

XVII legislatura

**Schema di decreto legislativo recante  
misure per la revisione della disciplina  
degli interpelli e del contenzioso  
tributario**

(Atto del Governo n. 184)

Agosto 2015  
n. 106



servizio del bilancio  
del Senato



# Servizio del Bilancio

SBilancioCU@senato.it

 [@SR\\_Bilancio](https://twitter.com/SR_Bilancio)

**Direttore** dott. Renato Loiero

Segreteria

tel. 5790

Uffici

**Documentazione degli effetti  
finanziari dei testi legislativi**

dott. Fortunato Lambiase

tel. 3786

**Verifica della quantificazione degli oneri connessi  
a testi legislativi in materia di entrata**

avv. Giuseppe Delreno

tel. 2626

**Verifica della quantificazione degli oneri connessi  
a testi legislativi in materia di spesa**

dott. Daniele Bassetti

tel. 3787

**Segretari parlamentari**

dott.ssa Anna Elisabetta Costa

dott.ssa Alessandra Di Giovambattista

sig. Cristiano Lenzini

dott. Vincenzo Bocchetti

dott. Maurizio Sole

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

Servizio del bilancio, (2015). Nota di lettura, "Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (Atto del Governo n. 184)". NL106, agosto 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura

## INDICE

|  |           |
|--|-----------|
| TITOLO I REVISIONE DELLA DISCIPLINA DEGLI INTERPELLI .....   | 1         |
| <i>Articoli 1-8</i> .....  | <i>1</i>  |
| TITOLO II REVISIONE DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E INCREMENTO<br>DELLA FUNZIONALITÀ DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA ..... | 5         |
| <i>Articoli 9-11</i> .....   | <i>5</i>  |
| TITOLO III DISPOSIZIONI TRANSITORIE E NORMA FINANZIARIA .....  | 10        |
| <i>Articoli 12-13</i> .....  | <i>10</i> |



## TITOLO I REVISIONE DELLA DISCIPLINA DEGLI INTERPELLI

### *Articoli 1–8*

L'articolo 1, modificando l'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente – la cui rubrica diventerà "Diritto di interpello"<sup>1</sup> – introduce una disciplina complessiva dell'istituto in oggetto, che ne contempla cinque diverse tipologie e rende comuni le garanzie attualmente previste<sup>2</sup>:

- **ordinario** (comma 1, lettera *a*)), riguardante l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle norme stesse;
- **qualificatorio** (comma 1, lettera *b*)), in relazione alla corretta qualificazione di fattispecie, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure relative all'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e all'interpello sui nuovi investimenti, introdotte – rispettivamente – dagli articoli 1 e 2 dello schema di decreto legislativo sull'internazionalizzazione in corso di adozione;
- **probatorio** (comma 1, lettera *c*)), concernente la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'accesso a specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;
- **antiabuso** (comma 1, lettera *d*)), per sapere se l'operazione che si intende realizzare costituisca o meno un abuso del diritto;
- **disapplicativo** (comma 2), per la disapplicazione di norme tributarie che - per contrastare comportamenti elusivi - limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Tale ultima tipologia è connotata da carattere **obbligatorio**, ferma restando la possibilità per il contribuente, qualora la risposta non sia stata favorevole, di fornire la dimostrazione richiesta anche nelle successive fasi dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

---

<sup>1</sup> Attualmente la rubrica dell'articolo 11 è "Interpello del contribuente".

<sup>2</sup> Recentemente sono state definite nuove tipologie di interpello, nell'ambito di schemi legislativi di attuazione della delega fiscale:

- l'articolo 2 dello schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese ([161](#)) - sul quale la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con osservazioni, il 18 giugno 2015 e la Commissione 6<sup>a</sup> Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con osservazioni, il 9 giugno 2015 - introduce nell'ordinamento un l'interpello preventivo per le società che effettuano nuovi investimenti, con un termine per la risposta di 120 giorni;
- lo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente ([163](#)), su cui la Commissione VI Finanze della Camera ha espresso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazioni, l'11 giugno 2015 e la Commissione 6<sup>o</sup> Finanze e tesoro del Senato ha espresso [parere favorevole](#), con condizioni e osservazioni, il 10 giugno 2015, al titolo III contiene la disciplina del regime dell'adempimento collaborativo, istituito con la finalità di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e le società di maggiori dimensioni, nonché di favorire la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale. In tale ambito, l'articolo 6 prevede la possibilità di accedere ad una procedura abbreviata di interpello preventivo, con un termine per la risposta di 45 giorni.

Si segnala che, in base al comma 3 dell'articolo 1 dello schema in esame, l'Amministrazione è tenuta a rispondere all'interpello entro 90 giorni in relazione alle istanze di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 1 ed entro centoventi giorni per le altre.

Gli articoli da 2 a 5 sono volti a definire le procedure del nuovo interpello. L'articolo 2 disciplina infatti la legittimazione alla presentazione delle istanze, l'articolo 3 definisce il contenuto delle stesse, l'articolo 4 esplicita le regole dell'istruttoria e l'articolo 5 elenca i casi di inammissibilità.

L'articolo 6 (Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso) introduce alcune norme di coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso; in particolare, il comma 1 stabilisce in modo esplicito che le risposte alle istanze di interpello non sono impugnabili, salvo le risposte relative all'interpello disapplicativo, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo; il comma 2 prevede che, nel caso di risposta di merito rispetto ad un interpello disapplicativo, l'atto di accertamento riguardante deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni del soggetto passivo deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire nel termine di sessanta giorni.

L'articolo 7 (Modifiche e abrogazioni) reca una serie di modifiche alle norme vigenti, in coerenza con le novità contenute nello schema di decreto. In particolare, in virtù della sostituzione - operata dal comma 1 - dell'articolo 113 del TUIR, in materia di partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari, gli enti creditizi potranno optare per la non applicazione del regime di esenzione delle plusvalenze senza obbligo di interpellare preventivamente in merito l'Amministrazione finanziaria, come è invece previsto dalla legislazione vigente; il contribuente che desideri acquisire preventivamente il parere dell'Agenzia sulla sussistenza delle condizioni che consentono l'esercizio della predetta opzione, può presentare istanza di interpello probatorio; in base al comma 5 del nuovo articolo 113 del TUIR, l'ente creditizio che non intende applicare il regime opzionale dovrà segnalare nella dichiarazione dei redditi specifici elementi conoscitivi essenziali da individuare con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. E' inoltre prevista - dal comma 6 - l'abrogazione dell'articolo 11, comma 13, e dell'articolo 21 della legge n. 413 del 1991, in tema di interpello antielusivo<sup>3</sup>. La modifica di cui al comma 7 si riferisce all'interpello relativo all'applicazione dell'articolo 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, che riguarda l'interposizione fittizia ed è riconducibile alla fattispecie dell'interpello antiabuso di cui alla lettera d) del nuovo articolo 11, comma 1 dello Statuto del contribuente<sup>4</sup>. Il comma 8 riguarda la classificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità ovvero tra quelle di rappresentanza, e rientra nell'ambito di quanto previsto dal nuovo articolo 11, comma 1, lettera d) dello Statuto del contribuente (interpello qualificatorio). I successivi commi 9, 10 e 11, introducono l'interpello disapplicativo, rispettivamente, per la disapplicazione delle disposizioni di cui agli articoli 84 e 172 TUIR che limitano il riporto delle perdite in conseguenza dell'effettuazione di operazioni straordinarie e fusioni e per la disapplicazione delle disposizioni di cui all'articolo 109 TUIR in materia di *dividend washing*<sup>5</sup>.

Il comma 12 interviene sulla disciplina delle società di comodo inserendo un rinvio espresso all'interpello probatorio (articolo 11, comma 1, lettera c) dello Statuto, come modificato dall'articolo 1 dello schema in esame). La presentazione della relativa istanza da parte del contribuente è facoltativa; se comunque lo stesso ritiene di non presentarla, ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva, è necessario procedere ad una separata indicazione nella dichiarazione dei redditi (nuovo comma 4-*quater* dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994).

Il comma 13 riguarda il regime di aiuto alla crescita economica (ACE) di cui all'articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, consentendo al contribuente di presentare un interpello probatorio al fine di dimostrare che le operazioni effettuate non comportano

---

<sup>3</sup> In quanto la regolamentazione dell'istituto viene disciplinata dall'articolo 1 del presente schema di decreto, contenente una revisione generale dell'interpello, attraverso la sostituzione dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente.

<sup>4</sup> Cfr. articolo 1 dello schema di decreto in esame.

<sup>5</sup> Si tratta di un'operazione consistente nell'acquisto di partecipazioni in prossimità della data di stacco del dividendo e nella successiva cessione dei titoli dopo l'incasso degli utili, al fine di minimizzare il carico impositivo, incassando dividendi esclusi da imposizione e realizzando plusvalenze esenti e minusvalenze fiscalmente deducibili.

duplicazioni del beneficio concesso. Anche in questo caso, il contribuente che ha effettuato le richiamate operazioni e intende fruire pienamente del beneficio ACE ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva, deve indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi gli elementi conoscitivi da individuarsi con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Gli interventi di cui ai commi 14, 15 e 16, infine, sono volti a coordinare la nuova disciplina dell'interpello con le previsioni dei citati schemi di decreto legislativi sulla certezza del diritto e sull'internazionalizzazione.

In particolare, il comma 14 armonizza la formulazione dell'articolo 1, comma 3, dello schema sulla certezza del diritto, che prevede la disapplicazione delle disposizioni antielusive specifiche, con la disciplina dell'interpello disapplicativo. In entrambe le disposizioni risulta così esplicitata la possibilità riconosciuta al contribuente di fornire la dimostrazione in ordine alla disapplicazione delle disposizioni antielusive specifiche, non solo in sede di interpello preventivo, ma anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

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

Il comma 16, infine, integra l'articolo 14, comma 11, dello schema sull'internazionalizzazione, che ha introdotto l'articolo 168-*ter* TUIR (*Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti*), per chiarire che l'istanza per interpellare l'Agenzia delle entrate in merito all'esistenza di una stabile organizzazione estera del contribuente va presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *b*) del medesimo Statuto (interpello qualificatorio).

L'articolo 8 (Disposizioni attuative e regole procedurali) prevede un rinvio a provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali – da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del decreto il cui schema è all'esame – per dettare eventuali ulteriori regole procedurali, riguardanti in particolare l'individuazione dell'ufficio competente ai fini della presentazione dell'istanza e ai fini della risposta e le regole per la comunicazione di quest'ultima agli istanti.

**La RT** afferma che le disposizioni contenute nel Titolo I, in attuazione delle previsioni di cui all'articolo 6, comma 6, della legge delega per la riforma del sistema fiscale in tema di riordino e razionalizzazione della disciplina dell'interpello, operano diverse modifiche alle disposizioni vigenti che, complessivamente valutate, non comportano oneri a carico del bilancio dello Stato. Ciò in quanto le novità introdotte riguardano aspetti eminentemente procedurali.

Viene evidenziato che l'articolo 1, nel modificare l'attuale disciplina dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante Statuto dei diritti del contribuente, sostituisce al testo in vigore – dedicato all'interpello cosiddetto "ordinario" – una nuova formulazione mirante a ricomprendere, nel sistema dei principi statutari, tutte le tipologie di interpello già previste dall'ordinamento. In virtù del tenore letterale delle nuove disposizioni trasfuse nell'articolo 11 dello Statuto, la RT ritiene che la novella non incida sul bilancio dello Stato, non determinando né aggravii alle procedure di accertamento, né ulteriori costi per lo Stato.

Gli articoli da 2 a 5 contengono una serie di disposizioni strettamente procedurali relative, in particolare, all'individuazione dei soggetti legittimati alla presentazione delle istanze, alle regole di istruttoria, al contenuto ed alle

inammissibilità delle istanze di interpello; la RT afferma che non vi sono oneri per la finanza pubblica ascrivibili a dette nuove previsioni.

L'articolo 6, dedicato al coordinamento delle risposte all'interpello con la fase amministrativa, è volto ad introdurre la cosiddetta "tutela differita": partendo dall'assunto secondo cui le risposte ad interpelli non sono atti impugnabili, sposta la tutela giurisdizionale del contribuente, nei casi di risposta alle sole istanze di interpello disapplicativo, che rappresenta l'unica forma di interpello obbligatorio, in sede di ricorso avverso il successivo ed eventuale atto impositivo. La RT, dopo aver affermato che dette disposizioni non comportano oneri, evidenzia altresì un possibile effetto di riduzione dei costi posti a carico degli enti impositori; con ciò riferendosi al fatto che, soprattutto negli ultimi anni, hanno avuto luogo impugnazioni delle risposte alle istanze di interpello, in misura significativa.

Nessun effetto viene poi ascritto alle previsioni del comma 2 dell'articolo 6 che, nei casi in cui il contribuente riceva una risposta di merito ad un'istanza di interpello disapplicativo delle norme antielusive, impone all'Amministrazione finanziaria di adottare la medesima procedura di contestazione prevista, per l'abuso del diritto, dal recente A.G. 161 ("certezza ed abuso del diritto"). Trattandosi, anche in questo caso, di disposizione procedurale, non vengono rilevati dalla RT effetti sul bilancio dello Stato.

Rispetto all'articolo 7, la RT afferma che esso contiene le necessarie riformulazioni di quelle disposizioni che oggi rinviano, esplicitamente o implicitamente, al diritto di interpello. Con riferimento alla riduzione degli interpelli obbligatori, la RT evidenzia che, per quanto rispetto al passato il contribuente oggi possa, in alcune ipotesi, valutare autonomamente – ovvero senza dover chiedere ed eventualmente attendere il parere dell'amministrazione finanziaria – la sussistenza delle condizioni che permettono di tenere determinati comportamenti, comunque le disposizioni di natura antielusiva connesse al fenomeno di utilizzazione delle perdite sono rimaste oggetto di interpelli obbligatori e nelle restanti ipotesi (come ad esempio gli interpelli *ex art. 113 TUIR*), l'eliminazione della previa presentazione dell'interpello è stata sostituita dall'obbligo<sup>6</sup> di segnalare nella dichiarazione dei redditi una serie di elementi volti a consentire all'Amministrazione di verificare immediatamente la legittimità del comportamento del contribuente. La RT ritiene pertanto che non siano ascrivibili alle modifiche in esame effetti negativi di gettito.

La RT considera infine non suscettibili di incidere sul bilancio dello Stato le disposizioni finali dell'articolo 8, che rinviano a provvedimenti attuativi da adottare da parte dei direttori delle Agenzie fiscali o degli altri enti impositori nell'ambito delle loro autonomie.

---

<sup>6</sup> Il cui mancato rispetto verrebbe sanzionato sulla base di quanto previsto dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in tema appunto di sanzioni tributarie.



**Al riguardo**, appare opportuna una precisazione in merito al significato dell'espressione - che si legge in RT - a proposito del fatto che le modifiche dello schema, "*complessivamente valutate, non comportano oneri a carico del bilancio dello Stato*". Tale dizione potrebbe infatti anche alludere alla neutralità dell'effetto complessivo finale, senza escludere tuttavia l'esistenza di elementi suscettibili di comportare effetti finanziari differenziati, di segno opposto fra loro; qualora non fosse esclusa tale ultima lettura sarebbe auspicabile acquisire dati più dettagliati sul punto.

Con riferimento al contenuto dell'articolo 7, si rileva che l'efficacia dell'obbligo di segnalazione nella dichiarazione dei redditi di elementi, fatti o circostanze che consentono all'Amministrazione - si legge in RT - di verificare immediatamente la legittimità del comportamento del contribuente, appare subordinata all'utilizzazione che l'Amministrazione finanziaria farà in concreto delle informazioni rese dai contribuenti. L'efficacia dell'innovazione - che dovrà essere almeno equivalente a quella assicurata dagli interpelli obbligatori previsti dalla vigente disciplina - dipenderà in concreto dalle procedure che saranno predisposte e dal numero e dalla qualità dei controlli attivati. Appaiono opportune quindi maggiori informazioni al riguardo, al fine di escludere rischi di perdita di gettito che potrebbero derivare sia dalla percezione di una minore attenzione e rigore rispetto alla legislazione vigente, sia dal possibile minor numero dei controlli successivi effettuabili sulle posizioni dei contribuenti che le norme oggi in vigore fanno oggetto di una necessaria valutazione preventiva attraverso l'interpello obbligatorio.

## **TITOLO II**

### **REVISIONE DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E INCREMENTO DELLA FUNZIONALITÀ DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA**

#### ***Articoli 9–11***

L'articolo 9 apporta una serie di modifiche al decreto legislativo n. 546 del 1992, riguardante il processo tributario.

In particolare, il comma 1, lettera *f*), riguardante la modifica dell'articolo 15, in tema di spese del giudizio, limita la possibilità di compensazione e specifica che le spese di giudizio - a carico del soccombente - comprendono, oltre al contributo unificato, anche gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, nonché il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti.

La lettera *l*) sostituisce l'articolo 17-*bis*, riguardante il reclamo e la mediazione, estendendo il reclamo finalizzato alla mediazione a tutte le controversie, indipendentemente dall'ente impositore, laddove attualmente l'istituto è riservato alle sole cause dell'Agenzia delle Entrate<sup>7</sup>. Resta inalterato il tetto di 20.000 euro di valore delle cause per le quali è obbligatorio

---

<sup>7</sup> La relazione introduttiva afferma che dall'estensione del reclamo alle controversie degli enti locali ci si aspetta una consistente riduzione del relativo contenzioso.

il reclamo<sup>8</sup>. Il reclamo viene inoltre previsto anche per le controversie catastali (classamento, rendite ecc.)<sup>9</sup>, e, dal punto di vista soggettivo, è stato esteso sia agli Agenti della riscossione (Equitalia) che ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997 (i concessionari della riscossione, per gli enti che non si avvalgono dell'Agente Equitalia).

La lettera *r*) inserisce un nuovo comma (8-*bis*) nell'articolo 47, in materia di sospensione dell'atto impugnato: esso 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.

Le lettere *s*) e *t*) del medesimo comma 1 dell'articolo 9 riformulano l'articolo 48 del Decreto legislativo n. 546 del 1992 e introducono due nuovi articoli (48-*bis* e 48-*ter*), riguardanti rispettivamente la conciliazione in udienza e la definizione e pagamento delle somme dovute, con lo scopo di dettare una disciplina delle diverse tipologie di conciliazione giudiziale, rafforzando tale istituto ed estendendolo anche ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale. La conciliazione viene resa esperibile per tutta la durata del giudizio di merito e viene incentivata anche mediante l'introduzione di disposizioni premiali che riducono l'entità delle sanzioni irrogabili.

La lettera *v*) del comma 1, riformulando l'articolo 52 del Decreto legislativo n. 546 del 1992 in materia di esecuzione provvisoria delle sentenze del giudice tributario, dispone che il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di gravi e fondati motivi. Le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto nel c.p.c. e il giudice può subordinare la sospensione alla prestazione di idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un D.M..

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

La lettera *aa*) del comma 1 introduce l'articolo 62-*bis* nel D. Lgs. n. 546 del 1992 in materia di esecuzione provvisoria delle sentenze impugnate per Cassazione; ai sensi del comma 1 di tale nuovo articolo 62-*bis*, la sospensione parziale o totale della sentenza può essere chiesta da chi ha proposto ricorso in Cassazione, subordinatamente all'esistenza di un danno grave ed irreparabile. Il rito è analogo al già commentato nuovo articolo 52, così come identica è la previsione dell'ultimo comma, secondo cui la sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado.

Il comma 1, lettera *gg*), modificando l'articolo 69 del decreto legislativo n. 546 del 1992, rende immediata l'esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente.

Il giudice può subordinare il pagamento di somme spettanti al contribuente (se superiori a 10.000 euro) alla prestazione di una idonea garanzia, i cui costi, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente nel giudizio.

L'articolo 10 reca norme di coordinamento concernenti in particolare la rappresentanza e assistenza dei contribuenti.

L'articolo 11 interviene sul decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, relativo all'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria, effettuando modifiche ed integrazioni alle disposizioni vigenti.

**La RT** quantifica gli effetti finanziari onerosi associabili alle modifiche al decreto legislativo n. 546/92, contenute nello schema di decreto legislativo, nella misura di 86 mln di euro per ciascuno degli anni 2017 e 2018, interamente derivanti dalle disposizioni recate dalla lettera *gg*) dell'articolo 9, comma 1. (v. infra). Afferma poi che le altre disposizioni contenute negli articoli dal 9 al 12 costituiscono norme procedurali, di coordinamento o di adeguamento a pronunce della Corte Costituzionale, comunque non produttive di effetti finanziari.

---

<sup>8</sup> Anche in considerazione del fatto che tale importo ricomprende la quasi totalità delle cause degli enti locali (il 75% delle quali è di valore inferiore ai 3.000 euro).

<sup>9</sup> Le medesime sarebbero altrimenti risultate escluse a causa dell'indeterminabilità del valore di riferimento.

Per quanto riguarda la modifica all'articolo 52 di cui alla lettera v) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo, la RT spiega che si tratta di una norma di adeguamento a pronunce della Corte Costituzionale ed alla consolidata giurisprudenza tributaria, priva di effetti innovativi rispetto all'attuale situazione e dunque non produttiva di nuovi effetti finanziari.

La normativa sulla sospensione delle sentenze di merito — proposta nel testo del decreto delegato per la riforma del contenzioso tributario — viene ritenuta meramente ricognitiva di una situazione già delineata, fin dal 2012, dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di cassazione.

In particolare, la RT richiama la sentenza 26 aprile 2012, n. 109, con la quale la Corte costituzionale ha stabilito che al processo tributario si applica l'art. 373 c.p.c., relativo alla sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata con ricorso per Cassazione; segnala poi che la medesima posizione è stata espressa dalla Corte di cassazione (cfr., tra le altre, Cass. 24 febbraio 2012, n. 2845, richiamata dalla Corte costituzionale nella predetta sentenza n. 109 del 2012).

La RT specifica poi che sotto il profilo strettamente riguardante l'impatto economico della normativa in questione — fermo restando il rilevato carattere meramente ricognitivo — avendo il giudizio innanzi alle Commissioni tributarie una durata normalmente più breve (2 anni) rispetto a quello innanzi alla Corte di cassazione (5/6 anni), spesso il contribuente — chiede ed ottiene l'anticipazione della trattazione dell'appello: ciò fa sì che l'appello venga di frequente deciso prima ancora che l'Agente della riscossione possa procedere all'esecuzione coattiva.

Pertanto, la maggiore durata del giudizio di legittimità induce i contribuenti a chiedere la sospensione degli effetti della sentenza d'appello, impugnata innanzi alla Suprema Corte.

Viene, infine, richiamata la possibilità di richiedere comunque la sospensione degli effetti dell'atto impugnato, anche in secondo grado, prevista dallo schema di decreto (cfr. art. 52, comma 2).

Con riferimento alla modifica introdotta dalla lettera aa) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo riguarda l'articolo 62-*bis*, la RT afferma che essa prevede, conformemente alla giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 109/2012) e di legittimità (Cass.ne 2845/2012), che le sentenze di secondo grado possono essere sospese dalla Commissione tributaria regionale in pendenza del ricorso in Cassazione e cita alcuni dati estratti dalla relazione annuale 2014, in base ai quali le nuove istanze di sospensione delle sentenze di CTR presentate nel nuovo anno sono pari a 761 e quelle decise nel medesimo anno sono paria 633. La modifica non è ritenuta suscettibile di produrre effetti finanziari in quanto l'istituto è già stato introdotto nell'ordinamento dalla citata giurisprudenza.

Alla modifica dell'articolo 69, effettuata dalla lettera gg) dell'articolo 9 dello schema di decreto legislativo, la RT, come già detto, associa effetti

finanziari di minor gettito, pari a 86 milioni di euro per ciascuno degli anni 2017 e 2018.

La RT, dopo avere ricordato che attualmente la procedura per il rimborso, disciplinata dall'art 69 del decreto legislativo n. 546 del 1992, prevede che la sentenza venga liquidata solo nel caso in cui sia passata in giudicato, specifica che con la normativa proposta si prevede l'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente e dell'ufficio e che tale modifica si applica a decorrere dal 1° gennaio 2017.

Al fine di stimare l'impatto finanziario della norma proposta, vengono utilizzati i dati forniti dall'Agenzia delle entrate con riguardo alle sentenze di rimborso favorevoli al contribuente nei due gradi di giudizio. Inoltre, sulla base della relazione annuale 2014 dello stato del contenzioso tributario, si trae il dato della durata media del giudizio in primo grado, pari a circa 3 anni e di quello di secondo grado, di circa 2 anni.

Viene evidenziato che la modifica normativa non produce effetto in relazione all'anno 2015, in quanto i tempi medi per l'erogazione del rimborso sono di almeno 4 mesi, a cui va aggiunto il tempo necessario per l'emissione del previsto decreto attuativo del Ministro dell'Economia e delle Finanze volto a disciplinare il contenuto della garanzia, nonché il tempo necessario al contribuente per munirsi della garanzia. Il valore medio delle controversie definite nel biennio 2013-2014 in primo e secondo grado aventi ad oggetto istanze di rimborso appellate dall'Agenzia delle entrate è di circa 323 milioni di euro. Di queste controversie, il valore medio del predetto biennio riferito alle cause non necessitanti di garanzia poiché di valore fino 10.000 euro, è pari a 7 milioni di euro. Quelle invece di valore superiore a 10.000 euro, necessitanti di garanzia per l'erogazione del rimborso, hanno un valore medio nel biennio di 316 milioni di euro. Per queste ultime cause l'erogazione del rimborso è subordinato alla presentazione di idonea garanzia da parte del contribuente. Valutando che la garanzia risulta il più delle volte onerosa e condizionata ad una valutazione del rischio da parte della società che la rilascia, la RT stima che solo nel 25% dei casi il contribuente vorrà e potrà avvalersi del rimborso con "garanzia"; ciò anche in considerazione del fatto che in molti casi il contribuente non potrebbe comunque conseguire il rimborso a causa di contestuali debiti verso la pubblica amministrazione, situazione che porterebbe al fermo o al pignoramento del credito spettante in forza della sentenza provvisoriamente esecutiva.

Si perviene quindi alla quantificazione dell'onere di 86 milioni di euro, sommando al 25% di 316 milioni di euro – pari a 79 milioni di euro -i 7 milioni senza garanzia. Si tratta dell'impatto annuale dell'accelerazione dei rimborsi conseguente alla norma in esame, che avrà luogo solo per il biennio 2017-18, tenuto conto dell'indice di vittoria per valore dell'Agenzia nelle controversie relative ad istanze di rimborso, che è mediamente superiore al 75%. Nel 2019 è quindi prevedibile che l'Agenzia possa recuperare oltre il 75% dei rimborsi

erogati in esecuzione di sentenza impugnata, per un importo di 64 mln (ovvero il 75% dei predetti 86 mln). Per l'anno 2019 e seguenti l'impatto teorico della norma (di 22 mln) è in realtà nullo, considerando che quei 22 mln comunque dovrebbero essere rimborsati a legislazione vigente per effetto del rigetto in tale anno dell'impugnazione dell'Agenzia, tenuto conto del richiamato indice di vittoria e della durata media dei processi come qui di seguito dettagliata. La durata media del processo nel secondo grado del giudizio è pari a 2 anni, ma l'Agenzia in queste ipotesi chiederà prudenzialmente un'anticipazione della trattazione. In Cassazione la durata media è maggiore (5/6 anni), ma l'Agenzia anche in queste ipotesi chiederà un'anticipazione della trattazione. Conseguentemente la media dei 2 anni può essere applicata complessivamente.

Di seguito gli effetti finanziari complessivi della modifica in esame (in milioni di euro):

|                        | 2017       | 2018       | dal 2019 |
|------------------------|------------|------------|----------|
| Effetti a LV           | 0          | 0          | -22      |
| Effetti norma proposta | -86        | -86        | -22      |
| <b>differenza</b>      | <b>-86</b> | <b>-86</b> | <b>0</b> |

In merito all'articolo 10 dello schema di decreto legislativo la RT afferma che i tre commi che lo compongono contengono norme di coordinamento, prive di effetti finanziari.

L'articolo 11 dello schema di decreto legislativo introduce modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, in materia di organi della giurisdizione tributaria.

**Al riguardo**, si evidenzia che la previsione di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 9, che modifica l'articolo 15 del D. Lgs. n. 546 del 1992 in materia di spese di giudizio, non appare necessariamente priva di effetti finanziari; nel rafforzare il principio in base al quale le spese della vertenza seguono la soccombenza, con limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca, le disposizioni in esame potrebbero dar luogo a maggiori oneri per la finanza pubblica rispetto alla legislazione vigente per i casi di soccombenza dell'ente impositore.

In relazione alla lettera r) del comma 1 dell'articolo 9, per la parte in cui introduce nell'articolo 47 del D. Lgs. n. 546 del 1992, in materia di sospensione dell'atto impugnato, il comma 8-bis, si osserva che il generico rinvio operato all'articolo 6 (interessi per ritardato pagamento) del DM 21 maggio 2009 per la determinazione del tasso di interesse dovuto nel periodo di sospensione cautelare potrebbe dar luogo ad incertezze applicative in considerazione del fatto che detto articolo contempla due differenti tassi di interesse: si tratta del tasso del 3,5 per cento annuale per le somme dovute per la rinuncia all'impugnazione

dell'accertamento<sup>10</sup> e del 2,5 per cento semestrale per quanto riguarda il pagamento entro i termini di impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di successione e di quelle ipocatastali.

Per quanto concerne la corretta quantificazione degli effetti finanziari della disposizione che prevede l'immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente, si osserva che la stima dei maggiori rimborsi dipende in gran parte dalla percentuale di contribuenti che saranno disponibili a sottoscrivere una garanzia (la cui prestazione, si ricorda, potrà essere disposta dal giudice per i rimborsi superiori ad euro 10.000): la RT stima i potenziali sottoscrittori della garanzia nel 25 per cento della platea degli aventi diritto, in considerazione del fatto che il rilascio della garanzia è di regola oneroso per il contribuente che è chiamato ad anticiparne il costo (che farà carico, da ultimo, alla parte soccombente). Si ricorda che la disposizione in esame prevede non già l'automatica subordinazione del rimborso di somme di importo superiore a diecimila euro alla prestazione di idonea garanzia (come la RT lascerebbe intendere), bensì attribuisce al giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, il potere di decidere in merito alla garanzia. E' quindi possibile che anche per importi superiori ai 10.000 euro non sia prescritta dal giudice la prestazione di una garanzia. La RT non sembrerebbe aver tenuto conto di tale eventualità che appare suscettibile di determinare un incremento dei rimborsi. Quanto alla percentuale indicata (25%) , non sono state fornite informazioni a supporto della sua individuazione. In relazione al tenore letterale della norma ed in assenza di ulteriori elementi informativi, non è possibile verificare positivamente il calcolo dell'onere associabile alla disposizione in esame, effettuato per lo più sulla base dell'ipotesi che solo 25 per cento del totale accederà al rimborso con garanzia. In considerazione di quanto precede, risultano opportune maggiori informazioni in merito al fine di escludere una sottostima dell'onere finanziario.

### **TITOLO III** **DISPOSIZIONI TRANSITORIE E NORMA FINANZIARIA**

#### *Articoli 12-13*

L'articolo 12 definisce l'entrata in vigore al 1° gennaio 2016, ad eccezione delle disposizioni riguardanti l'immediata esecutività delle sentenze del giudice tributario e la nuova disciplina dell'esecuzione delle sentenze di condanna in favore dei contribuenti, la cui decorrenza è stabilita a far data dal 1° gennaio 2017.

---

<sup>10</sup> Ed altre causali.

L'articolo 13 reca la copertura finanziaria degli oneri quantificati in 86 mln di euro per ciascuno degli anni 2017 e 2018, ponendola a carico del Fondo istituito ai sensi dell'articolo 16, comma 1, della legge n. 23 del 2014.

**La RT** afferma che le disposizioni dell'articolo 12 non comportano effetti finanziari e nulla dice sull'articolo 13.

**Al riguardo**, con riferimento all'articolo 13 dello schema si rammenta che l'articolo 16 della legge delega n. 23 del 2014 stabilisce che qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, tali da non trovare compensazione nel proprio ambito, si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009,<sup>11</sup> ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi adottati ai sensi della citata legge delega, presentati prima o contestualmente a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri. A tal fine le maggiori entrate confluiscono in un apposito fondo istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Si segnala in proposito che l'articolo 2, del decreto legislativo n. 188 del 2014<sup>12</sup> destina al fondo di cui all'articolo 16, della legge n. 23 del 2014, le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del citato decreto legislativo n. 188 del 2014, valutate in 145 mln di euro per il 2015 e in 146 mln di euro annui a decorrere dal 2016<sup>13</sup>. L'articolo 37 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata, dispone che confluiscono nel predetto Fondo quota parte delle maggiori entrate da esso derivanti, pari a 9,4 milioni di euro per il 2015 e a 26,8 milioni di euro a decorrere dal 2016.

Di contro l'A.G. n. 162-*bis* in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, prevede all'articolo 6 un utilizzo del predetto fondo, pari a 9,34 mln di euro per l'anno 2016 e a 18,00 mln di euro per l'anno 2017 e 20,40 mln di euro a decorrere dall'anno 2017.

Quanto poi allo schema relativo all'internazionalizzazione ed alla crescita delle imprese (Atto del Governo - 161-*bis*) sono stati stimati minori entrate pari a 99,3 mln di euro per il 2016 e 28 mln di euro per il 2017 e 40,7 mln di euro a decorrere dal 2018.

---

<sup>11</sup> L'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009, tra l'altro, dispone che i decreti legislativi dai quali derivano nuovi o maggiori oneri sono emanati solo successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanziino le occorrenti risorse finanziarie. A ciascuno schema di decreto legislativo è allegata una relazione tecnica, predisposta ai sensi del comma 3, che dà conto della neutralità finanziaria del medesimo decreto ovvero dei nuovi o maggiori oneri da esso derivanti e dei corrispondenti mezzi di copertura.

<sup>12</sup> Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro sucedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23.

<sup>13</sup> Al netto dell'utilizzo di 50 mln di euro operato dall'articolo 2, comma 4 del D. Lgs n. 188 del 2014 per il raggiungimento degli obiettivi di gettito, inizialmente posti dall'articolo 14, comma 3 del DL 91 del 2013, e non più assicurati in conseguenza dell'abrogazione della disposizione.

Dallo schema relativo alla revisione del sistema sanzionatorio (Atto del Governo n. 183) sono stati associati oneri pari a 40 mln di euro annui per gli anni 2016 e 2017.

Lo schema in esame pone a carico del predetto fondo oneri finanziari quantificati in 86 mln di euro per ciascuno degli anni 2017 e 2018.

Pur registrando l'adeguatezza della dotazione del fondo rispetto all'onere associato alle disposizioni in esame e nella consapevolezza che, a norma dell'articolo 16, comma 1-*bis* della legge delega n. 23 del 2014, i decreti legislativi attuativi della delega che recano maggiori oneri entrano in vigore contestualmente o successivamente a quelli che recano la necessaria copertura finanziaria, sarebbe stato in ogni caso opportuna l'esposizione in RT degli utilizzi del Fondo in relazione ai diversi provvedimenti attuativi della delega.





# Ultimi dossier del Servizio del Bilancio

Lug 2015

[Nota di lettura n. 97](#)

**A.S. 1992:** "Conversione in legge del decreto-legge 1° luglio 2015, n. 85, recante disposizioni urgenti per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio"

"

[Nota di lettura n. 98](#)

Schema di decreto legislativo recante disposizioni per il riordino della normativa in materia di servizi per il lavoro e di politiche attive (**Atto del Governo n. 177**)

"

[Nota di lettura n. 99](#)

Schema di decreto legislativo recante disposizioni per il riordino della normativa in materia di ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro (**Atto del Governo n. 179**)

"

[Nota di lettura n. 100](#)

**A.S. 1977:** "Conversione in legge del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, recante disposizioni urgenti in materia di enti territoriali". Emendamenti del Governo

"

[Elementi di documentazione n. 22/1](#)

Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (**Schema di D.Lgs. n. 162-bis**)

"

[Elementi di documentazione n. 23/1](#)

Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (**Schema di D.Lgs. n. 163-bis**)

"

[Nota di lettura n. 101](#)

Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio (**Atto del Governo n. 183**)

"

[Elementi di documentazione n. 21/1](#)

Misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (**Schema di D.Lgs. n. 161**)

"

[Nota di lettura n. 102](#)

**A.S. 14 e abb. (T.U.):** "Regolamentazione delle unioni civili tra persone dello stesso sesso e disciplina delle convivenze"

"

[Nota di lettura n. 103](#)

**A.S. 1577-B:** "Deleghe al Governo in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche"

"

[Nota di lettura n. 104](#)

**A.S. 2021:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 27 giugno 2015, n. 83, recante misure urgenti in materia fallimentare, civile e processuale civile e di organizzazione e funzionamento dell'amministrazione giudiziaria" (Approvato dalla Camera dei deputati)

Ago 2015

[Elementi di documentazione n. 32](#)

**A.S. 2008:** "Rendiconto generale dell'Amministrazione dello Stato per l'esercizio finanziario 2014"

"

[Elementi di documentazione n. 33](#)

**A.S. 2009:** "Disposizioni per l'assestamento del bilancio dello Stato e dei bilanci delle Amministrazioni autonome per l'anno finanziario 2015"

"

[Nota di lettura n. 105](#)

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 del Governo n. 182**)

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico alla URL <http://www.senato.it/documentazione/bilancio>