



Roma, 13 Ottobre 2015

FIS15267

SM

OGGETTO: Legge Delega di Riforma fiscale. Decreti Legislativi attuativi.

In attuazione della Legge Delega di Riforma fiscale (Legge 11 Marzo 2014, n. 23), sul Supplemento Ordinario n. 55 alla Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015 sono stati pubblicati i seguenti decreti legislativi, tutti del 24 Settembre:

- **Decreto Legislativo 156**, recante "*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*";
- **Decreto Legislativo 157**, recante "*Misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, in attuazione dell'art. 9, comma 1, lett. h della Legge 11 Marzo 2014, n. 23*";
- **Decreto Legislativo n. 158**, recante "*Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23*".
- **Decreto Legislativo n.159**, recante "*Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'art.3, comma 1, lett a) della Legge 11 Marzo 2014, n. 23*";
- **Decreto Legislativo n.160**, recante "*Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli artt 3 e 4 della Legge 11 Marzo 2014, n. 23*".

Nel rinviare gli interessati alla attenta lettura di questi provvedimenti, prelevabili direttamente sul sito internet della Gazzetta Ufficiale (www.gazzettaufficiale.it), riassumiamo brevemente alcune delle novità più importanti previste nei seguenti decreti.

Decreto Legislativo 156/2015 (entrata in vigore dall'1.1.2016, tranne alcune eccezioni)

Il provvedimento disciplina, tra gli altri, i seguenti aspetti legati all'interpello:

- Il termine per la risposta all'interpello ordinario passa da 120 gg a 90 gg. L'amministrazione deve comunicare la sua risposta al contribuente entro i predetti termini, a pena di accettazione della soluzione prospettata da quest'ultimo (cd silenzio – assenso – art. 1, comma 3)
- L'interpello può essere presentato da contribuenti, anche non residenti, dai sostituti e dai responsabili d'imposta, e deve essere finalizzato a conoscere il trattamento tributario di atti, operazioni o iniziative riconducibili direttamente alla sfera di interessi del soggetto istante. L'istanza va presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie oggetto dell'interpello (art.2).
- Gli artt. 3, 4, 5 disciplinano, rispettivamente: il contenuto delle istanze; l'istruttoria; l'inammissibilità delle istanze. In particolare, l'art. 4 prescrive che l'amministrazione può chiedere una volta soltanto di integrare la documentazione allegata all'interpello e, in tal caso, quest'ultimo viene reso entro 60 gg dal ricevimento della predetta integrazione. La mancata presentazione di questa documentazione nel termine di 1 anno, comporta la rinuncia all'interpello.

- L'art. 6 si occupa del coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso stabilendo, tra l'altro, che le risposte alle istanze di interpello non sono impugnabili, salvo le risposte al cd. interpello disapplicativo.

Decreto Legislativo 158/2015 (entrata in vigore dal 22 Ottobre p.v)

Il provvedimento interviene sul sistema sanzionatorio penale e amministrativo, collegato all'inosservanza della normativa tributaria.

In particolare, il titolo I si occupa delle sanzioni penali previste per le seguenti fattispecie:

- **Art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altra documentazione inesistente).** La condotta del reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture false, è stata estesa a tutte le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi ed IVA. La norma, ricordiamo, punisce con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indichi elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte.
- **Art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici).** Il reato si trasforma da reato proprio dei soli contribuenti obbligati alle scritture contabili, in reato ascrivibile a qualunque soggetto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IVA, e prevede la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.
Il reato si configura solo se, congiuntamente:
 - a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 30.000;
 - b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro 1.500.000, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizi in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro 30.000.
- **Art. 4 (modifica alla disciplina penalistica della dichiarazione infedele).** Significative modifiche sono state apportate anche alla disciplina penalistica della dichiarazione infedele, con l'aumento delle soglie di punibilità:
 - l'imposta evasa deve essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 150.000, anziché ad euro 50.000;
 - l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, deve essere superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a 3.000.000 di euro.
 Inoltre, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.
- **Art. 5 (omessa presentazione di dichiarazione).** In caso di omessa presentazione di una dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, il contribuente è punito con una pena da 1 anno e sei mesi fino a 4 anni (in precedenza, da 1 a 3 anni), solo se con riferimento a taluna delle singole imposte, l'imposta evasa è superiore ad euro 50.000 (in precedenza 30.000 €). Inoltre, sono puniti da 1 anno e sei mesi a 4 anni quei sostituti di imposta che non presentano, pur essendovi obbligati, il modello 770, sempreché l'ammontare delle ritenute non versate sia superiore a 50.000 euro. In ogni caso, continua a non considerarsi omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.
- **Art. 6 (occultamento o distruzione di scritture contabili).** Viene aumentata la pena (da 1 anno e 6 mesi fino a 6 anni di reclusione) per chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le

scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

- **Art. 8 (omesso versamento dell'IVA).** Con il nuovo art. 10-ter del D.Lgs n. 74 del 2000, è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque, entro il termine di versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, non versi l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo di imposta.
- **Art. 9 (indebita compensazione).** E' prevista la reclusione da 6 mesi a 2 anni per chi utilizzi in compensazione crediti non spettanti per un importo annuo superiore a 50.000 euro. Se si tratta di crediti inesistenti, sempre per importi annui superiori a 50.000 €, è prevista la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni

Un'importante novità è data dalla previsione di **non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento dell'IVA, di indebita compensazione**, se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative, sovrattasse e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

- **Art.11 (Cause di non punibilità).** I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione non sono punibili quando i debiti tributari, comprese sanzioni, sovrattasse e interessi, sono stati estinti con l'integrale pagamento degli importi dovuti, mediante ravvedimento operoso o presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione devono tuttavia avvenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali..

Il titolo II si occupa della revisione del sistema sanzionatorio amministrativo le cui disposizioni, secondo quanto prevede l'art. 32 del D.lgvo, **entreranno in vigore soltanto dal 1 Gennaio 2017.**

Gli artt. **15 e 16** apportano rilevanti modifiche al D.Lgs. n. 471 del 1997, tra le quali evidenziamo quelle in materia di:

- sanzioni per omessa dichiarazione, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA (artt. 1 e 5 del D.Lgs n. 471);
- sanzioni per dichiarazione infedele, che non sarà più dal 100% al 200%, bensì dal 90% al 180%. Se, tuttavia, vi è una condotta fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, artifici e raggiri, la sanzione viene aumentata della metà.
- sanzioni legate alle infrazioni in materia di modelli per gli studi di settore. Infatti, resterà solo la sanzione fissa in misura massima (che peraltro scende a 2.000 euro) per coloro che, obbligati e richiamati dall'Agenzia delle Entrate, omettono di presentare il modello.
- Omessa e infedele presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta. Si prevede una sanzione più lieve (dal 60 al 120 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di 200 euro), purché non siano già iniziate attività di controllo (altrimenti la sanzione va da 150 a 500 euro), e la sanzione per ogni percipiente non indicato è ridotta della metà.
- Art. 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997, recante la disciplina sanzionatoria relativa all'inosservanza degli obblighi di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni IVA, anche intracomunitaria. In particolare, si prevede una sanzione ridotta - da euro 250 a euro 2000 - quando la ritardata registrazione/certificazione non abbia inciso sulla liquidazione periodica e, quindi, sull'assolvimento del tributo. Tale sanzione si applica al posto di quella proporzionale attualmente vigente (dal 100 al 200 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio).

- art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, sulla violazioni degli obblighi di versamento dei tributi, In particolare, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione del 30 per cento viene ridotta alla metà.
- utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante (comma 4, art. 13). In tal caso è espressamente prevista l'applicazione della sanzione pari al 30 per cento del credito utilizzato, salva l'applicazione di disposizioni speciali. Rimane fermo il recupero degli interessi, dalla data di utilizzazione del credito a quella in cui il contribuente provveda a versare le sanzioni dovute.
- utilizzo in compensazione di un credito inesistente (comma 5, art. 13). La nuova disposizione definisce inesistente il credito in relazione al quale manchi, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso controlli automatizzati. Vengono pertanto esclusi dall'ambito applicativo della disposizione, tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'amministrazione. In caso di utilizzo in compensazione di un credito inesistente, è applicata esclusivamente la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura del credito.

Infine l'art. 21 del Decreto modifica l'articolo 4, comma 6-quinquies del D.P.R. n. 322 del 1998, recante la **disciplina sanzionatoria della certificazione unica**. Viene inserito un tetto massimo, pari ad euro 50.000 per ciascun sostituto di imposta, quale limite per l'irrogazione della sanzione di 100 euro, prevista per ogni certificazione omessa, tardiva o errata (sanzione, peraltro, non cumulabile per espressa previsione normativa). Si prevede, inoltre, che se la certificazione è correttamente trasmessa entro 60 giorni dal termine previsto nel primo periodo, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di 20.000 euro.

Decreto Legislativo 159/2015 (entrata in vigore dal 22 Ottobre p.v).

Il Provvedimento si propone di creare un sistema di riscossione che favorisca la "COMPLIANCE", mediante norme che inducano il contribuente ad adempiere spontaneamente ai versamenti delle imposte, anche attraverso forme più ampie di rateizzazione.

Il decreto affronta, tra l'altro, le seguenti tematiche:

- **Sospensione legale della riscossione (art.1).** Viene portato a 60 giorni il termine entro il quale il debitore può richiedere la sospensione legale della riscossione a pena di decadenza. Inoltre, è stata prevista la sospensione del termine di duecento giorni di cui all'art. 53, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973, decorso il quale il pignoramento perde efficacia, fino a quando l'Ente creditore non comunichi al debitore l'esito dell'esame della dichiarazione. Spetterà ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate disciplinare le modalità telematiche di presentazione della dichiarazione e di invio della risposta al debitore. Fino alla data fissata da tale provvedimento resta fermo quanto disposto dalle precedenti disposizioni.
- **Rateazione delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento dell'Agenzia delle Entrate (art. 2).** In caso accertamento con adesione, il pagamento può essere effettuato in forma rateale con un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o di 16 rate trimestrali se il debito è superiore a 50.000 euro (attualmente il numero massimo è 12). L'importo della prima rata deve essere versato entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di adesione e sulle rate successive sono dovuti gli interessi. Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente fa pervenire all'ufficio delle Entrate la quietanza dell'avvenuto pagamento. Con l'inserimento dall'art. 3-bis al D.Lgs. n. 462 del 1997, viene inoltre, uniformato il numero minimo di rate, che passa da 6 a 8, per il pagamento di somme inferiori o pari a cinquemila euro dovute a seguito dei controlli automatici (art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 642 del 1997) e

formali (art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 642 del 1997), effettuati dagli uffici finanziari. L'importo della prima rata deve essere versato entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione e su quelle successive sono dovuti gli interessi. Per le somme dovute a seguito di controlli formali (art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 642 del 1997), le nuove disposizioni si applicano alle dichiarazioni in corso al 31 dicembre 2013.

- **Inadempimenti dei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate (Art. 3).**
L'art. 3 reca attuazione ai principi di cui all'art. 6, comma 5, lettera d), della Legge Delega ed è finalizzato ad ampliare l'ambito applicativo della rateizzazione dei debiti tributari. In particolare, viene inserito il nuovo art. 15-ter al D.P.R. n. 602 del 1973, con riferimento agli inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate. Di particolare rilievo l'introduzione del 'lieve inadempimento', secondo cui non è prevista la decadenza della rateizzazione nel caso di ritardo del versamento fino a 7 giorni (nella prima versione il termine era di 5 giorni), o di un minor versamento fino al 3% del dovuto con un limite massimo di 10.000 euro. In tal caso, l'eventuale frazione non pagata verrà iscritta a ruolo con le relative sanzioni.
- **Termini per la notifica della cartella di pagamento. Casi particolari (art.4).** Il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza dell'ultima rata del piano di rateazione oggetto di inadempimento. La norma, inoltre, contiene una serie di modifiche idonee a garantire la pretesa tributaria contro il rischio di inesigibilità nelle more di esecuzione del concordato preventivo, dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e dell'accordo di composizione della crisi.
- **Concentrazione della riscossione nell'accertamento (Art. 5).** L'avviso di accertamento diventa esecutivo una volta decorso il termine utile alla proposizione del ricorso, e non più entro 60 giorni dalla notifica dell'accertamento. Si tratta di una norma a favore dei contribuenti, per tutte quelle ipotesi in cui il termine processuale per impugnare il ricorso (60 giorni) viene sospeso (ad esempio per sospensione feriale oppure per istanza con adesione o mediazione, in cui devono decorrere 90 giorni).
- **Sospensione della riscossione (Art. 6).** Viene disposta la sospensione delle sanzioni verso il contribuente, nel caso in cui la violazione tributaria sia attribuibile alla condotta illecita dell'intermediario. Se il giudizio penale riconosce la colpevolezza dell'intermediario, l'Agenzia delle Entrate sanziona quest'ultimo e annulla le sanzioni a carico del contribuente. Nell'ipotesi contraria, l'ufficio delle Entrate revoca la sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente.
- **Rateazione imposta di successione (art.7).**
- **Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi (Art. 8).**
- **Oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione (art.9).**
- **Dilazione di pagamento (art.10).** L'agente della riscossione concede la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, fino ad un massimo di 72 rate mensili, dietro semplice richiesta del contribuente che dichiari di versare in una situazione temporanea di difficoltà. Per somme superiori a 50.000 euro la dilazione può essere concessa solo se il contribuente fornisce adeguata

documentazione. Ai sensi del nuovo c. 1-quaetr dell'art. 19 del D.P.R. n. 602 del 1973, l'agente della riscossione, una volta ricevuta la richiesta di rateazione, può iscrivere ipoteca e fermo solo nel caso di mancato accoglimento o decadenza della stessa. Sempre nell'ottica di favorire i debitori in difficoltà, con la nuova lettera c) del comma 3, viene consentito che, in caso di decadenza dai piani di ammortamento concessi dall'entrata in vigore del decreto, gli stessi possono ottenere un nuovo piano di rateazione purché, al momento della presentazione della nuova domanda, siano saldate le rate del vecchio piano scadute. Le nuove disposizioni si applicano alle dilazioni concesse a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

- **Autotutela (art.11).**
- **Sospensione dei termini per eventi eccezionali (art.12).**
- **Razionalizzazione degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo (Art. 13).** Viene stabilita una misura unica per il calcolo degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo (l'intervallo è stabilito tra 0,5% e 4,5%). Un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, stabilirà la misura e la decorrenza dell'applicazione del tasso. Tale misura può essere rimodulata annualmente con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.
- **Notifica a mezzo di posta elettronica certificata (Art. 14)** Per potenziare la diffusione della posta elettronica certificata per le procedure di notifica, viene introdotta la facoltà di utilizzare tale strumento per notificare le cartelle di pagamento. Nel caso di imprese individuali o costituite in forma societaria, nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi, la notifica deve avvenire esclusivamente con posta elettronica certificata. Se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido e attivo, la notificazione deve eseguirsi, mediante deposito dell'atto presso gli uffici della Camera di Commercio competente per territorio e pubblicazione del relativo avviso sul sito informatico della medesima, dandone notizia allo stesso destinatario per raccomandata con avviso di ricevimento, senza ulteriori adempimenti a carico dell'agente della riscossione.

Cordiali saluti.