



COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate
Servizio Imposte Dirette e I.V.A. – Sezione I.V.A. e Federalismo Fiscale

DECRETO LEGGE 22 OTTOBRE 2016, N. 193, CONCERNENTE “DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE E PER IL FINANZIAMENTO DI ESIGENZE INDIFFERIBILI”.

PRINCIPALI NOVITÀ DI INTERESSE OPERATIVO

1. Premessa

Nella Gazzetta Ufficiale n. 249 del 24 ottobre 2016 è stato pubblicato il **Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193** (c.d. “decreto fiscale”), convertito, con modificazioni, dalla **Legge 1° dicembre 2016, n. 225** e collegato alla manovra di finanza pubblica per il 2017¹.

Di seguito vengono descritte le **novità di maggiore impatto sull’attività operativa** dei Reparti del Corpo, riportate negli articoli di cui al Capo I (“Misure urgenti in materia di riscossione”) e al Capo II (“Misure urgenti in materia fiscale”) del testo normativo in argomento.

2. La soppressione delle società del “Gruppo Equitalia” e l’istituzione dell’ente “Agenzia delle Entrate-Riscossione” (art. 1)

L’art. 1 del D.L. n. 193/2016 ha previsto, tra l’altro, a decorrere **dal 1° luglio 2017**:

- a. lo **scioglimento**, la **cancellazione** d’ufficio dal **registro** delle **imprese** e l’**estinzione**, senza che sia esperita alcuna procedura di liquidazione, delle società del “Gruppo Equitalia”² (**comma 1**);
- b. l’**attribuzione** dell’**esercizio** delle **funzioni** relative alla **riscossione nazionale** all’**Agenzia delle Entrate** (**comma 2**);
- c. l’**istituzione** di un **ente pubblico economico** per lo svolgimento delle funzioni *sub b.*, denominato “**Agenzia delle Entrate-Riscossione**”, ente strumentale dell’Agenzia delle Entrate e sottoposto all’indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell’Economia e delle Finanze, il quale può anche svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali dei Comuni e delle Province e delle società da essi partecipate³ (**comma 3**).

¹ Legge 11 dicembre 2016, n. 232, recante “Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019”, in relazione alla quale sono state partecipate le principali novità di interesse operativo con la circolare n. 59445 in data 23 febbraio 2017 di questo Comando Generale – III Reparto.

² Fatta eccezione per **Equitalia Giustizia S.p.A.**, che svolge funzioni diverse dalla riscossione (**gestione**, ai sensi dell’art. 2 del D.L. 16 settembre 2008, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla Legge 13 novembre 2008, n. 181, del **Fondo Unico Giustizia** di cui all’art. 61, comma 23, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133).

³ Ai sensi dell’art. 2, comma 2, del D.L. n. 193/2016, infatti, a decorrere dal 1° luglio 2017, gli enti locali possono deliberare di affidare al soggetto preposto alla riscossione nazionale le attività di accertamento,

Fino al 1° luglio 2017, invece, l'attività di riscossione nazionale proseguirà secondo il regime giuridico vigente (**comma 15**) e, in proposito, in data 20 marzo u.s. è stata formalizzata la **convenzione** con Equitalia S.p.A. con la quale è stata definita l'entità della collaborazione che il Corpo garantirà nel **primo semestre del corrente anno**.

Si richiamano, al riguardo, le disposizioni emanate con la circolare n. 96153 in data 28 marzo 2017 di questo Comando Generale – III Reparto, con la quale è stata diramata altresì la convenzione in argomento.

3. Gli obblighi di comunicazione trimestrale all'Agenzia delle Entrate

a. Il nuovo “spesometro” (art. 4, comma 1)

Il **comma 1 dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016**, allo scopo di razionalizzare i controlli in materia di I.V.A. e favorire una maggiore collaborazione con i contribuenti, ha sostituito il previgente **art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78**, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 Luglio 2010, n. 122, che prevedeva l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate, ogni anno, tutte le operazioni attive e passive effettuate tra operatori economici nonché, per le operazioni intercorse tra operatori economici e contribuenti privati, quelle di importo non inferiore a euro 3.600, comprensivi dell'I.V.A. (c.d. “spesometro”).

In virtù della nuova formulazione del citato articolo, i soggetti passivi I.V.A. devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, per ciascun **trimestre**, i **dati** di tutte le **fatture emesse, ricevute e registrate** ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ivi comprese le **bollette doganali**, nonché i dati delle relative **variazioni**, secondo le modalità stabilite con il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 58793** in data **27 marzo 2017**⁴, nel quale sono state definite anche le informazioni da trasmettere nella comunicazione prevista dal comma 1 dell'art. 21-*bis* del D.L. n. 78/2010, relativa alle liquidazioni periodiche I.V.A..

Tale **obbligo** deve essere **adempiuto entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre** e, anche sulla base di quanto indicato nel citato provvedimento direttoriale, concerne le informazioni comprendenti, per ogni singolo documento, la **data** e il **numero**, i **dati identificativi** dei **soggetti** coinvolti nelle operazioni, la **data di registrazione**⁵, la **base imponibile**, l'**aliquota IVA** applicata e l'**imposta** ovvero la **tipologia** dell'**operazione**, ove quest'ultima non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento.

liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali proprie e delle società da essi partecipate.

⁴ Al quale sono allegate, tra l'altro, le “*Specifiche tecniche e regole per la compilazione dei dati delle fatture – versione 1.1*” che, sulla base di quanto stabilito nel medesimo provvedimento, devono essere adottate, a decorrere **dal 10 luglio 2017**, anche per la trasmissione dei dati da parte dei soggetti che esercitano l'**opzione** per la **fatturazione elettronica** e la **trasmissione telematica** dei **dati** delle **fatture** di cui all'art. 1, comma 3, del **D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127** (le cui principali novità di interesse operativo sono state compendiate nella circolare n. 264962 in data 15 settembre 2015 di questo Comando Generale – III Reparto), esonerati dallo “spesometro” per effetto dell'art. 3 del medesimo decreto.

Fino al 10 luglio 2017, invece, i dati delle due comunicazioni (art. 21 del D.L. n. 78/2010 e art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015) possono essere trasmessi secondo le regole di compilazione allegate al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 182070 in data 28 ottobre 2016.

Il Provvedimento n. 58793 in data 27 marzo 2017, infine, modificando il n. 182070 in data 28 ottobre 2016, ha allineato, per l'anno 2017, le scadenze per l'invio delle comunicazioni da parte dei soggetti che esercitano l'opzione per la trasmissione telematica dei dati delle fatture a quelle previste per lo “spesometro”.

⁵ Per le sole fatture ricevute e le relative note di variazione.

La comunicazione relativa al secondo trimestre è però effettuata entro il 16 settembre mentre quella relativa all'ultimo trimestre entro il mese di febbraio.

Per l'anno 2017, inoltre, ai sensi dell'art. 4, comma 4 del D.L. n. 193/2016, come modificato dall'art. 14-ter del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (c.d. "Milleproroghe"), convertito dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 19, le comunicazioni in rassegna possono essere effettuate semestralmente e, in particolare, per il:

- (1) 1° semestre, entro il 16 settembre 2017;
- (2) 2° semestre, entro il mese di febbraio 2018.

Con la circolare n. 1/E del 7 febbraio 2017⁶, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori indicazioni in ordine alla portata di tale nuovo adempimento:

- (3) prevedendo per i **soggetti** che, pur non esercitando l'opzione per la **fatturazione elettronica** e la **trasmissione telematica dei dati delle fatture** di cui all'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 127/2015, **utilizzano il "Sistema di Interscambio"**⁷ per emettere o ricevere **fatture elettroniche**, la **possibilità** di non comunicare i dati di tali fatture, in quanto autonomamente acquisiti dall'Agenzia delle Entrate attraverso il citato canale di trasmissione;
- (4) elencando alcuni **casi di deroga**, parziale o totale, dall'obbligo di comunicazione in argomento.

Al riguardo, ancorché nella nuova formulazione dell'art. 21 del D.L. n. 78/2010 sia previsto l'**esonero** dalla comunicazione solamente per i **produttori agricoli** rientranti nella categoria prevista dall'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972⁸ e situati nelle **zone montane** di cui all'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che:

- (a) i **produttori agricoli** di cui al menzionato art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 non ubicati nelle zone montane debbano comunicare unicamente i dati relativi alle **operazioni attive**, mediante l'invio delle autofatture emesse dai rispettivi cessionari;
- (b) per le **amministrazioni pubbliche** e le **amministrazioni autonome** sia obbligatorio trasmettere i dati delle **fatture**, nonché delle relative note di variazione, **emesse** nei confronti di soggetti diversi dalle pubbliche amministrazioni e che non siano state trasmesse tramite il citato Sistema di interscambio. L'**esonero** per le **fatture ricevute**, invece, è conseguenza proprio del fatto che le stesse transitano in quest'ultimo sistema, dal quale l'Agenzia delle Entrate, come anticipato *sub* (3), acquisisce autonomamente i relativi dati;

⁶ Come preannunciato con messaggio n. 42054 in data 8 febbraio 2017 di questo Comando Generale – III Reparto, consultabile anche sul sito *intranet* dell'Ufficio Tutela Entrate, accessibile tramite il portale istituzionale "Iride".

⁷ Di cui all'art. 1, commi 211 e 212, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

⁸ **"I produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell' articolo 39. I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, devono emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all' articolo 21, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell'articolo 25. (...)"**.

- (c) siano **esonerati** da tale obbligo anche i soggetti che accedono al **regime forfetario** di cui all'art. 1, commi da 54 a 89 della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità per il 2015) o cui è riconosciuto un regime fiscale di vantaggio ai sensi dell'art. 27, commi 1 e 2 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111 (**imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità**);
- (5) disponendo che nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive a seguito delle quali il soggetto dante causa si estingue, l'**avente causa** (società incorporante o beneficiaria, soggetto conferitario etc.) deve trasmettere **distinte comunicazioni** relative ai dati delle:
- (a) sue fatture;
 - (b) fatture del soggetto dante causa estinto, relative al periodo nel quale ha avuto efficacia l'operazione straordinaria;
 - (c) fatture relative al periodo precedente l'operazione straordinaria, nel caso in cui il soggetto dante causa non vi abbia autonomamente provveduto poiché i termini per l'invio non erano ancora decorsi.

Restano escluse da tale obbligo tutte le operazioni, seppure rilevanti ai fini I.V.A., per le quali non sussiste l'obbligo di fatturazione, come le operazioni eseguite dai commercianti al minuto o dai soggetti ad essi assimilati, documentate mediante il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale (comprese quelle effettuate nei confronti di privati per spese di importo totale superiore ai 3.600 euro, che, invece, come detto, dovevano essere comunicate in base alla previgente formulazione dell'art. 21 del D.L. n. 78/2010).

Nel nuovo **art. 21 del D.L. n. 78/2010**, infine, al **comma 3** viene tra l'altro demandata ad un **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli** l'individuazione delle **modalità di conservazione** degli **scontrini delle giocate** dei giochi pubblici autorizzati, anche con il ricorso ad adeguati strumenti tecnologici, ferme restando le esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

b. Le comunicazioni delle liquidazioni periodiche I.V.A. (art. 4, comma 2)

Al fine di contrastare il fenomeno della cosiddetta "evasione da riscossione", il **comma 2 dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016** ha inserito nel **D.L. n. 78/2010 l'art. 21-bis, introducendo l'obbligo** per i soggetti passivi I.V.A.⁹ di **trasmettere** all'Agenzia delle Entrate, negli stessi termini¹⁰ e con le medesime modalità¹¹ descritte per lo "spesometro", una **comunicazione dei dati** contabili riepilogativi delle **liquidazioni**

⁹ Sono **esonerati** i contribuenti non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale I.V.A. o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche, sempre che, nel corso dell'anno, non vengano meno le relative condizioni di esonero. Di contro, la comunicazione va presentata anche nell'ipotesi di liquidazione con eccedenza a credito.

¹⁰ Invero, il richiamato **quarto comma dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016**, come modificato dal citato Decreto "Milleproroghe" (D.L. n. 244/2016), ha previsto la **possibilità** di inoltrare, per il solo **anno 2017, due comunicazioni semestrali** in relazione agli obblighi di "spesometro", nonché confermato espressamente l'**obbligo** di effettuare le **comunicazioni delle liquidazioni periodiche I.V.A. con periodicità trimestrale** anche per la **corrente annualità**.

¹¹ Cfr., al riguardo, il richiamato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 58793 in data 27 marzo 2017, con il quale è stato altresì approvato il "modello" per la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.

periodiche I.V.A.¹², fermi restando gli ordinari termini di versamento dell'imposta dovuta in base alle citate liquidazioni.

In proposito, considerato che il richiamato art. 3 del D.Lgs. n. 127/2015 esonera i **soggetti che hanno optato per la trasmissione telematica** all'Agenzia delle Entrate dei **dati delle fatture** unicamente dalle comunicazioni *sub a.*, anche questi ultimi **dovranno comunicare i dati delle liquidazioni I.V.A.**

Le **risultanze dell'esame dei dati trasmessi** ai sensi del nuovo "spesometro" di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010 e le **valutazioni**¹³ concernenti la **coerenza** tra gli stessi e le comunicazioni delle liquidazioni periodiche, nonché la **congruità** dei versamenti I.V.A. rispetto a quanto indicato nelle medesime comunicazioni, saranno **messe a disposizione del contribuente**, ovvero del suo intermediario, mediante la procedura di cui all'art. 1, **commi 634 e 635** della **Legge 23 dicembre 2014, n. 190**¹⁴, secondo modalità che saranno previste con **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate**.

In caso di **incongruenze nei dati comunicati**, il contribuente potrà così fornire i chiarimenti necessari, segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero versare quanto dovuto avvalendosi dell'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

A tal ultimo riguardo, si richiamano le disposizioni emanate con riferimento ai soggetti destinatari delle missive di cui all'art. 1, comma 634 e seguenti della Legge n. 190/2014¹⁵ ovvero che si avvalgono del ravvedimento operoso¹⁶.

c. Le sanzioni (art. 4, comma 3)

Il **comma 3 dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016** ha introdotto specifiche **ipotesi sanzionatorie** connesse agli obblighi *sub a.* e *b.*, aggiungendo, dopo il comma 2 dell'art. 11 del **D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471**:

- (1) il **comma 2-bis**, che prevede l'applicazione della **sanzione amministrativa di euro 2 per ciascuna fattura**, e comunque **entro il limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre**, per l'**omissione o l'errata trasmissione dei dati delle fatture** emesse e ricevute. Tale sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di euro 500, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alle scadenze previste per ciascuna comunicazione trimestrale, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati;
- (2) il **comma 2-ter**, che punisce l'**omessa, l'incompleta o l'infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche I.V.A.** con una **sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000**, ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alle scadenze previste per ciascuna

¹² Effettuate ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 1-bis, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, nonché degli artt. 73, primo comma, lettera e), e 74, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972.

¹³ Eseguite, grazie ai nuovi termini delle comunicazioni, in un arco temporale ristretto rispetto a quello esistente tra i versamenti periodici e la dichiarazione annuale IVA.

¹⁴ Sul punto, in attesa di eventuali indicazioni che saranno fornite dall'Agenzia delle Entrate, occorre sottolineare che, come detto, l'attuale formulazione dell'art. 21 del D.L. n. 78/2010 esclude la comunicazione dei dati delle operazioni annotate nel registro dei corrispettivi, le quali, tuttavia, sono determinanti ai fini della quantificazione delle liquidazioni e dei versamenti periodici IVA, circostanza che, pertanto, inciderebbe sulla richiamata "coerenza" tra dati dello "spesometro", delle liquidazioni e dei versamenti.

¹⁵ Circolari n. 297667 in data 13 ottobre 2015, n. 330925 in data 10 novembre 2015, n. 212713 del 7 luglio 2016 e n. 286624 del 23 settembre 2016, tutte di questo Comando Generale – III Reparto.

¹⁶ Circolari n. 850/INCC in data 15 maggio 2015 e n. 331248 del 10 novembre 2015, entrambe di questo Comando Generale – III Reparto.

comunicazione trimestrale, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

d. L'eliminazione di alcuni obblighi a carico dei contribuenti (art. 4, comma 4)

Nella prospettiva di ridurre gli obblighi a carico dei contribuenti, l'introduzione delle comunicazioni telematiche di cui agli artt. 21 e 21-*bis* del D.L. n. 78/2010 è stata accompagnata, con il disposto di cui al **comma 4 dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016**, dalla **contestuale soppressione**:

- (1) dal **1° gennaio 2017**, della **comunicazione dei dati** relativi ai **contratti** stipulati dalle **società di leasing** e dagli operatori commerciali che svolgono **attività di locazione e di noleggio**¹⁷;
- (2) degli **elenchi "INTRASTAT"**¹⁸, **limitatamente** agli **acquisti intracomunitari di beni** e alle **prestazioni di servizi ricevute** da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea.

Al riguardo, l'eliminazione di tale obbligo era originariamente prevista a decorrere dal 1° gennaio 2017 ma l'**art. 13, comma 4-ter** del citato **D.L. n. 244/2016** ha **prorogato al 31 dicembre 2017** l'onere di presentare la comunicazione in esame, come prevista nel testo dell'art. 50, comma 6 del D.L. n. 331/1993 vigente al 24 ottobre 2016, data di entrata in vigore del D.L. n. 193/2016.

L'**art. 13, comma 4-quater** del medesimo **D.L. n. 244/2016**, a sua volta, ha modificato la disciplina sostanziale degli obblighi comunicativi delle operazioni intracomunitarie, sostituendo il comma 6 dell'art. 50 del D.L. n. 331/1993, che:

- (a) dal **1° marzo 2017**¹⁹, prevede la trasmissione dei modelli INTRASTAT in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, anche per finalità statistiche, unicamente per le **cessioni** e gli **acquisti intracomunitari di beni, escludendo** dall'alveo delle comunicazioni in argomento, pertanto, le **prestazioni di servizi** intracomunitari rese o ricevute;
- (b) demanda a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e d'intesa con l'ISTAT, la definizione di misure di semplificazione degli obblighi in rassegna, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Le due menzionate disposizioni del decreto "Milleproroghe" hanno, pertanto, da un lato posticipato di un anno la soppressione dell'obbligo di invio dei dati degli **acquisti intracomunitari di beni** e delle **prestazioni di servizi ricevute** (art. 13, comma 4-*ter* del D.L. n. 244/2016) e, dall'altro, escluso dagli obblighi comunicativi INTRASTAT le **prestazioni di servizi** intracomunitari **rese o ricevute** (art. 13, comma 4-*quater* del D.L. n. 244/2016).

Nelle more della definizione del quadro giuridico relativo agli adempimenti in argomento, sia ai fini fiscali sia per finalità statistiche, le Agenzie delle Entrate e delle Dogane e dei Monopoli hanno pubblicato due comunicati stampa congiunti²⁰, in data 17 febbraio²¹ e 16 marzo 2017, con cui sono state fornite

¹⁷ Introdotta dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 119563 in data 5 agosto 2011, emanato ai sensi dell'art. 7, dodicesimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605.

¹⁸ Di cui all'art. 50, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

¹⁹ Data di entrata in vigore della Legge n. 19/2017, di conversione del D.L. n. 244/2016.

²⁰ Disponibili sui siti istituzionali delle Agenzie delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it) e delle Dogane e dei Monopoli (www.agenziadoganemonopoli.gov.it).

²¹ In quest'ultimo caso anche unitamente all'ISTAT.

preliminari indicazioni agli operatori, preannunciando l'emanazione del provvedimento *sub* (b);

(3) delle **comunicazioni** cc.dd. "**black-list**"²².

Al riguardo, si evidenzia che quest'ultima soppressione, ai sensi dell'**art. 4, comma 5** del **D.L. n. 193/2016**, si applica alle **comunicazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016**, anche tenuto conto delle modifiche al regime di deducibilità dei costi "**black-list**" apportate dall'**art. 5** del **D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147**²³.

Inoltre, il **comma 21** dell'**art. 7-quater** del **D.L. n. 193/2016** ha **abrogato**, a decorrere **dal 1° gennaio 2017**, la **comunicazione** prevista dall'**art. 16, lettera c**, del **Decreto del Ministero delle Finanze 24 dicembre 1993**, a carico degli operatori economici italiani in relazione agli **acquisti eseguiti** da fornitori situati nella **Repubblica di San Marino**.

Il comma 4 dell'**art. 4** del **D.L. n. 193/2016**, infine, ha nuovamente²⁴ modificato i **termini di presentazione** delle **dichiarazioni I.V.A.** di cui all'**art. 8, comma 1**, del **D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322**, prevedendo che le stesse debbano essere trasmesse, con riferimento all'**anno 2016**, nel mese di **febbraio 2017**, e, **dal 2017, tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo**.

4. Le modifiche al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127 (art. 4, comma 6)

Il **comma 6** dell'**art. 4** del **D.L. n. 193/2016** ha apportato alcune **modifiche** al **D.Lgs. n. 127/2015**, concernente la "*Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, in attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettere d) e g), della legge 11 marzo 2014, n. 23*", le cui principali novità di interesse operativo sono state compendiate nella circolare n. 264962 in data 15 settembre 2015 di questo Comando Generale – III Reparto.

In particolare, tra l'altro:

a. è stato **sostituito il comma 2** dell'**art. 2** del **D.Lgs. n. 127/2015**:

(1) **ampliando** la **platea soggettiva** dei **destinatari dell'obbligo** della **memorizzazione elettronica** e della **trasmissione telematica** dei **corrispettivi**, in precedenza rivolto ai soli soggetti che effettuano **cessioni di beni tramite distributori automatici** e ora esteso **anche** a coloro che eseguono **prestazioni di servizi** mediante i citati apparati;

(2) **prorogando** al **1° aprile 2017** (rispetto al previgente 1° gennaio 2017) la data a partire dalla quale scatta l'obbligo *sub* (1);

(3) **rimettendo** a un **provvedimento** del **Direttore dell'Agenzia delle Entrate** la **possibilità di stabilire termini differiti** di entrata in vigore dell'obbligo in rassegna rispetto a quello *sub* (2), in relazione alle specifiche variabili tecniche di peculiari distributori automatici;

²² Di cui all'**art. 1, comma 1**, del **D.L. 25 marzo 2010, n. 40**, convertito, con modificazioni, dalla **Legge 22 maggio 2010, n. 73**.

²³ Cfr., al riguardo, la circolare n. 328826 in data 9 novembre 2015 di questo Comando Generale – III Reparto.

²⁴ La **Legge n. 190/2014 (art. 1, comma 641)** aveva disposto la presentazione della dichiarazione IVA dovuta per l'anno solare precedente nel mese di febbraio e l'abrogazione della comunicazione annuale dei dati IVA a decorrere dal periodo d'imposta 2015. Successivamente, l'**art. 10, comma 8-bis**, del **D.L. 31 dicembre 2014, n. 192**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 27 febbraio 2015, n. 11**, aveva posticipato l'applicazione di tali disposizioni al 2016.

- b. sono stati **ridotti** di un **ulteriore anno**, e, quindi, per complessivi **due anni**, i **termini di decadenza dell'azione accertativa**²⁵ nei confronti dei soggetti che, congiuntamente:
- (1) si avvalgono dell'**opzione della trasmissione telematica** all'Agenzia delle Entrate dei **dati** di tutte le **fatture**, emesse e ricevute, e delle relative variazioni (art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 127/2015) nonché, sussistendone i presupposti, della **memorizzazione elettronica** e della **trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri** delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi (art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 127/2015);
 - (2) garantiscono la **tracciabilità dei pagamenti** dagli stessi ricevuti ed effettuati nei modi stabiliti con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 4 agosto 2016.

Si evidenzia, inoltre, che, in attuazione delle disposizioni contenute nell'**art. 2, comma 4 e 5 del D.Lgs. n. 127/2015**, sono stati emanati:

- c. il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 102807** in data **30 giugno 2016**, concernente la definizione delle informazioni, delle regole tecniche, degli strumenti e dei termini per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri da parte dei soggetti che utilizzano **distributori automatici**, obbligati, come detto, a tali adempimenti;
- d. il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 182017** in data **28 ottobre 2016**, recante la definizione delle informazioni da trasmettere, delle regole tecniche, degli strumenti tecnologici e dei termini per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri da parte dei **soggetti che esercitino tale opzione**, nonché le modalità di esercizio di quest'ultima;
- e. il **Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 7 dicembre 2016**, riguardante l'individuazione di tipologie di documentazione idonee a rappresentare, anche ai fini commerciali, le operazioni oggetto di trasmissione telematica dei corrispettivi (c.d. "documento commerciale");
- f. il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 61936** in data **30 marzo 2017**, che definisce le informazioni, le regole tecniche, gli strumenti e i termini per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri derivanti dall'utilizzo di distributori automatici diversi da quelli disciplinati dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate *sub c.*

Al riguardo, all'esito delle interlocuzioni in atto con l'Agenzia delle Entrate saranno fornite specifiche disposizioni operative in merito alle modalità di esecuzione delle attività ispettive nei confronti dei soggetti interessati dai citati provvedimenti.

5. Disposizioni in materia di depositi I.V.A. (art. 4, comma 7)

Il **comma 7 dell'art. 4 del D.L. n. 193/2016** ha in parte **modificato** le disposizioni in materia di **depositi I.V.A.** di cui all'**art. 50-bis del D.L. n. 331/1993**, ampliando le possibilità di ricorrere all'istituto²⁶.

A decorrere **dal 1° aprile 2017**²⁷, infatti, è stata **estesa a tutte le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in depositi I.V.A.**, e, quindi, **anche tra operatori**

²⁵ Di cui agli artt. 57, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e 43, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

²⁶ Al riguardo, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha fornito le istruzioni alle proprie Direzioni con nota n. 38945/R.U. in data 30 marzo 2017.

²⁷ Per effetto dell'art. 4, comma 8, del D.L. n. 193/2016.

nazionali e a prescindere dalla natura dei beni²⁸, la **disciplina** che ne prevede l'**effettuazione senza pagamento dell'imposta**.

Con riferimento all'**estrazione dei beni da un deposito I.V.A.**, invece, è stato previsto che:

- a. per i beni ivi introdotti ai sensi del **comma 4, lettera b)** del menzionato **art. 50-bis del D.L. n. 331/1993**²⁹, l'**imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione**, a norma dell'art. 17, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972, previa prestazione di idonea **garanzia** a favore dell'Agenzia delle Entrate, nei casi che sono stati definiti con il **decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze** in data **23 febbraio 2017**³⁰.

Quest'ultimo regolamento, in particolare, prevede che debba essere prestata la **garanzia**³¹ qualora il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito I.V.A. non sia in possesso degli specifici **requisiti di affidabilità** individuati dallo stesso decreto ministeriale³², i quali si considerano sussistenti qualora il medesimo soggetto coincida con quello che ha effettuato l'immissione in libera pratica con introduzione dei beni nel deposito I.V.A., sia un operatore economico autorizzato (AEO) ovvero sia esonerato ai sensi dell'art. 90 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43.

Ove tali requisiti ricorrano, invece, gli stessi devono essere attestati dal soggetto estrattore mediante una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà redatta in conformità al modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 57215 in data 24 marzo 2017, valida per l'intero anno solare di presentazione e da consegnare, all'atto della prima estrazione, al gestore del deposito³³, il quale la trasmette all'Agenzia delle Entrate per le successive analisi di rischio;

²⁸ In precedenza, invece, tale beneficio era limitato alle cessioni nazionali di beni elencati nella tabella A-bis, allegata al D.L. n. 331/1993 (materie prime alimentari e altre *commodities*).

²⁹ Concernente le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito I.V.A..

³⁰ Recante disposizioni in materia di "Estrazione di beni introdotti in deposito IVA ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 31, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, come modificato dall'articolo 4, comma 7, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193" e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 64 in data 17 marzo 2017.

³¹ Redatta in conformità ai modelli approvati con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 59277 in data 28 marzo 2017.

³² Vale a dire:

- presentazione della dichiarazione ai fini dell'IVA, se obbligato, nei tre periodi d'imposta antecedenti l'operazione di estrazione;
- esecuzione dei versamenti, se dovuti, relativi all'IVA dovuta in base alle ultime tre dichiarazioni annuali presentate alla data dell'operazione di estrazione;
- assenza di avviso di rettifica o di accertamento definitivo per il quale non è stato eseguito il pagamento delle somme dovute, per violazioni relative all'emissione o all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, notificati nel periodo d'imposta in corso ovvero nei tre antecedenti l'operazione di estrazione;
- assenza della formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali o di condanne o di applicazione della pena su richiesta delle parti, a norma dell'art. 444 del c.p.p., a carico del legale rappresentante o del titolare della ditta individuale, per uno dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 5, 8, 10, 10-ter, 10-quater e 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e dall'art. 216 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267.

³³ Cui dovranno essere comunicati altresì i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della citata garanzia.

- b. nei **restanti casi** di cui al predetto **comma 4**³⁴, l'**imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione** ed è **versata** in nome e per conto di tale soggetto dal **gestore del deposito**, il quale è **solidalmente responsabile** dell'imposta stessa;
- c. è **effettuata senza pagamento dell'imposta l'estrazione** da parte dei soggetti che si avvalgono della facoltà di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 (cc.dd. **esportatori abituali**).

In tali casi, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 35/E in data 20 marzo 2017, con riferimento alle modalità di presentazione delle dichiarazioni di intento di cui all'art. 1, comma 1, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 1984, n. 17, ha previsto che l'esportatore abituale debba compilare una dichiarazione d'intento³⁵ per ogni singola estrazione, indicando l'importo dell'operazione e come destinatario della stessa il gestore del deposito.

La dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, deve essere consegnata al gestore del deposito, il quale deve procedere a riscontrare telematicamente l'avvenuto inoltro della medesima.

Per il **mancato versamento dell'I.V.A.** dovuta si applica la **sanzione** di cui all'**art. 13, comma 1**, del **D.Lgs. n. 471/1997**, al cui **pagamento è tenuto solidalmente anche il gestore del deposito**.

Nel caso in cui l'estrazione sia stata effettuata senza pagamento dell'I.V.A. da un soggetto che sia qualificato come "esportatore abituale" in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, invece:

- d. trova applicazione la sanzione di cui all'**art. 7, comma 4**, del citato **D.Lgs. n. 471/1997**;
- e. al **pagamento dell'imposta** dovuta e della **sanzione sub d.** è tenuto esclusivamente il soggetto che procede all'estrazione.

6. Emissione elettronica delle fatture per il *tax free shopping* (art. 4-bis)

L'**art. 4-bis** del **D.L. n. 193/2016** ha **introdotto**, a decorrere dal **1° gennaio 2018**, l'**obbligo dell'emissione della fattura in modalità elettronica** per le **cessioni** di cui all'art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972, ossia quelle eseguite nei confronti di **soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea** per **beni** di un complessivo importo, comprensivo dell'I.V.A., superiore a euro 154,94, destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale dell'Unione europea.

³⁴ Ai sensi del comma 4 dell'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, sono effettuate senza pagamento dell'I.V.A., oltre alle operazioni di cui alla citata lettera b) del medesimo comma, le seguenti:

- acquisti intracomunitari eseguiti mediante introduzione in un deposito I.V.A.;
- cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito I.V.A.;
- cessioni di beni custoditi in un deposito I.V.A.;
- cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito I.V.A., con spedizione in un altro Stato membro dell'Unione europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;
- cessioni di beni estratti da un deposito IVA, con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione europea;
- prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito I.V.A., anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni;
- trasferimento dei beni in altro deposito IVA.

³⁵ Da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate secondo il modello approvato con Provvedimento del Direttore della medesima Agenzia n. 213221 in data 2 dicembre 2016.

7. Modifiche al Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi (art. 4-ter)

L'art. 4-ter del D.L. n. 193/2016 ha apportato significative modifiche al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, recante il "Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative" (T.U.A.).

Si riepilogano, di seguito, gli articoli del T.U.A. interessati dalle modifiche e/o integrazioni.

a. Art. 3 (Accertamento, liquidazione e pagamento)

Con l'aggiunta del comma 4-bis all'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1995 è stato introdotto l'istituto della rateizzazione del debito di imposta, per mezzo del quale il titolare del deposito fiscale può richiedere la rateizzazione dell'accisa dovuta qualora si trovi in condizioni oggettive e temporanee di difficoltà economica, mediante la presentazione di un'apposita istanza all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli entro la scadenza fissata per il pagamento delle accise (per un massimo consentito di tre scadenze di pagamento).

L'attuazione di tale disposizione è subordinata, in ogni caso, all'emanazione di un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, con cui saranno individuate le modalità e le condizioni di applicazione.

b. Art. 14 (Rimborsi dell'accisa)

La nuova formulazione dell'art. 14 del T.U.A. reca esclusivamente la disciplina dei "rimborsi dell'accisa"³⁶:

- (1) definendone in maniera puntuale l'ambito applicativo;
- (2) confermando il termine di decadenza biennale per la presentazione della richiesta;
- (3) estendendone la disciplina anche alle richieste concernenti le agevolazioni accordate sotto forma di restituzione di quanto versato.

Inoltre:

- (4) vengono chiariti i termini di rimborso per i prodotti per cui è prevista una dichiarazione disponendo che, oltre al credito d'imposta, il rimborso d'accisa possa essere concesso anche mediante altre modalità previste dalla disciplina speciale;
- (5) viene innalzato da 10,32 a 30 euro l'importo al di sotto del quale non si procede a rimborso.

c. Art. 15 (Recuperi dell'accisa e prescrizione del diritto all'imposta)

Il nuovo art. 15 del D.Lgs. n. 504/1995 fa riferimento al periodo di prescrizione del diritto alla riscossione dell'imposta da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nonché al procedimento per il suo recupero, prevedendo al:

- (1) comma 1, la notifica dell'atto di recupero dell'accisa, in luogo dell'invio della raccomandata postale, con le modalità di cui all'art. 19-bis del T.U.A., fissando un termine di trenta giorni per l'adempimento, rispetto ai previgenti quindici giorni;

³⁶ E non quella dei "recuperi dell'accisa", ora disciplinata nel successivo art. 15 del D.Lgs. n. 504/1995.

- (2) comma 2, che il **termine per la notifica dell'avviso di pagamento** è di **cinque anni** decorrente dalla data dell'omesso versamento delle somme dovute a titolo di imposta o dell'indebita restituzione, ovvero dell'irregolare fruizione di un prodotto sottoposto ad accisa con impiego agevolato, ed è aumentato a **dieci anni** nei casi di violazione delle disposizioni in materia di accisa per le quali vi è l'obbligo della **denuncia all'Autorità Giudiziaria**;
- (3) comma 3, con riferimento alla previgente disciplina, che il **termine di prescrizione per il recupero del credito** da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è di **cinque anni**, aumentato a **dieci** solo per i tabacchi;
- (4) comma 4, in tema di deficienze eccedenti i cali di prodotti in regime sospensivo, che il quinquennio di cui al comma 3 decorre dalla data del processo verbale di constatazione delle medesime deficienze;
- (5) comma 5, l'**interruzione della prescrizione del credito di imposta** in caso di **azione penale**³⁷;
- (6) comma 6, che i documenti, i registri e le dichiarazioni obbligatori per i diversi settori di imposta **devono essere conservati per cinque anni**, elevati a **dieci** per il settore dei tabacchi lavorati, purché non siano iniziate attività amministrative di accertamento delle quali i contribuenti abbiano avuto formale conoscenza;
- (7) comma 7, che **non si provvede alla riscossione di somme inferiori o pari a euro 30**.

d. Art. 19 (Accertamento delle violazioni)

Nella nuova versione dell'**art. 19 del T.U.A.**, oltre ad aggiornare i riferimenti alle attuali articolazioni dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, è stato precisato che la **constatazione** delle violazioni delle disposizioni stabilite in materia di tributi previsti dal D.Lgs. n. 504/1995 è effettuata **mediante processo verbale**, nonché dettagliata la **disciplina della constatazione di violazioni** per cui sussiste **obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria**, differenziandola da quella prevista per le altre violazioni.

In particolare:

- (1) nel **1° comma** la locuzione "**constatazione delle violazioni**" ha sostituito la previgente "**accertamento delle violazioni**".

Al riguardo, si evidenzia che tale modifica non incide sulle competenze del Corpo, atteso che, ai sensi della **Legge 7 gennaio 1929, n. 4**:

- (a) le violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie, costituenti o meno reato, sono accertate dagli ufficiali e agenti della polizia tributaria (artt. 30 e 34);
- (b) gli appartenenti alla Guardia di Finanza sono agenti e ufficiali di polizia tributaria (art. 31);
- (c) le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono **constatate** mediante processo verbale (art. 24).

³⁷ Al riguardo, si rammenta l'orientamento espresso in merito dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la nota prot. 442/IV in data 15 marzo 2004, secondo cui l'interruzione della prescrizione opera dal momento in cui viene emessa la richiesta di rinvio a giudizio da parte dell'Autorità Giudiziaria.

L'attuale assetto legislativo, pertanto, già prevede che le violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie vengano accertate dagli ufficiali e agenti di polizia tributaria mediante constatazione nell'ambito di un processo verbale;

- (2) il **1° periodo del 2° comma** è stato modificato attraverso l'inserimento della locuzione "**processi verbali di constatazione**";
- (3) il **2° comma, 2° periodo**, rappresenta una delle **novità principali** apportate al T.U.A..

Dalla lettura della norma, in particolare, si evince che gli Uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli:

- (a) come nella previgente disciplina, continuano ad essere destinatari, unitamente all'Autorità Giudiziaria, dei **processi verbali di constatazione** concernenti fattispecie penalmente rilevanti in materia di accise e altre imposte sulla produzione e sui consumi, al fine di procedere all'**accertamento** e alla **liquidazione** dell'imposta;
- (b) hanno facoltà di **interloquire direttamente con l'Autorità Giudiziaria** allo scopo di **fornire**, anche successivamente, **elementi e proprie valutazioni**;
- (4) nel **3° comma** viene precisato che i processi verbali di constatazione di violazioni non costituenti reato devono essere trasmessi dagli **agenti verbalizzanti** all'Ufficio dell'Agenzia competente all'accertamento dell'imposta e alla relativa liquidazione.

In merito, si rappresenta che il sintagma "agenti verbalizzanti" deve intendersi riferito sia ai **militari del Corpo**, sia al **personale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**, in virtù dei **poteri** in materia di accise loro riconosciuti dall'art. 18 del D.Lgs. n. 504/1995;

- (5) nel **4° comma**, di nuova introduzione, in aderenza a quanto previsto dall'art. 12 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, recante le "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente", è stato disciplinato l'**obbligo del preventivo contraddittorio** con il contribuente anche per il procedimento di accertamento in materia di accise e altre imposte di consumo.

In proposito, il contribuente può comunicare all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli osservazioni e richieste che, salvi i casi di particolare e motivata urgenza, sono valutate dallo stesso Ufficio **prima** della notificazione dell'**avviso di pagamento** di cui all'art. 15 del T.U.A. e dell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni di cui agli **artt. 16 e 17 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**;

- (6) nel **5° comma** è stato confermato il principio di competenza territoriale degli Uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in ordine all'applicazione delle sanzioni amministrative previste dal D.Lgs. n. 504/1995.

Con riferimento alla **previsione normativa sub (3)** si precisa che la stessa **opera esclusivamente in relazione ai controlli conclusi con la redazione di un processo verbale di constatazione, a seguito, pertanto, dell'avvio di attività ispettive, a carattere amministrativo**, nell'ambito delle quali siano state rilevate condotte penalmente rilevanti.

Di contro, nei casi di **attività di controllo in corso non ancora formalizzate in atti di constatazione**, laddove emergano **fondati indizi di responsabilità penale** in relazione alle condotte di cui agli artt. 40 e seguenti del D.Lgs. n. 504/1995, saranno

osservate le disposizioni del codice di procedura penale, in armonia con gli **obblighi** imposti dall'**art. 220 disp. att. c.p.p.**, a mente del quale *“quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale devono essere compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice di procedura penale”*.

Tale adempimento si rende necessario per salvaguardare l'utilizzabilità nel procedimento penale degli atti di indagine compiuti³⁸.

Ne discende, conseguentemente, che gli **elementi informativi raccolti nel corso delle investigazioni non potranno che sottostare alle disposizioni** di cui all'**art. 329 c.p.p.** in materia di **segreto delle indagini**.

In definitiva, **nel caso in cui le attività operative** impongano il **rispetto delle disposizioni di cui al citato art. 220 c.p.p.** e siano state **avviate con i poteri di polizia giudiziaria**, l'**art. 19 del D.Lgs. n. 504/1995 non potrà trovare applicazione sino a quando le stesse non si concluderanno, di norma, con la redazione del processo verbale di constatazione**.

Alla luce di quanto precede, i Reparti sono **sensibilizzati** a porre in essere nel settore in argomento, ogniqualvolta ne ricorrano i presupposti, **attività tipiche di polizia giudiziaria, sia per garantire valenza probatoria alle operazioni svolte in presenza di indizi di reato, sia al fine di valorizzare le specifiche competenze** nel comparto in argomento e preservare il **ruolo del Corpo quale referente dell'Autorità Giudiziaria** nello sviluppo di indagini penali riguardanti tali illeciti, soprattutto in presenza di **fenomeni evasivi complessi e articolati**, che richiedano approfondimenti per i quali è necessario il ricorso ai peculiari poteri di una Forza di polizia economico-finanziaria.

e. Art. 19-bis (Utilizzo della posta elettronica certificata)

Con l'aggiunta al T.U.A. dell'articolo in esame è stato conferito valore di notificazione alle trasmissioni degli atti e delle comunicazioni verso i contribuenti in tema di accise effettuate mediante la posta elettronica certificata.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, comunque, ha la possibilità di notificare gli atti e le comunicazioni mediante raccomandata postale con avviso di ricevimento, anche per il tramite di un messo speciale autorizzato dall'ufficio competente (comma 1).

Per favorire tali forme di comunicazioni, inoltre, come stabilito al comma 2, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta e coloro che intendono iniziare un'attività subordinata al rilascio di licenza o autorizzazione ai fini delle accise devono comunicare preventivamente all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli il proprio indirizzo di PEC.

f. Art. 24-ter (Gasolio commerciale)

Il nuovo articolo 24-ter del D.Lgs. n. 504/1995 ha introdotto una specifica misura di accisa per il **gasolio commerciale** usato come carburante, disponendo che lo

³⁸ Secondo giurisprudenza consolidata è da escludersi l'efficacia di prova, ai sensi dell'art. 234 c.p.p., per gli atti posti in essere successivamente all'insorgenza di indizi di responsabilità penale **senza** il rispetto delle **forme** e delle **garanzie** previste dal codice di rito (cfr., *ex plurimis*, Corte di Cassazione, Sezione III, n. 7930 in data 30 gennaio 2015).

stesso sia assoggettato all'aliquota di accisa prevista dal punto 4-*bis* della tabella A allegata al T.U.A.³⁹.

Al comma 2 viene specificato che si considera gasolio commerciale usato come carburante quello impiegato per gli scopi espressamente previsti dal medesimo comma.

Al riguardo, nei casi in cui il mezzo di trasporto non sia di proprietà dell'esercente, può essere riconosciuto il credito sul gasolio impiegato anche a quest'ultimo se il titolo in virtù del quale utilizzi il veicolo⁴⁰ ne garantisca l'esclusiva disponibilità nel periodo di consumo considerato⁴¹.

I successivi commi 4, 5 e 6, infine, disciplinano le modalità di richiesta di rimborso della maggiore accisa applicata al gasolio commerciale e quelle di riconoscimento del credito spettante.

g. Art. 25 (Deposito e circolazione di prodotti energetici assoggettati ad accisa)

Con la nuova formulazione dell'art. 25 del D.Lgs. n. 504/1995 sono state **modificate** le norme sul **deposito** e sulla **circolazione di prodotti energetici assoggettati** ad accisa.

In particolare, il comma 4:

(1) dispone che gli esercenti impianti e depositi soggetti all'**obbligo** della **denuncia** devono possedere **anche** apposita **autorizzazione**, rilasciata ai sensi delle disposizioni in materia di installazione ed esercizio di impianti di stoccaggio e di distribuzione di oli minerali;

(2) esclude per gli impianti di distribuzione stradale di gas naturale impiegato come carburante l'obbligo di contabilizzare i prodotti in un registro di carico e scarico.

Di contro, il nuovo comma 4-*bis* prevede espressamente che gli esercenti impianti di distribuzione stradale di carburanti, fatto salvo quanto in precedenza stabilito per gli impianti di distribuzione stradale di gas naturale impiegato come carburante, debbano predisporre apposita **contabilizzazione** e **annotazione** dei prodotti ricevuti e dei quantitativi distribuiti **per ogni giornata** e **per ciascun tipo di carburante erogato**.

Il nuovo comma 4-*ter*, inoltre, demanda ad una determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la definizione dei tempi e delle modalità per la presentazione, da parte degli esercenti **impianti stradali funzionanti in modalità di self-service**, della documentazione di cui al comma 4-*bis* e delle informazioni sui livelli e temperature dei serbatoi installati, da inviare esclusivamente in forma telematica e in sostituzione del registro di carico e scarico.

In tal caso è previsto che i medesimi esercenti garantiscano, anche tramite soggetti appositamente delegati ed entro ventiquattro ore dalla comunicazione dell'Amministrazione finanziaria, l'accesso presso l'impianto per l'esercizio dei poteri di cui all'art. 18, comma 2, del T.U.A., rendendo disponibile la relativa documentazione contabile.

³⁹ Pari a euro 403,22, per mille litri.

⁴⁰ Per maggiori dettagli in merito ai titoli ammessi al beneficio in relazione ai distinti settori normativi del trasporto, si richiama la circolare n. 4/D in data 23 febbraio 2016 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, diramata con foglio n. 81444 in data 11 marzo 2016 di questo Comando Generale – III Reparto.

⁴¹ Come precisato con la nota n. 136812 in data 6 dicembre 2016 dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, diramata con messaggio n. 378603 in data 15 dicembre 2016 di questo Comando Generale – III Reparto.

h. **Articolo 27 (Ambito applicativo ed esenzioni)**

Con la modifica del comma 3 dell'art. 27 del D.Lgs. n. 504/1995 è stata estesa l'**esenzione dall'accisa degli alcoli e delle bevande alcoliche**⁴² non solo quando impiegati nella fabbricazione di prodotti non destinati al consumo umano alimentare, ma anche se gli stessi sono utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante.

Per le fattispecie riconducibili all'estensione in argomento si applicano le disposizioni dell'art. 21 del T.U.A., in tema di prodotti sottoposti ad accisa⁴³.

i. **Articolo 28 (Depositi fiscali di alcole e bevande alcoliche)**

Con il nuovo art. 28 del D.Lgs. n. 504/1995 vengono previste sostanziali innovazioni concernenti, specificatamente, i **requisiti** necessari per accedere al regime di **deposito fiscale** nel settore dei **prodotti alcolici**, distinguendo chiaramente la **produzione** dal mero **stoccaggio** dei medesimi.

Al riguardo, mentre per gli **impianti di produzione** delle differenti tipologie di prodotti il riconoscimento della figura di deposito fiscale discende direttamente dalla previsione normativa, per gli **impianti** di cui al **comma 2**⁴⁴ dell'articolo in argomento il regime del deposito fiscale può essere autorizzato quando è funzionale a soddisfare oggettive condizioni di operatività dell'impianto.

Questi ultimi, peraltro, devono essere muniti di un'apposita **autorizzazione**, oltre che della prevista **licenza di esercizio**⁴⁵.

Per gli impianti in esercizio già autorizzati ad operare in regime di deposito fiscale sulla base di una licenza già rilasciata dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, invece, non trovano applicazione le disposizioni dianzi citate.

Il comma 3, inoltre, dispone che la gestione in regime di deposito fiscale possa essere autorizzata per i **magazzini di commercianti all'ingrosso** di prodotti soggetti ad accisa quando oltre al requisito relativo alle oggettive condizioni di operatività dell'impianto sussistano adeguate esigenze economiche⁴⁶.

I commi 5 e 6, infine, contengono una rivisitazione del regime delle cauzioni, mentre il comma 7 ribadisce il **divieto di detenzione** nei recinti dei depositi fiscali dei prodotti alcolici ad imposta assoluta.

⁴² Anche laddove denaturati con denaturanti speciali approvati dall'Amministrazione finanziaria.

⁴³ In particolare quelle previste dal comma 4 dell'art. 21 del T.U.A. in tema di sottoposizione ad accisa con l'aliquota del carburante per qualsiasi prodotto destinato ad essere utilizzato in usi di carburazione, mentre non trattandosi di idrocarburo l'alcole denaturato non sarà sottoposto alla tassazione propria dei prodotti energetici qualora destinato agli impieghi di combustione, come specificato dalla citata nota n. 136812 in data 6 dicembre 2016 dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

⁴⁴ Trattasi di:

- opifici promiscui di trasformazione e di condizionamento nel settore dell'alcole etilico;
- impianti e opifici di solo condizionamento dei prodotti soggetti ad accisa;
- magazzini di invecchiamento degli spiriti,
- magazzini delle distillerie e degli opifici di rettificazione ubicati fuori dei predetti impianti;
- magazzini delle fabbriche e degli opifici di condizionamento di birra ubicati fuori dei predetti impianti;
- impianti di condizionamento e depositi di vino e di bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra che effettuano movimentazioni intracomunitarie;
- fabbriche di birra con produzione annua non superiore a 10.000 ettolitri;
- depositi doganali autorizzati a custodire prodotti sottoposti ad accisa.

⁴⁵ Di cui all'art. 63 del D.Lgs. n. 504/1995.

⁴⁶ Valutabili dalla citata Agenzia con riferimento all'effettiva attività economica svolta dal soggetto.

j. Articolo 35 (Accertamento dell'accisa sulla birra)

Con riferimento alle accise sulla birra, sono state modificate le disposizioni in tema di accertamento dell'imposta di cui all'art. 35 del T.U.A..

In particolare:

- (1) al comma 1 è stato specificato che nella misurazione del grado Plato⁴⁷ occorre escludere gli zuccheri contenuti in bevande non alcoliche aggiunte alla birra al termine della produzione.

Al riguardo, con determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli saranno stabiliti o variati i metodi di rilevazione, ai fini fiscali, del grado Plato;

- (2) il comma 2 prevede una semplificazione degli adempimenti relativi ai **misuratori fiscali** negli **stabilimenti di produzione** della **birra**;
- (3) il nuovo comma 3 precisa che il **condizionamento** della **birra** può essere effettuato presso fabbriche diverse da quelle di produzione o in appositi **opifici di imbottigliamento** gestiti in regime di deposito fiscale, presso i quali sono installati i contatori degli imballaggi e delle confezioni.

Nel merito, quindi, si modifica la previgente disciplina che considerava detti luoghi di imbottigliamento a tutti gli effetti come fabbriche di birra;

- (4) il comma 4 regola le modalità di corresponsione dell'accisa, attraverso apposite convenzioni con la menzionata Agenzia, per gli impianti che hanno una potenzialità di produzione mensile non superiore a 20 ettolitri;
- (5) il comma 6 innalza la soglia di tolleranza (da due decimi di grado a tre decimi di grado rispetto al valore dichiarato) per la gradazione saccarometrica media effettiva del prodotto finito, rilevata nel corso di riscontri effettuati su lotti condizionati in singole specie di imballaggi e contenitori.

k. Articolo 36 (Oggetto dell'imposizione e modalità di accertamento)

Il comma 4 dell'art. 36 del T.U.A., relativo all'**imposizione** e alle **modalità di accertamento** nel settore di **produzione del vino**, è stato modificato facendo rinvio al comma 1-*bis* aggiunto nell'art. 37 del D.Lgs. n. 504/1995, di seguito indicato.

l. Articolo 37 (Disposizioni particolari per il vino)

Con l'aggiunta del comma 1-*bis* all'art. 37 del T.U.A. è stato chiarito che:

- (1) la **circolazione del vino nel territorio dello Stato** avviene con la scorta dei **documenti di accompagnamento** previsti dalle disposizioni relative al settore vitivinicolo per i **trasporti** che **iniziano** e si **concludono** nel **territorio nazionale**⁴⁸;
- (2) in relazione ai **depositi fiscali** di **vino**, assumono ora piena rilevanza **anche ai fini fiscali** gli **adempimenti previsti** dalle **norme comunitarie**⁴⁹ in tema di obblighi di contabilizzazione annuale dei dati di produzione e di redazione dell'inventario fisico delle materie prime, dei prodotti semilavorati e dei prodotti finiti, assolti, quindi, dagli esercenti i citati depositi fiscali di vino, mediante le dichiarazioni obbligatorie e la tenuta dei registri, compresa la rilevazione delle giacenze effettive in occasione della chiusura annua dei conti, così come

⁴⁷ Unità di misura sulla cui base è commisurata l'accisa.

⁴⁸ Sul punto, si richiama la circolare n. 3/D in data 7 aprile 2014 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

⁴⁹ Regolamento (CE) n. 436/2009 della Commissione del 26 maggio 2009.

disciplinato dal Regolamento (CE) n. 436/2009 della Commissione del 26 maggio 2009.

m. Tabella A (Impieghi dei prodotti energetici che comportano l'esenzione dall'accisa o l'applicazione di un'aliquota ridotta, sotto l'osservanza delle norme prescritte)

Alla tabella A allegata al D.Lgs. n. 504/1995 sono state apportate le seguenti modifiche:

- (1) inserimento del punto 4-*bis*, in relazione alla nuova aliquota di accisa sul gasolio commerciale usato come carburante, fissata a euro 403,22 ogni mille litri;
- (2) sostituzione del punto n. 9, che fissa una misura ridotta di accisa, pari al 30 per cento della normale aliquota **per specifici utilizzi di prodotti energetici**.

La riduzione *sub* (2), in particolare, opera con riferimento alla produzione di forza motrice con motori fissi, azionati con prodotti energetici diversi dal gas naturale e utilizzati all'interno di delimitati stabilimenti industriali, agricolo-industriali, laboratori, cantieri di ricerche di idrocarburi e di forze endogene e cantieri di costruzione.

Tale misura agevolata, inoltre, è stata estesa anche al carburante usato per azionare macchine impiegate nei porti, non ammesse alla circolazione su strada, destinate alla movimentazione di merci per operazioni di trasbordo.

8. Dichiarazione integrativa a favore (art. 5, comma 1)

L'art. 5 del D.L. n. 193/2016 ha equiparato i termini entro i quali si possono presentare le **dichiarazioni integrative**, a prescindere dalla circostanza che gli errori o le omissioni siano stati a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria o a favore dei contribuenti.

In precedenza, infatti, la correzione di propri errori od omissioni "a favore" (del contribuente) poteva essere eseguita **non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**, in un arco temporale quindi più ristretto rispetto all'ipotesi contraria ("a sfavore"), disciplinata dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997⁵⁰ (c.d. ravvedimento operoso "allargato").

È stata **introdotta**, pertanto, la **possibilità** per i **contribuenti** di **correggere** propri **errori ovvero omissioni** mediante l'**integrazione** della **dichiarazione**:

- a. dei **redditi**, dell'**IRAP** e dei **sostituti d'imposta** (art. 2, comma 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), anche laddove gli errori o le omissioni abbiano determinato l'indicazione di un **maggiore imponibile** o, comunque, di un **maggiore debito d'imposta** ovvero di un **minore credito**, **entro la scadenza dei termini per l'azione accertativa** di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973;
- b. **I.V.A.** (art. 6-*bis* del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), anche laddove gli errori o le omissioni abbiano determinato l'indicazione di un **maggiore imponibile** o, comunque, di un **maggiore debito d'imposta** ovvero di una **maggiore eccedenza detraibile**, **entro la scadenza dei termini per l'azione accertativa** di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972.

Si rimarca, al riguardo, che per effetto dell'art. 1, comma 640, della Legge n. 190/2014, nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa, di adesione al ravvedimento operoso ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, tra l'altro, i menzionati termini per

⁵⁰ Cfr., al riguardo, le citate circolari n. 850/INCC in data 15 maggio 2015 e n. 331248 del 10 novembre 2015, entrambe di questo Comando Generale – III Reparto.

l'accertamento decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, **limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.**

Al contribuente, infine, è stata riconosciuta la **possibilità** di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito ovvero eccedenza detraibile.

9. Modifiche all'istituto del ravvedimento operoso (art. 5, comma 1-bis)

L'art. 5, comma 1-bis, del D.L. n. 193/2016 ha ampliato la portata applicativa dell'istituto del **ravvedimento** con riferimento al comparto delle **accise** e ai **tributi doganali** amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, così assicurando ai contribuenti maggiori possibilità di correggere propri errori od omissioni, un più esteso periodo entro il quale è possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso e modulando le riduzioni delle sanzioni in funzione del periodo intercorso fra la violazione e la sua regolarizzazione.

Le modifiche introdotte al menzionato art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 riguardano, in particolare:

- a. il **comma 1-bis**, in ordine alla **riduzione delle sanzioni amministrative**, nei limiti e secondo le modalità contenute nelle lettere b-bis) e b-ter) del comma 1 dello stesso art. 13;
- b. il **comma 1-ter**, avuto riguardo alla possibilità di ricorrere al ravvedimento anche se siano state constatate violazioni ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento da parte degli organi di controllo, **purché**, però, al contribuente **non siano già stati notificati avvisi di pagamento** di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 504/1995 o **atti di accertamento**.

Sono confermate, invece, le disposizioni di cui al comma 1-quater, secondo cui il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

In aderenza a quanto già previsto dal citato art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate⁵¹, pertanto, fino alla notifica dell'avviso di rettifica dell'accertamento dei tributi doganali o dell'avviso di pagamento in materia di accise i contribuenti possono ora ravvedersi anche con riferimento a tali tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Con riferimento alle sanzioni applicabili, come indicato *sub a.*, vengono richiamate le modalità delle riduzioni in funzione del periodo di tempo intercorso contenute nelle lettere b-bis) e b-ter) del comma 1 dello stesso art. 13, che prevedono, rispettivamente, la diminuzione a:

- c. **un settimo del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'**anno successivo** a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione **ovvero**, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro due anni dall'omissione** o dall'**errore - lettera b-bis)**;

⁵¹ A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 637, della Legge n. 190/2014. Si richiamano, in proposito, le citate circolari n. 850/INCC in data 15 maggio 2015 e n. 331248 del 10 novembre 2015, entrambe di questo Comando Generale – III Reparto.

- d. **un sesto del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **oltre il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'**anno successivo** a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione **ovvero**, quando non è prevista dichiarazione periodica, **oltre due anni** dall'**omissione** o dall'**errore - lettera b-ter**).

In ordine alla concreta applicabilità delle predette nuove ipotesi di ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, si formula riserva di diramare ulteriori indicazioni di natura operativa all'esito del confronto in atto con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Avuto riguardo alle disposizioni in materia di **giochi e scommesse**, invece, considerato che le lettere b-bis), b-ter) e b-quater) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 sono riferite ai tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate e che l'estensione operata dal D.L. n. 193/2016 al medesimo art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 riguarda solamente le **accise** e i **tributi doganali** amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, le novità sulla disciplina del ravvedimento operoso non si applicano alle imposte gravanti sui giochi pubblici, vale a dire:

- e. al **Prelievo Erariale Unico**, previsto dall'art. 39-bis del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326;
- f. all'**Imposta Unica sulle scommesse**, di cui al D.Lgs. 23 dicembre 1998, n. 504, per i concorsi pronostici e le scommesse esercitate su rete fisica e *on-line*;
- g. all'**Imposta sugli intrattenimenti**, disciplinata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, per gli apparecchi senza vincita in denaro.

Per tali tributi, pertanto, continua a sussistere la **preclusione** sancita dal **1° comma** dell'**art. 13** del **D.Lgs. n. 472/1997** e, quindi, al contribuente non è consentito l'accesso al ravvedimento laddove la violazione sia stata già constatata o comunque siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche ovvero altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

10. Definizione agevolata delle cartelle esattoriali (art. 6)

L'**art. 6** del **D.L. n. 193/2016** ha previsto la **possibilità** per i contribuenti di **estinguere** i **carichi** affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, **senza la corresponsione** delle **sanzioni** e degli **interessi di mora**, pagando le somme dovute, anche in maniera dilazionata, entro il 2018 (**comma 1**).

Sono escluse da tale modalità di definizione le cartelle relative:

- a. alle risorse proprie tradizionali previste dall'art. 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, nonché all'I.V.A. riscossa all'importazione;
- b. alle somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;
- c. ai crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- d. alle multe, alle ammende e alle sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- e. alle altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali.

11. Riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria (art. 7, comma 1)

L'art. 7, comma 1, del D.L. n. 193/2016 ha previsto la **riapertura** della **procedura di collaborazione volontaria** (c.d. "*voluntary disclosure*") introdotta con la Legge 15 dicembre 2014, n. 186, stabilendo che i contribuenti possono nuovamente accedervi, secondo le modalità stabilite dall'art. 5-*octies* del D.L. 16 giugno 1990, n. 167, convertito con Legge 4 agosto 1990, n. 227, nel periodo compreso tra il **24 ottobre 2016**⁵² e il **31 luglio 2017**.

Fatti salvi alcuni aspetti di novità, di seguito evidenziati, l'istituto collaborativo ha mantenuto le caratteristiche essenziali della *voluntary disclosure* originariamente introdotta dalla richiamata Legge n. 186/2014.

Restano valide in linea generale, pertanto, le indicazioni operative fornite con la **circolare n. 1037/INCC in data 18 giugno 2015** di questo Comando Generale – III Reparto, cui si fa rinvio per gli aspetti di maggiore dettaglio.

a. Le novità introdotte dal D.L. n. 193/2016 in tema di accesso alla "nuova" *voluntary disclosure*

In base ai contenuti del menzionato art. 5-*octies* del D.L. n. 167/1990, è possibile ricorrere all'istituto della collaborazione volontaria di cui agli artt. da 5-*quater* a 5-*septies* del medesimo provvedimento, sia per l'emersione degli investimenti e delle attività finanziarie detenute all'estero in violazione delle disposizioni sul monitoraggio fiscale (c.d. "*voluntary internazionale*"), sia per sanare le violazioni dichiarative relative alle imposte erariali⁵³ e dei sostituti d'imposta (c.d. "*voluntary nazionale*"), anche da parte di soggetti non tenuti al rispetto degli obblighi in materia di monitoraggio fiscale⁵⁴, a patto che analoga istanza di emersione non sia stata presentata⁵⁵ entro il 30 novembre 2015⁵⁶, con la precisazione che resta impregiudicata la possibilità di:

- (1) accedere alla "*voluntary internazionale*" per far emergere le attività finanziarie estere per coloro che abbiano presentato in precedenza istanza per la sola "*voluntary nazionale*";
- (2) regolarizzare a mezzo della "*voluntary nazionale*" le attività finanziarie domestiche per coloro che in precedenza abbiano presentato istanza di collaborazione limitatamente agli aspetti internazionali.

Il menzionato art. 5-*octies* del D.L. n. 167/1990 precisa inoltre:

- (3) che le sole violazioni sanabili per effetto della procedura sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016, ferme restando le cause ostantive di cui all'art. 5-*quater*, comma 2 del medesimo decreto.

A tale proposito, si rammenta che, ai sensi dell'art. 5-*quater*, comma 2, del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla Legge n. 186/2014, la facoltà di accedere alla **collaborazione volontaria** (sia internazionale sia nazionale) è **preclusa** qualora

⁵² Data di entrata in vigore del D.L. n. 193/2016.

⁵³ In esse si intendono ricomprese le imposte sui redditi e le relative addizionali, l'I.R.A.P., l'I.V.A. e le imposte sostitutive.

⁵⁴ Ad esempio, i soggetti IRES di cui all'art. 73 del T.U.I.R., tra cui le società di capitali.

⁵⁵ Anche per interposta persona.

⁵⁶ La Legge n. 186/2014, istitutiva della collaborazione volontaria, aveva fissato il termine finale di accesso alla procedura al 30 settembre 2015. Il D.L. 30 settembre 2015, n. 153 aveva poi prorogato tale termine al 30 novembre 2015, fissando al successivo 30 dicembre la data ultima per integrare l'istanza, anche con la produzione della pertinente documentazione.

l'autore della violazione ovvero il coobbligato abbia avuto **formale conoscenza** dell'**inizio** di **accessi, ispezioni, verifiche** o di **altre attività amministrative di accertamento**, nonché di **procedimenti penali per violazione di norme tributarie**, relativi all'**ambito oggettivo di applicazione della procedura**⁵⁷;

- (4) che, **per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria**, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa, i **termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA** ovvero per la **contestazione delle sanzioni tributarie** sono prorogati **al 31 dicembre 2018**, ove scadano a decorrere **dal 1° gennaio 2015**.

Le norme in esame prorogano al **30 giugno 2017** anche i **termini di decadenza per l'accertamento e di contestazione delle sanzioni** con riferimento alle istanze presentate per la prima volta ai sensi della **precedente disciplina della voluntary disclosure**;

- (5) che alle istanze di accesso alla "nuova" collaborazione volontaria **si applicano le disposizioni generali** già previste per la previgente versione dell'istituto collaborativo dagli artt. da *5-quater* a *5-septies* del D.L. n. 167/1990.

In particolare, per quanto concerne gli effetti della procedura, si rimarca che l'art. *5-quinquies*, comma 1, lett. a), del D.L. n. 167/1990, stabilisce, per i soggetti che aderiscono alla procedura di collaborazione volontaria versando tempestivamente le somme dovute, l'**esclusione dalla punibilità** per i seguenti **reati** di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74:

- (a) **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2);
- (b) **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3);
- (c) **dichiarazione infedele** (art. 4);
- (d) **omessa dichiarazione** (art. 5);
- (e) **omesso versamento delle ritenute certificate** (art. 10-*bis*);
- (f) **omesso versamento di IVA** (art. 10-*ter*).

Rimangono **punibili**, invece, i reati di **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000), **occultamento o distruzione delle scritture contabili** (art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000), **indebita compensazione** (art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000) e **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** (art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000).

E' inoltre **esclusa**, ai sensi del citato art. *5-quinquies*, comma 1, lett. b), la **punibilità** delle condotte di **riciclaggio** (art. 648-*bis* c.p.) e di **impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita** (art. 648-*ter* c.p.), **commesse in relazione ai delitti tributari** indicati nella lett. a) del medesimo comma 1.

L'**esclusione** dalla **punibilità** dei reati dianzi richiamati opera **limitatamente** alle **condotte** relative agli **imponibili**, alle **imposte** e alle **ritenute oggetto della collaborazione volontaria**.

Il perfezionamento della procedura di emersione produce altresì l'effetto di **ridurre** le **sanzioni amministrative** in tema di **omessa o infedele dichiarazione** ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, delle

⁵⁷ Per le indicazioni di dettaglio, si rinvia alla menzionata circolare n. 1037/INCC in data 18 giugno 2015.

imposte sostitutive, dell'IVA e dell'IRAP, nonché di **violazione** agli **obblighi** dichiarativi ai fini del **monitoraggio fiscale**, di cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990, nella misura e con le modalità indicate nell'art. 5-*quinquies*;

- (6) che, diversamente dalla precedente procedura⁵⁸, il contribuente che intenda accedere ai benefici dell'istituto collaborativo può ora provvedere **spontaneamente a liquidare e versare** in un'unica soluzione (entro il 30 settembre 2017), ovvero in un massimo di **tre rate** (di cui la prima entro il 30 settembre 2017) le **somme dovute** a titolo di imposte, ritenute, contributi e interessi;
- (7) che, in linea di continuità con la precedente formulazione dell'istituto e limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, **non sono punibili** le **condotte di autoriciclaggio** di cui all'art. **648-ter.1 c.p.** se commesse in relazione ai delitti tributari *sub* (5) e fino al momento del versamento delle somme dovute, secondo le modalità in precedenza descritte;
- (8) in sintonia con le previgenti disposizioni, che, ove sia **entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016** un **accordo** che consente un **effettivo scambio di informazioni fiscali**, ai sensi di quanto richiesto dal modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, ovvero un **accordo** conforme al **modello** per lo **scambio di informazioni**, elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA), **non si applica** il **raddoppio** delle **sanzioni** previsto dall'art. 12, comma 2, secondo periodo, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102.

Inoltre, anche in caso di nuovo accesso alla collaborazione volontaria, il **raddoppio** dei **termini di accertamento** di cui all'art. 12, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del menzionato D.L. n. 78/2009, **non opera se ricorrono congiuntamente** anche i **presupposti dell'art. 5-quinquies, commi 4 e 5, del D.L. n. 167/1990**, e cioè a condizione che:

- (a) le attività finanziarie vengano trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella cd. *white list*;
- (b) le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati siano (ovvero siano state) ivi detenute;
- (c) l'autore delle violazioni dichiarative rilasci all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria;
- (d) l'autore della violazione trasferisca, successivamente alla presentazione della richiesta, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dell'Italia o di uno degli Stati "*white list*", rilasciando tempestivamente l'autorizzazione a trasmettere le informazioni rilevanti alle Autorità fiscali italiane;

⁵⁸ In base alla quale il contribuente era tenuto a presentare apposita richiesta all'Amministrazione finanziaria, fornendo la relativa documentazione, di talché l'Agenzia delle Entrate avrebbe poi provveduto a emettere l'avviso di accertamento, ovvero a invitare il contribuente all'adesione spontanea.

(9) che, in caso di **mancato o insufficiente versamento spontaneo**:

(a) l'Agenzia delle Entrate può invitare la parte a comparire, secondo la procedura di cui all'art. 5, commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218⁵⁹, abrogata dalla Legge n. 190/2014 (Legge di stabilità per il 2015) nell'alveo della complessiva riforma del ravvedimento operoso;

(b) le conseguenze sanzionatorie sono stabilite dal comma 1, lett. g) dello stesso art. 5-*octies* del D.L. n. 167/1990 e, in caso di **insufficiente versamento**, la misura della **sanzione** è determinata **in proporzione all'ammontare residuo**;

(10) che si applica una **nuova ipotesi di reato**, punibile con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, nei confronti di **chiunque fraudolentemente si avvalga della procedura di collaborazione volontaria per fare emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante provenienti da reati diversi da quelli per cui opera la causa di non punibilità**;

(11) che sono previste **disposizioni specifiche** nel caso in cui la procedura abbia ad oggetto **denaro contante o valori al portatore**.

In tal caso, **salva prova contraria**, si presume che detti valori siano derivati da **redditi conseguiti, in quote costanti**, a seguito di **violazione** degli **obblighi di dichiarazione** ai fini delle **imposte sui redditi**, delle **imposte sostitutive**, dell'**IRAP** e dell'**IVA**, nonché di quelle del **sostituto d'imposta, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti**.

b. Direttive operative

In considerazione della **sostanziale conferma** degli **effetti premiali** previsti dalla precedente legislazione in materia di collaborazione volontaria, si **ribadisce** che, nei confronti dei soggetti aderenti alla nuova formulazione dell'istituto collaborativo, si rendono **applicabili** le **disposizioni** emanate con la citata **circolare n. 1037/INCC** in data **18 giugno 2015** di questo Comando Generale – III Reparto.

Ad ogni modo, si rimarca che il **perfezionamento** della **procedura** e il **pagamento** delle **maggiori imposte non inibiscono, né limitano** in alcun modo l'**esercizio** dei **poteri ispettivi tributari** e, più in generale, le **attività amministrative di controllo e accertamento**.

12. L'obbligo di comunicazione dei soggetti iscritti all'AIRE a carico dei Comuni (art. 7, comma 3)

L'art. 7, comma 3, del D.L. n. 193/2016 ha aggiunto due commi all'art. 83 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, in tema di **potenziamento** dell'**attività di accertamento fiscale** da parte degli **enti locali**, prevedendo che:

a. i **Comuni** debbano **inviare** all'**Agenzia delle Entrate**, **entro i sei mesi successivi** alla **richiesta di iscrizione** nell'**Anagrafe** degli **italiani residenti all'estero**, i **dati dei richiedenti**, al fine della formazione di **liste selettive** per i **controlli** relativi alle attività finanziarie e agli investimenti patrimoniali esteri non dichiarati (art. 83, comma 17-*bis*, del D.L. n. 112/2008).

⁵⁹ Trattasi della definizione dell'accertamento mediante l'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio. Cfr., al riguardo, la citata circolare n. 850/INCC in data 15 maggio 2015 di questo Comando Generale – III Reparto.

Le modalità effettive di comunicazione e i criteri per la creazione delle predette liste sono stati disciplinati con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 43999 in data 3 marzo 2017⁶⁰;

- b. in fase di prima attuazione della disposizione *sub a.*, le citate attività dei Comuni e dell’Agenzia delle Entrate vengono esercitate anche nei **confronti delle persone fisiche** che hanno chiesto l’**iscrizione nell’Anagrafe degli italiani residenti all’estero a decorrere dal 1° gennaio 2010**, tenendo conto, ai fini della formazione delle liste selettive, della eventuale **mancata presentazione delle istanze di collaborazione volontaria** (art. 83, comma 17-ter, del D.L. n. 112/2008).

13. Introduzione di indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 7-bis)

L’art. 7-bis del D.L. n. 193/2016 ha previsto:

- a. l’**individuazione**, a partire dal 2017, con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, di “**indici sintetici di affidabilità fiscale**” cui sono collegati livelli di premialità per i contribuenti più affidabili, anche consistenti nell’**esclusione** o nella **riduzione dei termini** per gli **accertamenti**, al fine di promuovere l’adempimento degli obblighi tributari e il rafforzamento della collaborazione tra l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti;
- b. la contestuale **soppressione** della disciplina degli **studi di settore**⁶¹ e dei **parametri**⁶² applicati in via residuale ai soggetti economici e agli esercenti attività di lavoro autonomo per i quali non sono stati approvati i predetti studi.

Tali indici, in fase di predisposizione da parte della **SOSE S.p.A.**⁶³, rappresentano un’evoluzione degli studi di settore⁶⁴, si applicano nei confronti della medesima platea soggettiva⁶⁵ e **permettono di valutare** il grado di **compliance** dei **contribuenti**, ossia il posizionamento di ciascuno di essi rispetto all’affidabilità dei propri comportamenti fiscali⁶⁶.

14. Modifiche al regime presuntivo in materia di indagini finanziarie (art. 7-quater, comma 1)

In sede di conversione del D.L. n. 193/2016, per finalità di semplificazione e, soprattutto, per non gravare i contribuenti con richieste di allegazione probatoria eccessivamente onerose e sproporzionate, sono state introdotte alcune **limitazioni alle presunzioni legali** associate alla concreta operatività dello strumento istruttorio delle **indagini finanziarie**.

Più in particolare, la Legge n. 225/2016, inserendo l’art. **7-quater** nel **D.L. n. 193/2016**, ha previsto, al **comma 1**, attraverso l’**elisione della locuzione “o compensi”** dal testo

⁶⁰ In proposito, restano fermi gli obblighi di comunicazione all’Agenzia delle Entrate di cui al comma 16 del medesimo art. 83, ai sensi del quale i Comuni, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell’Anagrafe degli italiani residenti all’estero, confermano all’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate competente in ragione dell’ultimo domicilio fiscale che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale.

⁶¹ Previsti dall’art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

⁶² Disciplinati dall’art. 3, commi da 181 a 189, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549.

⁶³ Società per il Sistema Economico S.p.A., già deputata alla predisposizione e all’aggiornamento degli studi di settore.

⁶⁴ In quanto esprimono una valutazione più ampia, perché affiancano all’analisi di congruità e normalità dei ricavi/compensi dichiarati ulteriori indicatori di affidabilità e di anomalia, con l’obiettivo di meglio monitorare l’attendibilità delle informazioni partecipate da imprese e professionisti.

⁶⁵ Imprese e professionisti con ricavi/compensi di ammontare non superiore a 7,5 milioni di euro.

⁶⁶ Proprio allo scopo di stimolare comportamenti virtuosi, ciascuno dei soggetti rientranti nell’ambito del sistema di valutazione in rassegna potrà consultare, accedendo al proprio “cassetto fiscale”, le informazioni di propria pertinenza.

dell'art. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, l'abrogazione della **presunzione relativa di maggior reddito di lavoro autonomo** in corrispondenza dei **prelevamenti non giustificati** dai professionisti, nonché l'**introduzione di "franchigie"** per i **titolari di reddito d'impresa** nei cui confronti siano state attivate le indagini finanziarie ai sensi del menzionato art. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, in base alle quali le **rettifiche di reddito ivi previste non trovano applicazione per prelevamenti fino a 1.000 euro giornalieri e, comunque, a 5.000 euro mensili.**

a. Le indagini finanziarie nei confronti dei lavoratori autonomi

(1) Le presunzioni bancarie in vigore prima del D.L. n. 193/2016

La disciplina delle **indagini finanziarie** in materia di **imposte dirette** è contenuta nel menzionato **art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo del D.P.R. n. 600/1973**, che reca due proposizioni corrispondenti a **due distinte presunzioni legali**.

La **prima**, non modificata dalla novella in commento, prevede più generalmente che le informazioni e i dati relativi ai rapporti con gli intermediari finanziari *"possono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 del D.P.R. n. 600/1973, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito o che non hanno avuto rilevanza allo stesso fine"*.

Dal generico riferimento alle rettifiche di *"reddito"* e dal rinvio indiscriminato agli accertamenti di cui agli artt. da 38 a 41 del D.P.R. n. 600/1973, che riguardano anche i contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, si rileva che tale presunzione ha effetti sulla generalità dei contribuenti, e non soltanto nei riguardi di imprenditori e professionisti.

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, può computare in aumento del reddito di qualsiasi contribuente attinto dalle indagini bancarie gli importi corrispondenti ai versamenti presso gli intermediari finanziari.

L'espresso riferimento alla possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria ha indotto la giurisprudenza di legittimità a predicarne la natura di **"presunzione legale relativa"**, per cui, in mancanza di giustificazioni della parte, gli organi di controllo possono immediatamente ricavare dai versamenti bancari la prova della sussistenza di redditi sottratti a tassazione.

Circa la portata della presunzione in esame, la Corte di Cassazione, da ultimo, con sentenza n. 2432 del 31 gennaio 2017, ha stabilito che *"la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari a norma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 2, non è riferibile ai soli titolari di reddito d'impresa o di reddito di lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti come è reso palese dal richiamo, operato dal citato art. 32, anche all'art. 38 del medesimo D.P.R., riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche (attinente ad ogni tipologia di reddito di cui esse siano titolari)"*.

Con riferimento alla **seconda presunzione**, invece, delimitata alle **operazioni di segno negativo** descritte dall'endiadi *"prelevamenti e importi riscossi"*, la previgente formulazione ne stabiliva la riconducibilità a *"ricavi o compensi"* non dichiarati, in mancanza dell'indicazione del beneficiario e sempreché non risultanti dalle scritture contabili tenute dal contribuente, per effetto di una deduzione complessa, secondo la quale un prelevamento ingiustificato dell'imprenditore o del professionista veniva associato a un acquisto "in nero" di

fattori della produzione (primo momento logico) e tale acquisto veniva a sua volta assunto come fattore di causazione di una cessione o di una prestazione in evasione d'imposta (secondo momento logico).

L'ambito di applicazione di quest'ultima presunzione, anch'essa qualificabile come presunzione legale relativa, inoltre, risultava delimitato dal punto di vista:

- (a) oggettivo, ai soli "prelevamenti o agli importi riscossi", piuttosto che genericamente ai "dati ed elementi" attinenti ai rapporti bancari;
- (b) soggettivo, alla platea degli imprenditori e dei professionisti, in quanto rispettivamente titolari di "ricavi", ex artt. 57 e 85 del T.U.I.R., e di "compensi", ai sensi dell'art. 54 del T.U.I.R..

(2) Gli effetti della sentenza della Corte Costituzionale n. 228/2014

La **Corte Costituzionale**, con la **sentenza n. 228 del 24 settembre 2014**, stigmatizzando il descritto processo logico-deduttivo che assumeva l'esistenza di un nesso di derivazione logica tra prelevamenti non giustificati e "compensi" sottratti a tassazione, ha **dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo, seconda proposizione, del D.P.R. n. 600/1973, limitatamente alle parole "o compensi"**, introdotte dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della Legge 30 dicembre 2004, n. 311⁶⁷.

In altri termini, la Consulta ha dichiarato l'incostituzionalità della menzionata previsione in materia di presunzioni bancarie nella parte in cui stabiliva, anche per i professionisti, uno stringente automatismo probatorio basato sull'esistenza di un nesso di causazione tra prelevamenti non giustificati e compensi in evasione d'imposta.

Più in particolare, la Corte Costituzionale, giudicando "*la presunzione (...) lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito*", ha ritenuto fondato il riferimento alle censure di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione contenuto nell'ordinanza di rimessione⁶⁸, rilevando che le categorie logico-presuntive valide per i costi e i ricavi d'impresa non possono essere trasferite in modo acritico alla diversa specie dei redditi di lavoro autonomo.

La motivazione della Consulta si fonda sul seguente compendio di argomentazioni economiche:

- (a) ancorché le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo siano per molti versi affini, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a

⁶⁷ La modifica normativa, recata dalle "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge finanziaria 2005)", aggiungendo la locuzione "**o compensi**" alla previgente formulazione, aveva assimilato i percettori di lavoro autonomo agli imprenditori per quanto concerne l'applicazione della presunzione legale di evasione ai fini delle imposte sui redditi a fronte di prelevamenti non giustificati.

⁶⁸ Con ordinanza n. 27 del 10 giugno 2013 la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva rimesso alla Corte Costituzionale la questione di legittimità della norma in rassegna, derivandone la non manifesta infondatezza dalla facilità di concludere nel senso della "*eccessiva sproporzione tra lo strumento di indagine affidato all'Amministrazione finanziaria, a fini accertativi, rispetto alle esigenze fiscali di individuazione e tassazione di redditi non dichiarati*", oltre che dall'insuscettibilità di apporvi rimedio attraverso "*un'interpretazione adeguatrice, stante la intrinseca irrazionalità della norma, laddove la stessa, con l'aggiunta normativa di cui alla L. n. 311 del 2004, ha inteso esplicitamente fondare una presunzione di legge di maggiori compensi professionali sui meri prelevamenti*".

ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata;

- (b) la non ragionevolezza della presunzione è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti vengono a inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvalgono i professionisti, il cui assetto contabile naturale presuppone una fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali;
- (c) l'esigenza di combattere l'evasione nello specifico settore trova comunque una risposta nella produzione normativa sulla tracciabilità dei movimenti finanziari.

Ad ogni modo, occorre osservare che, anche anteriormente all'intervento della Corte Costituzionale, l'Amministrazione finanziaria aveva patrocinato un orientamento volto a temperare la rigidità di tale automatismo presuntivo, rigettando un approccio acritico e meccanicistico e sensibilizzando i verificatori a non trascurare le eventuali dimostrazioni di natura presuntiva a sostegno dell'irrelevanza fiscale dei prelevamenti per importi esigui e occasionali, anche in considerazione del tenore di vita del contribuente⁶⁹.

(3) Le novità introdotte in sede conversione del D.L. n. 193/2016

L'art. 7-*quater*, comma 1, lett. a), D.L. n. 193/2016, aggiunto in fase di conversione dalla Legge n. 225/2016, ha previsto la **soppressione** delle **parole "o compensi"** dalla seconda proposizione del secondo periodo dell'art. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600/73, **espungendo definitivamente** dall'articolato in materia di indagini finanziarie la **presunzione legale relativa di maggiori compensi** in relazione ai **prelevamenti non giustificati**.

Il **sistema di presunzioni legali** connesso alle **indagini finanziarie continua** però a mantenere una **struttura "bifasica"**, considerato che **le novità** introdotte dal D.L. n. 193/2016 **non hanno riguardato** la **presunzione** recata dalla **prima proposizione** del secondo periodo dell'art. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600/73, che, come detto, consente di inferire da qualsiasi dato o elemento bancario l'esistenza di redditi non dichiarati, a prescindere dal loro inquadramento entro le categorie di cui all'art. 6 del T.U.I.R..

La **presunzione** afferente alle **operazioni bancarie di segno negativo**, pertanto, reciso il nesso legale tra prelevamenti ingiustificati e compensi, conserva ora validità **soltanto** nei confronti dei **titolari di reddito d'impresa**.

Ne deriva, in definitiva, che:

- (a) nei confronti della **generalità dei contribuenti continua a operare** la **presunzione legale relativa** che assume una **relazione qualificata** tra **redditi non dichiarati e versamenti non giustificati** in ragione dell'invariata disposizione secondo cui *"i dati e gli elementi attinenti ai rapporti e alle operazioni (...) possono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 del d.P.R. n. 600/1973, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito o che non hanno avuto rilevanza allo stesso fine"*;
- (b) per converso, la **presunzione** riferita ai **prelevamenti** continua ad applicarsi **soltanto** nei confronti della categoria degli **imprenditori**, in base alla

⁶⁹ Sul punto, cfr. circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E in data 19 ottobre 2006 e n. 28/E in data 4 agosto 2006.

seconda parte dell'articolato, come modificato dal D.L. n. 193/2016, secondo cui *“alle stesse condizioni, sono altresì posti come **ricavi** a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni (...)*”.

L'intervento correttivo del Legislatore, quindi, si è sostanziato nell'**adeguamento** del **testo normativo** al **precetto già vigente** per effetto della declaratoria di incostituzionalità *sub* (2).

(4) Decorrenza delle nuove disposizioni

In considerazione della **natura procedurale** della disciplina delle indagini finanziarie e delle pertinenti presunzioni, si ritiene che le **novità** introdotte dal D.L. n. 193/2016 abbiano **carattere retroattivo** e risultino **applicabili**, pertanto, a tutti i **periodi d'imposta** ancora **accertabili**.

L'effetto anche per il passato dell'abrogazione della presunzione di compensi “in nero” a fronte di prelevamenti ingiustificati da esercenti arti e professioni va tanto più affermato in considerazione dell'**efficacia retroattiva** delle **declaratorie di incostituzionalità della Corte Costituzionale**⁷⁰.

b. Le nuove “franchigie” per i titolari di reddito d'impresa

L'art. 7-*quater* del D.L. n. 193/2016, come detto, ha introdotto anche alcune **limitazioni di carattere quantitativo** al sistema di **presunzioni legali** di cui al menzionato **art. 32, comma 1, n. 2)**, del **D.P.R. n. 600/1973**.

Più nello specifico, la **nuova formulazione** della norma prevede che la **presunzione relativa sub a.(3)** si applichi **soltanto** in corrispondenza di **prelevamenti o importi riscossi “per importi superiori a 1.000 euro giornalieri e, comunque, a 5.000 euro mensili”**.

Come già evidenziato, per effetto della **soppressione delle parole “o compensi”** dal testo normativo, la presunzione in argomento **non risulta più applicabile agli esercenti arti e professioni**, ma soltanto ai titolari di reddito d'impresa, che conseguono “ricavi” in base agli artt. 57 e 85 del T.U.I.R..

L'introduzione di una “franchigia” al di sotto della quale non opera alcun automatismo probatorio in pregiudizio del contribuente risponde a **esigenze di semplificazione fiscale** ed è **funzionale a ricondurre** entro i criteri della **ragionevolezza** e della **proporzionalità il contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria** in fase di indagini finanziarie.

Del resto, come anticipato *sub* a.(2), l'Amministrazione finanziaria, in via di prassi, aveva già patrocinato un orientamento di tipo prudenziale, tendente a sollevare il contribuente da ogni onere dimostrativo in relazione alle operazioni bancarie che già esteriormente potevano apparire riconducibili alla propria sfera privata e familiare.

⁷⁰ Quanto agli effetti della declaratoria di incostituzionalità di una norma, si richiama la sentenza n. 7057/1997 della Corte di Cassazione - Sez. III, secondo cui le pronunce di accoglimento della Corte Costituzionale hanno effetto retroattivo, inficiando fin dall'origine la validità e l'efficacia della norma dichiarata contraria alla Costituzione, salvo il limite delle situazioni giuridiche “consolidate” per effetto di eventi che l'ordinamento giuridico riconosce idonei a produrre tale effetto, quali le sentenze passate in giudicato, l'atto amministrativo non più impugnabile, la prescrizione e la decadenza. Un principio che vale ad integrare il precetto contenuto nell'art. 136, comma 1, della Costituzione, a mente del quale *“Quando la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di un atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione”*.

In virtù della modifica in esame, questo approccio è stato codificato attraverso l'introduzione di **precisi criteri numerici**, sulla base dei quali ora vengono **isolati a priori** i **prelievi** plausibilmente **estranei** alla **sfera imprenditoriale** in ragione del loro valore, agevolando sensibilmente il contribuente nell'interlocuzione con gli organi di controllo.

(1) La concreta operatività delle “franchigie”

Sotto il profilo della sostanziale applicazione delle franchigie introdotte, l'utilizzo della congiunzione copulativa “e” fra le due soglie fa ritenere che tra le medesime esista un **rapporto di progressività**, nel senso che il **limite mensile** di **euro 5.000** esprimerebbe un **teito massimo** per i **prelevamenti giornalieri** per importi inferiori a **euro 1.000**.

La franchigia di euro 5.000, pertanto, non sarebbe un “bonus” sui prelevamenti da riconoscersi in ogni caso, bensì una limitazione a tutela dell'interesse fiscale.

Detta interpretazione, suffragata anche dalla **scelta lessicale** dell'avverbio “**comunque**” per **rafforzare** il **nesso di correlazione** tra la **soglia giornaliera** e quella **mensile**, sembra **meglio contemperare** le **opposte esigenze** di **semplificazione** e di **mantenimento** di un **adeguato presidio fiscale**.

Da un lato, quindi, il Legislatore, nel limitare lo spettro applicativo della presunzione legale, ha inteso agevolare il contribuente nel contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria, evitando di gravarlo con richieste di giustificazioni relative a spese riconducibili all'ambito della vita privata e familiare, in cui rientrano ragionevolmente quelle di importo giornaliero inferiore alla soglia di euro 1.000 e fino a 5.000 euro mensili.

Dall'altro, tuttavia, avrebbe escluso dalla “sfera personale” i prelevamenti di importo giornaliero superiore ai mille euro.

Alla luce di quanto precede, si ritiene che il **contribuente** continui a essere gravato dall'**onere di indicazione** del **soggetto beneficiario** per i **prelevamenti**, sempreché non risultino dalle scritture contabili:

- (a) **eccedenti** la **soglia giornaliera** di **euro 1.000**, seppur **inferiori** a quella di **euro 5.000 mensili**;
- (b) di **importo inferiore** a **euro 1.000**, che **nel complesso superino** la **soglia mensile** di **5.000 euro**.

In altri termini, nel caso in cui, nel corso della singola mensilità, venga **superato** il **limite** di **5.000 euro**, la **presunzione legale** si **applica** su **tutti** i **prelevamenti eccedenti** quest'ultima soglia.

Questi ultimi profili interpretativi sono stati oggetto di un preliminare confronto tra questo Comando Generale – III Reparto e la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, con la quale, in ordine agli ulteriori aspetti di natura applicativa delle menzionate franchigie, sono in atto più ampie e specifiche interlocuzioni, all'esito delle quali saranno diramate le pertinenti direttive operative.

(2) Decorrenza delle nuove disposizioni

Come rilevato con riferimento alle disposizioni *sub a.*, in considerazione della **natura procedurale** della disciplina delle indagini finanziarie e delle pertinenti presunzioni, si ritiene che anche tali novità introdotte dal D.L. n. 193/2016 abbiano **carattere retroattivo**.

15. Conversione in euro dei bilanci delle stabili organizzazioni estere (art. 7-*quater*, commi 2 e 3)

I **commi 2 e 3** dell'**art. 7-*quater*** del D.L. n. 193/2016 hanno emendato l'art. 110, comma 2, del T.U.I.R., prevedendo la **conversione in euro** dei **bilanci delle stabili organizzazioni all'estero di imprese italiane** a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

La conversione si effettua secondo il **cambio utilizzato in bilancio in base ai corretti principi contabili**, e non più in ragione del cambio alla data di chiusura dell'esercizio.

16. Notificazioni a mezzo posta elettronica certificata (art. 7-*quater*, comma 6)

Il **comma 6** dell'**art. 7-*quater*** del **D.L. n. 193/2016** ha integrato l'**art. 60** del **D.P.R. n. 600/1973**, prevedendo la **possibilità**, a decorrere **dal 1° luglio 2017**⁷¹, di eseguire la **notificazione** degli **avvisi** e degli **altri atti** che per legge devono essere **notificati** alle imprese⁷² e ai professionisti⁷³ a mezzo **posta elettronica certificata**⁷⁴.

In proposito, si ritiene che tra i citati atti possano essere compresi gli **inviti** e le **richieste** di cui agli artt. 51 del D.P.R. n. 633/1972 e 32 del D.P.R. n. 600/1973 e che la disposizione in argomento non riguardi il processo verbale di constatazione, per il quale, come noto, è previsto il mero "rilascio"⁷⁵ al contribuente ispezionato.

La notificazione a mezzo posta elettronica certificata di tali atti può essere eseguita anche nei confronti dei soggetti diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo "pec", purché ne facciano richiesta secondo le modalità stabilite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 44027 del 3 marzo 2017.

17. Sospensioni feriali (art. 7-*quater*, comma 16)

Il **comma 16** dell'**art. 7-*quater*** del **D.L. n. 193/2016**, integrando l'art. 37, comma 11-*bis*, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, ha previsto la **sospensione dei termini, dal 1° agosto al 4 settembre**, per la **trasmissione di documenti e informazioni richiesti ai contribuenti dall'Agenzia delle Entrate o da altri enti impositori**.

Sono **escluse** dalla predetta sospensione le **richieste** effettuate nel **corso** delle **attività di accesso, ispezione e verifica**, nonché delle procedure di rimborso ai fini dell'I.V.A..

La sospensione in esame, quindi, **non ha effetti** sulle **richieste** effettuate **al contribuente** dai Reparti del Corpo nel **corso** dell'**attività di verifica e controllo**, considerato che:

- a. l'istituto sospensivo si applica alle richieste degli **enti impositori** e la Guardia di Finanza non possiede tale qualifica;
- b. sono **espressamente eccettuate** dall'ambito di applicazione della nuova disposizione le **istanze** formulate nel **corso** di **accessi, ispezioni e verifiche**.

18. Modifica agli obblighi di monitoraggio fiscale (art. 7-*quater*, comma 23)

Il **comma 23** dell'**art. 7-*quater*** del **D.L. n. 193/2016** ha stabilito che per gli **immobili situati all'estero** in relazione ai quali **non sono intervenute variazioni, non**

⁷¹ Ai sensi del successivo comma 7 dell'art. 7-*quater* del D.L. n. 193/2016.

⁷² Individuali o costituite in forma societaria.

⁷³ Iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato.

⁷⁴ All'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC).

⁷⁵ Cfr. l'art. 12 della citata L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

sussistono gli **obblighi** di **dichiarazione** previsti dall'art. 4, comma 1 del D.L. n. 167/1990.

Per gli stessi, tuttavia, restano fermi gli **obblighi** di **versamento** dell'**imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE)**, di cui all'art. 19 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214.

19. Disposizioni in materia di “cedolare secca” sugli affitti (art. 7-*quater*, comma 24)

Il **comma 24** dell'**art. 7-*quater*** del **D.L. n. 193/2016** ha modificato il comma 3 dell'art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che ha istituito il regime opzionale della **cedolare secca** per la tassazione dei canoni di locazione relativi ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze.

In particolare, è:

- a. stato sancito che la mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga del contratto non comporta la revoca dell'opzione esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione qualora il contribuente abbia mantenuto un comportamento coerente con la volontà di optare per il regime della cedolare secca, effettuando i relativi versamenti e dichiarando i redditi da cedolare secca nell'apposito quadro della dichiarazione dei redditi;
- b. stata prevista l'**applicazione** della **sanzione** nella misura fissa pari a **euro 100** in caso di **mancata presentazione** della **comunicazione** relativa alla **proroga**, anche tacita, o alla **risoluzione** del **contratto** di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per l'applicazione della cedolare secca, entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento.

Tale sanzione è ridotta a euro 50 se la comunicazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

20. Pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale (art. 7-*quater*, comma 25)

Il **comma 25** dell'**art. 7-*quater*** del **D.L. n. 193/2016** ha introdotto la **possibilità**, a decorrere dal 2017⁷⁶, di **optare** per il **pagamento** in **modalità virtuale** dell'**imposta di bollo** dovuta per gli **assegni circolari**.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno definite le modalità per l'esercizio di tale opzione.

21. Chiusura d'ufficio delle partite IVA e dichiarazione di cessazione di attività (art. 7-*quater*, commi 44 e 45)

Il **comma 44** dell'**art. 7-*quater*** del **D.L. n. 193/2016** ha modificato le disposizioni in materia di **chiusura d'ufficio delle partite IVA** di cui all'art. 35, comma 15-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo che l'Agenzia delle Entrate vi proceda nei confronti dei **soggetti che non risultino aver esercitato nelle tre annualità precedenti attività di impresa ovvero attività artistiche o professionali**.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in particolare, saranno stabiliti i criteri e le modalità di applicazione della presente procedura, prevedendo forme di comunicazione preventiva al contribuente.

Il successivo **comma 45**, invece, nel modificare il primo periodo del comma 6 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, ha di fatto **abrogato** la **sanzione** prevista per l'**omessa dichiarazione** di **cessazione di attività** prevista dagli artt. 35 e 35-*ter* del D.P.R. n. 633/1972.

⁷⁶ Per effetto dell'art. 7-*quater*, comma 26, del D.L. n. 193/2016.

22. Disposizioni per i contribuenti che adottano il regime dei “minimi” (art. 7-sexies)

L'art. **7-sexies** del **D.L. n. 193/2016** ha rimandato a un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze la fissazione dei **limiti** e delle **modalità** attraverso cui possono essere ammesse le cessioni all'esportazione di cui agli artt. 8, 8-*bis*, 9, 71 e 72 del D.P.R. n. 633/1972 da parte delle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano il regime forfetario dei “minimi”, introdotto dalla Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità per il 2015).