DECRETO LEGISLATIVO 5 agosto 2015, n. 128

Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23. (15G00146)

(GU n.190 del 18-8-2015)

Vigente al: 2-9-2015

Titolo I

ABUSO DEL DIRITTO O ELUSIONE FISCALE

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione

Vista la legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale e' stata conferita delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale piu' equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, l'articolo 5, in materia di abuso del diritto ed elusione fiscale, l'articolo 6, in materia, tra l'altro, di gestione del rischio fiscale, di governance aziendale e di tutoraggio, nonche' l'articolo 8, comma 2 in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento;

Ritenuto che, relativamente all'articolo 5 della legge n. 23 del 2014, le disposizioni legislative delegate vanno emanate in attuazione del diritto dell'Unione europea in materia di abuso del diritto fiscale, dei principi costituzionali di eguaglianza, legalita', capacita' contributiva e di certezza dei rapporti giuridici, nonche' dei principi dello Statuto dei diritti del contribuente;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 21 aprile 2015;

Acquisiti i pareri delle Commissioni parlamentari per materia e per profili di carattere finanziario della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;

Visti i pareri della VI Commissione finanze della Camera dei deputati dell'11 giugno 2015, della 6ª Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica del 10 giugno 2015 e della V Commissione bilancio della Camera dei Deputati del 24 giugno 2015;

Visto l'articolo 1, comma 7, della citata legge n. 23 del 2014, secondo cui qualora il Governo non intenda conformarsi ai pareri parlamentari trasmette nuovamente i testi alle Camere;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei ministri, adottata nella riunione del 17 luglio 2015;

Acquisiti i pareri definitivi delle competenti Commissioni parlamentari ai sensi dell'articolo 1, comma 7, della citata legge n. 23 del 2014;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 31 luglio 2015;

Su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze;

Emana
il seguente decreto legislativo:

Art. 1
Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente

1. Nella legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, dopo l'articolo 10 e' inserito il seguente:

«Art. 10-bis (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale). - 1. Configurano abuso del diritto una o piu' operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformita' dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalita' delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalita' di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attivita' professionale del contribuente.

4. Resta ferma la liberta' di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

5. Il contribuente puo' proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'articolo 11 della presente legge per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza e' presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto e' accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullita', dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

7. La richiesta di chiarimenti e' notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo e' automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo e' specificamente motivato, a pena di nullita', in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonche' ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha

l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento e' divenuto definitivo ovvero e' stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto puo' essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.».

2. L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e' abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili.

3. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento.

4. I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonche' dalla normativa doganale dell'Unione europea.

5. Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

Titolo II

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

Art. 2
Modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento

1. All'articolo 43, terzo comma, del decreto del Presidente della

Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui e' ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti.».

2. All'articolo 57, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui e' ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti.».

3. Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto. Sono, altresi', fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonche' dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015.

4. Ai fini della causa di non punibilita' di cui all'articolo 5-quinquies, commi 1 e 2, del decreto-legge 26 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, si considerano oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche gli imponibili, le imposte e le ritenute correlati alle attivita' dichiarate nell'ambito di tale procedura per i quali e' scaduto il termine per l'accertamento.

Titolo III

REGIME DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Art. 3
Finalita' e oggetto

1. Al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonche' di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, e' istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalita' dell'ordinamento tributario.

2. L'adesione al regime e' subordinata al possesso dei requisiti di cui all'articolo 4, comporta l'assunzione dei doveri di cui all'articolo 5 e produce gli effetti di cui all'articolo 6.

Art. 4
Requisiti

1. Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative piu' adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo

del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare:

a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilita' ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;

b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;

c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

2. Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonche' le attivita' pianificate.

Art. 5
Doveri

1. Il regime comporta per l'Agenzia delle entrate i seguenti impegni:

a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalita' del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime e per il conseguimento delle finalita' di cui all'articolo 3, comma 1;

b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;

c) promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;

d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;

e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel piu' breve tempo possibile;

f) debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attivita' dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonche' di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

2. Il regime comporta per i contribuenti i seguenti impegni:

a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalita' di cui all'articolo 3, comma 1, nonche' attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate;

b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;

c) risposta alle richieste della Agenzia delle entrate nel piu' breve tempo possibile;

d) promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onesta', correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilita', nonche' la

conoscibilita' a tutti i livelli aziendali.

Art. 6
Effetti

1. L'adesione al regime comporta la possibilita' per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilita' dell'anticipazione del controllo.
2. L'adesione al regime comporta altresi' per i contribuenti una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. L'Agenzia delle entrate, entro quindici giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneita' della domanda presentata, nonche' la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Il termine per la risposta all'interpello e' in ogni caso di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono disciplinati i termini e le modalita' applicative del presente articolo in relazione alla procedura abbreviata di interpello preventivo.
3. Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della meta' e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione e' in ogni caso sospesa fino alla definitivita' dell'accertamento.
4. In caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilita' previsti dal sistema adottato.
5. Il contribuente che aderisce al regime e' inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.
6. I contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

Art. 7
Competenze e procedure

1. L'Agenzia delle entrate e' competente in via esclusiva per i controlli e le attivita' relativi al regime di adempimento collaborativo, nei riguardi dei contribuenti ammessi al regime.
2. I contribuenti che nel rispetto del presente decreto adottano un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo, inoltrano domanda in via telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate. L'Agenzia, verificata la sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 4, nonche' al comma 4, comunica ai contribuenti

l'ammissione al regime entro i successivi centoventi giorni. Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione e' trasmessa all'Agenzia. Lo stesso si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volonta' di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.

3. L'Agenzia delle entrate, con provvedimento motivato, puo' dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti di cui all'articolo 4 o al comma 4, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2.

4. In fase di prima applicazione: a) il regime e' riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro e, comunque, ai contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle entrate, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro; b) la competenza per le attivita' di cui al comma 1 e' attribuita alla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri in base ai quali possono essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese. Entro il 31 dicembre 2016, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e' fissato il termine finale della fase di prima applicazione del regime. Il Ministero dell'economia e delle finanze trasmette annualmente alle Commissioni parlamentari competenti una relazione sullo stato dell'attuazione del regime di adempimento collaborativo. La prima relazione e' trasmessa entro il 31 luglio 2017.

5. Con uno o piu' provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalita' di applicazione del regime di adempimento collaborativo.

Titolo IV

DISPOSIZIONI FINANZIARIE

Art. 8
Clausola di invarianza oneri

1. All'attuazione delle disposizioni del presente decreto le Amministrazioni interessate provvedono con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sara' inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addi' 5 agosto 2015

MATTARELLA

Renzi, Presidente del Consiglio dei ministri

Padoan, Ministro dell'economia e delle finanze

Visto, il Guardasigilli: Orlando