



**AGENZIA DELLE DOGANE  
E DEI MONOPOLI**

**CIRCOLARE N. 21/D**

*Protocollo:* 142680 /R.U.

*Rif.:*

*Allegati:*

Roma, 23-12-2015

Alle Direzioni Interregionali, Regionali ed  
Interprovinciale di Trento e di Bolzano  
**LORO SEDI**

Alle Direzioni Centrali  
**Area Dogane**  
**TUTTE**

All'Ufficio Centrale Audit interno  
**SEDE**

AI SAISA  
**SEDE**

Alle Direzioni Centrali  
**Area Monopoli**  
**TUTTE**

Agli Uffici dei Monopoli  
**LORO SEDI**

**OGGETTO:** Decreto Legislativo n.156 del 24 settembre 2015. *“Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6 e 10, comma 1, lettere a) e b) della Legge 11 marzo 2014, n.23”.*

Nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n.233 del 7.10.2015 – Supplemento ordinario n.55/L - è stato pubblicato il Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n.156, recante *“Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6 e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n.23”.*

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli  
AREA DOGANE – AREA MONOPOLI  
Via Carucci n.71 00143 Roma Tel.06.50246058-59-60 pec:dogane@pce.agenziadogane.it

## **Punto 1**

### **Titolo I: “Revisione della disciplina degli interpelli”**

Il titolo I del Decreto Legislativo in esame (articoli da 1 a 8), innovando l'articolo 11 della L.n.212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, detta norme per la revisione dell'istituto dell'interpello tributario che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2016.

Per effetto di tali modifiche il citato articolo 11 contempla ora quattro diverse tipologie di interpello.

1) **L'interpello ordinario** (art.11, comma 1, lettera *a*)), riguardante l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni o sulla corretta qualificazione di fattispecie, e non siano comunque attivabili le procedure relative all'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e all'interpello sui nuovi investimenti;

2) **L'interpello probatorio** (art.11, comma 1, lettera *b*)), concernente la sussistenza delle condizioni e la valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;

3) **L'interpello “antiabuso”** (art.11, comma 1, lettera *c*)), relativo all'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie. In proposito si ricorda che il recente Decreto Legislativo n.128 del 5 agosto 2015 ha apportato modifiche all'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, aggiungendo l'articolo 10 bis recante “*Disciplina dell'abuso del diritto o l'elusione fiscale*” che ha dato fondamento normativo alla definizione di abuso del diritto. Si rammenta che in relazione a quest'ultima norma sono state emanate istruzioni dalla Direzione centrale legislazione e procedure doganali con nota prot. n.96267 del 24 settembre 2015;

4) **L'interpello disapplicativo** (art.11, comma 2), con il quale il contribuente richiede all'amministrazione un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento. Tale tipologia di interpello è di carattere obbligatorio, ferma restando la possibilità per il contribuente, qualora non sia stata resa risposta favorevole, di fornire la richiesta dimostrazione anche nelle successive fasi dell'accertamento, in sede amministrativa e contenziosa.

Si conferma, comunque, fin da ora, come già precisato con la Circolare n.25/D del 19 giugno 2001, n.25, che il Reg. Cee n.2913/92, recante il Codice doganale comunitario ed il relativo Regolamento di attuazione n.2454/93, contengono una specifica disciplina, per quanto concerne le risorse proprie

tradizionali e tutti gli istituti previsti da tali fonti, in merito alla possibilità di richiedere all'autorità doganale decisioni, informazioni, informazioni tariffarie vincolanti e informazioni in materia di origine. La Sezione 3 del Titolo I, Capo 2, del Reg.U.E. n.952/2013 del 9 ottobre 2013, che ha istituito il Codice doganale dell'Unione (che, come noto, entrerà in vigore il 1 maggio 2016), stabilisce, poi, la procedura per il rilascio delle decisioni riguardanti l'applicazione della normativa doganale, sia su richiesta di parte che senza preventiva richiesta.

I tempi, le procedure e gli effetti giuridici previsti nelle sovra ordinate fonti unionali sono diversi da quelli contenuti nella Legge n.212/2000. In particolare in ambito unionale non è previsto il silenzio assenso, sono previste specifiche condizioni per l'annullamento, la revoca e la modifica delle decisioni e delle informazioni già assunte e specifiche cause di cessazione della validità di tali atti.

Il diritto di interpello così come regolato dalla legislazione nazionale può, quindi, trovare applicazione in ordine agli istituti disciplinati dalla normativa dell'unione europea, solo laddove lo stesso sia esercitato al fine di conoscere l'indirizzo interpretativo dell'Agenzia in relazione a quelle norme unionali nelle quali si faccia espresso rinvio alle disposizioni nazionali espressamente richiamate dall'art.4, punto 23), del citato Reg. Cee n.2913/92.

L'articolo 8, comma 1, del citato D.Lgs. n.156/2015 prevede che, con provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali, da emanarsi entro 30 giorni dall'entrata in vigore del citato D.Lgs. n.156/2015, saranno stabilite le modalità procedurali per la presentazione delle istanze di interpello e per la relativa trattazione.

Il successivo comma 4 precisa, inoltre, che *“alle istanze di interpello presentate prima dell'emanazione del provvedimento di cui al comma 1 restano applicabili le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione dell'istanza”*.

In attuazione della predetta disposizione sarà adottata una specifica determinazione del Direttore dell'Agenzia e con apposita circolare sarà data compiuta illustrazione del nuovo istituto.

## **Punto 2**

### **Titolo II: “Revisione del contenzioso tributario e incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria”**

Il titolo II introduce una revisione del D.Lgs.n.546/92 di notevole impatto per l'attività funzionale di questa Agenzia, in ordine alla quale si ritiene opportuno richiamare l'attenzione di codeste strutture.

**Art. 2 del D.Lgs. n.546/1992 “oggetto della giurisdizione tributaria”**

L'articolo 9, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n.156/2015 reca una modifica dell'articolo 2 del D.Lgs n.546/1992 che non impatta sull'attività dell'Agenzia, essendo finalizzata ad adeguare il precedente dettato normativo alla sentenza n. 130/2008 della Corte Costituzionale, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dello stesso articolo nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari indipendentemente dal fatto che le stesse fossero conseguenza di violazioni di norme di natura tributaria.

**Art. 4 del D.Lgs. n.546/1992 “competenza per territorio”**

L'articolo 9, comma 1, lettera b) del D.Lgs. n.156/2015 adegua il dettato normativo di cui all'articolo 4 del D.Lgs. n.546/1992 con la modifica della terminologia riferita ai soggetti nei cui confronti sono proposte le controversie.

**Art. 10 del D.Lgs. n.546/1992 “le parti”**

L'articolo 9, comma 1, lettera c) del D.Lgs. n.156/2015 individua in dettaglio le parti del processo tributario, con l'esplicito riferimento anche agli Uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999 n.300.

**Art. 11 del D.Lgs. n.546/1992 “capacità di stare in giudizio”**

L'articolo 9, comma 1, lettera d) del D.Lgs. n.156/2015, apportando una modifica al comma 2 dell'art.11 del D.Lgs. n.546/1992, si riferisce espressamente agli uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli confermando che gli stessi stanno in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Per ciò che attiene, invece, alle controversie in materia di contributo unificato di cui all'art. 9 D.P.R. n. 115/2002, si prevede che le cancellerie o le segreterie degli uffici giudiziari che liquidano ed accertano tale contributo, stiano in giudizio direttamente.

**Art. 12 del D.Lgs. n.546/1992 “assistenza tecnica”**

L'articolo 9, comma 1, lettera e) del D.Lgs. n.156/2015, conferma l'obbligatorietà dell'assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato, elevando a tremila euro il valore delle controversie nelle quali le parti possono stare in giudizio personalmente.

Il modificato comma 6 dell'articolo 12 prevede che nelle controversie relative ai tributi doganali l'assistenza tecnica innanzi alle commissioni tributarie può essere esercitata anche dagli spedizionieri doganali iscritti nell'apposito albo. La novella in esame si deve interpretare nel senso che gli spedizionieri doganali potranno esercitare l'assistenza tecnica nelle materie di loro competenza previste dalla vigente normativa nazionale.

Il nuovo comma 8 dell'articolo 12 in esame, infine, stabilisce che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli può essere assistita, sia in primo grado che in appello, dall'Avvocatura dello Stato.

Il comma 10 dell'articolo 12 disciplina le ipotesi di difetto di rappresentanza o di autorizzazione, rinviando alle disposizioni contenute nell'art.182 c.p.c. in base alle quali il giudice invita le parti a regolarizzare gli atti ed i documenti assegnando un termine perentorio entro il quale è possibile sanare i relativi vizi con efficacia retroattiva. Inoltre il citato comma prevede che la predetta attività possa essere svolta dal Presidente, della Commissione o della sezione, o dal collegio.

#### **Articolo 15 del D.Lgs. n.546/1992 “spese di giustizia”**

Con l'articolo 9, comma 1, lettera f) del D.Lgs. n.156/2015 viene modificato l'articolo 15 del D.Lgs. n.546/1992 in materia di spese di giudizio tributario, con lo scopo di rafforzare il principio in base al quale le stesse seguono la soccombenza.

Il nuovo comma 2 dell'articolo 15, mutuando quanto già previsto sul punto dall'articolo 92, comma 2, c.p.c., limita la facoltà del giudice tributario di compensare le spese di lite stabilendo che le stesse possono essere compensate, in tutto od in parte, solo in caso di soccombenza reciproca oppure di sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate dal giudice.

Con il nuovo comma 2 bis dell'articolo 15 viene espressamente richiamata la disciplina prescritta dall'articolo 96 c.p.c., commi 1 e 3, in materia di lite temeraria. In forza di tale richiamo, quindi, ove risulti che la parte soccombente ha agito o resistito con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni che vengono liquidati d'ufficio in sentenza. In ogni caso, quando pronuncia sulle spese, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata.

Il successivo comma 2 ter dell'articolo 15 specifica, poi, da quali voci sono costituite le spese di giudizio, includendovi anche il contributo unificato.

Il comma 2 quater, stabilisce che il giudice, definendo con ordinanza la fase cautelare del giudizio, statuisce sulle relative spese di lite. Tale pronuncia sulle spese produce effetti anche dopo l'adozione della sentenza che definisce il merito, fatta salva la possibilità per il giudice medesimo di disporre diversamente. Questa disposizione mira ad evitare un abuso delle richieste di tutela cautelare.

Con il comma 2 sexies dell'articolo 15 viene confermato il principio per cui nella liquidazione delle spese di lite in favore dell'ente impositore, se assistito

da propri funzionari, si applicano le disposizioni previste per la liquidazione dei compensi agli avvocati con una riduzione del 20%. Viene confermata, altresì, la disposizione secondo la quale la riscossione delle spese di lite liquidate in favore dell'ufficio avviene mediante iscrizione a ruolo, solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

Attesa l'estensione degli istituti del reclamo e della mediazione anche ai tributi amministrati da questa Agenzia, assume rilievo il comma 2 septies a mente del quale, per i giudizi avverso gli atti reclamabili ai sensi dell'articolo 17 bis, le relative spese di lite, liquidate in capo al soccombente, sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle spese sostenute per l'espletamento infruttuoso della fase amministrativa.

Il comma 2 octies dell'articolo 15, al fine di incentivare la deflazione del contenzioso, prevede che la parte che abbia rifiutato, senza un motivo giustificato, la proposta di conciliazione avanzata dalla controparte, è tenuta a sopportare le spese processuali quando, all'esito del giudizio, il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta rifiutata.

La sopra citata normativa che disciplina in dettaglio la liquidazione delle spese di lite, da un lato penalizza la parte che mantiene una condotta processuale palesemente ispirata ad una pretestuosa instaurazione o prosecuzione della lite e, dall'altro, prevede un aggravio di spese di giudizio quando lo stesso avrebbe potuto essere evitato o definito avvalendosi degli strumenti deflativi del contenzioso.

Conseguentemente, gli uffici, per evitare di sopportare tali maggiori oneri economici, qualora la pretesa tributaria sia palesemente infondata, dovranno astenersi dal proseguire il giudizio, ricorrendo, al verificarsi dei presupposti previsti dalla legge, agli strumenti deflativi del contenzioso (annullamento in autotutela, mediazione, conciliazione).

#### **Articolo 16 del D.Lgs. n.546/1992 “comunicazioni e notificazioni”**

L'articolo 9, comma 1, lettera g) del D.Lgs. n.156/2015, modifica i commi 1 e 4 dell'articolo 16 del D.Lgs. n.546/1992, al fine di recepire le modifiche organizzative intervenute in seno all'Amministrazione Finanziaria, con un richiamo esplicito agli enti impositori, agli agenti della riscossione, nonché ai soggetti iscritti all'albo di cui all'art.53 del D.Lgs. n.446/1997.

### **Articolo 16 bis del D.Lgs. n.546/1992 “comunicazioni e notificazioni in via telematica”**

L'articolo 9, comma 1, lettera h) del D.Lgs. n.156/2015, introduce l'articolo 16 bis nel D.Lgs. n.546/1992, relativo al processo tributario telematico, concentrando in un unico articolo la disciplina delle comunicazioni e notificazioni per via telematica mediante l'utilizzo della PEC. In particolare, il comma 1 riporta il contenuto del soppresso comma 1 bis del precedente articolo 16 del D.Lgs. n.546/1992 secondo cui *“Le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005 n. 82, e successive modificazioni. Tra le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005 n. 82, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'articolo 76 del medesimo decreto legislativo. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo; nei procedimenti nei quali la parte sta in giudizio personalmente e il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi la stessa può indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni”*. Il comma 2 riporta il contenuto dell'abrogato comma 3 bis dell'articolo 17 secondo cui: *“In caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della commissione tributaria”*. Il comma 3 stabilisce che *“Le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente Commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n.163, e dei successivi decreti di attuazione”*. Il comma 4 prescrive che l'indicazione dell'indirizzo PEC per le comunicazioni e le notificazioni ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti.

### **Articolo 17 bis del D.Lgs. n.546/1992 “il reclamo e la mediazione”**

Con l'articolo 9, comma 1, lettera l) del D.Lgs. n.156/2015, si sostituisce il vigente articolo 17 bis del D.Lgs. n.546/1992, estendendo gli istituti del reclamo e della mediazione anche ai tributi amministrati da questa Agenzia.

La modifica normativa prevede, limitatamente alle controversie di valore non superiore a ventimila euro che:

- il ricorso produce anche gli effetti del reclamo;

- il ricorso diventa procedibile solo una volta trascorso il tempo utile predeterminato dalla legge (90 giorni) volto ad esperire la procedura amministrativa di composizione della lite;

- la trattazione del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione con rideterminazione della pretesa deve avvenire da parte di una struttura diversa e autonoma rispetto quella che ha istruito l'atto impugnato;

- non sono reclamabili gli atti di valore indeterminabile e gli atti di recupero di aiuti di stato;

- a seguito della avvenuta soppressione dell'ultima parte del comma 1 dell'art.17 bis, è possibile ora addivenire alla conciliazione anche a seguito di esito negativo della fase amministrativa del reclamo e dell'eventuale mediazione.

Atteso l'impatto sull'operatività degli uffici determinata dall'estensione a questa Agenzia dell'applicabilità degli istituti in questione, per l'esame in dettaglio della disposizione e delle relative istruzioni operative si rimanda al successivo punto 3.

#### **Articolo 18 del D.Lgs. n.546/1992 "il ricorso"**

Con l'articolo 9, comma 1, lettera m) del D.Lgs. n.156/2015, vengono apportate alcune modifiche all'articolo 18 del D.Lgs. n.546/1992 per adeguare il contenuto del ricorso alla rinnovata disciplina in tema di assistenza tecnica e di indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore. In particolare si prescrive che debba essere indicata nel ricorso la categoria di cui all'articolo 12 alla quale appartiene il difensore, al fine di consentire al giudice la liquidazione delle spese di lite secondo la tariffa della categoria di appartenenza, nonché l'incarico conferito a norma del comma 7 dello stesso articolo 12.

#### **Articolo 23 del D.Lgs. n.546/1992 "Costituzione in giudizio della parte resistente"**

L'articolo 9, comma 1, lettera n) del D.Lgs. n.156/2015 modifica l'articolo 23 del D.Lgs. n.546/1992, al fine di adeguarlo all'intervenuta riorganizzazione dell'Amministrazione Finanziaria, con un richiamo esplicito agli enti impositori, agli agenti della riscossione, nonché ai soggetti iscritti all'albo di cui all'art.53 del D.Lgs n.446/1997.

#### **Articolo 39 del D.Lgs. n.546/1992 "Sospensione del processo"**

L'articolo 9, comma 1, lettera o) del D.Lgs. n.156/2015, aggiunge all'articolo 39 del D.Lgs. n.546/1992 i commi 1 bis ed 1 ter.

In particolare, il comma 1 bis prevede che la sospensione del processo è disposta dalla Commissione Tributaria ogniqualvolta essa stessa o altra Commissione debba risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la



decisione della causa. In tal modo viene, in sostanza, riprodotto il contenuto dell'articolo 295 c.p.c. concernente la sospensione necessaria del processo, con ciò aggiungendo una ipotesi di sospensione ulteriore rispetto a quella già prevista al comma 1.

Il comma 1 ter, invece, dispone la sospensione del processo tributario su conforme richiesta delle parti nel caso in cui si debba attendere l'esito di una procedura amichevole di composizione della lite avviata ai sensi delle convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23.07.1990.

**Articolo 44 del D.Lgs. n.546/1992 “Estinzione del processo per rinuncia al ricorso”**

L'articolo 9, comma 1, lettera p) del D.Lgs. n.156/2015 modifica l'articolo 44 del D.Lgs. n.546/1992 eliminando dal vigente comma 2 l'inciso che attribuisce efficacia di titolo esecutivo all'ordinanza che, a seguito di rinuncia al ricorso da parte del ricorrente, liquida le spese di lite. Detta disposizione è coerente con l'impianto complessivo della riforma in materia di esecuzione dei provvedimenti giudiziari che liquidano le spese di lite, sicché, per dare esecuzione a tali ordinanze in caso di mancato adempimento spontaneo, la parte privata dovrà utilizzare lo strumento del giudizio di ottemperanza di cui al novellato articolo 70 del D.Lgs n.546/1992, mentre gli enti impositori procederanno a mezzo di iscrizione a ruolo dopo il giudicato, come disposto nel nuovo articolo 15, comma 2 sexies.

**Articolo 46 del D.Lgs. n.546/1992 “Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere”**

L'articolo 9, comma 1, lettera q) del D.Lgs. n.156/2015 apporta modifiche all'articolo 46 del D.Lgs. n.546/1992. Il nuovo comma 2 del citato art. 46 afferma il principio in base al quale, in caso di cessazione della materia del contendere, l'estinzione del giudizio è dichiarata con sentenza o decreto presidenziale, eliminata ogni diversa ipotesi prevista dalle singole leggi di imposta.

Il comma 3 dispone che, solo nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate. In tutti gli altri casi, pertanto, trova applicazione la disciplina delle spese di lite di cui al novellato articolo 15 del D.Lgs n.546/1992.

**Articolo 47 del D.Lg. n.546/1992 “Sospensione dell'atto impugnato”**

L'articolo 9, comma 1, lettera r) del D.Lgs. n.156/2015 interviene sull'articolo 47 del D.Lgs. n.546/1992, apportando alcune modifiche.

Il nuovo comma 3 del citato art. 47 introduce una modifica meramente formale stabilendo che il Presidente può sospendere la provvisoria esecuzione dell'atto impugnato con decreto motivato.

Al comma 4 è stato aggiunto un nuovo periodo nel quale è previsto che il dispositivo dell'ordinanza che decide sull'istanza di sospensione deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

Il nuovo comma 5 stabilisce che la sospensione possa essere anche parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui al successivo articolo 69, comma 2, del D.Lgs. n.546/1992. A tale riguardo si precisa che il nuovo articolo 69, comma 2, come modificato per effetto dell'articolo 9, comma 1, lettera gg) del D.Lgs. n.156/2015, ha previsto che il contenuto e le modalità di escussione della garanzia saranno disciplinati con apposito Decreto Ministeriale. Il successivo articolo 12, comma 1, del D.Lgs. n.156/2015 stabilisce che le disposizioni di cui all'articolo 9, comma 1, lettera gg), entreranno in vigore il 1° giugno 2016.

Conseguentemente, fino all'adozione del citato Decreto Ministeriale, continuerà a trovare applicazione il vigente articolo 47, comma 5, che rimette al collegio i modi ed i termini per la prestazione della garanzia.

In proposito si ricorda che, qualora l'atto impositivo impugnato abbia ad oggetto risorse proprie tradizionali, gli uffici, nel primo atto difensivo utile, avranno cura di precisare nelle conclusioni, in via preliminare, che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 244, paragrafo 2, del Reg. Cee n.2913/92, ora articolo 45, par. 3, del Reg.U.E. n.952/2013 applicabile dal 1 maggio 2016, l'eventuale sospensione dell'atto deve essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia alle condizioni e secondo le modalità ivi previste.

Il comma 8 bis dell'articolo 47 stabilisce che durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto nelle ipotesi di sospensione amministrativa. In proposito, attesa la genericità della formulazione legislativa, si ritiene che il tasso degli interessi applicabile in tale ipotesi sia quello previsto dalle norme tributarie di settore.

#### **Articoli 48, 48 bis e 48 ter del D.Lgs. n.546/1992**

Prima di analizzare in dettaglio le novità introdotte dal legislatore per la formalizzazione della conciliazione, si rileva che la riformulazione dell'art. 48 e la formulazione degli artt. 48 bis e ter sono finalizzate a dettare una disciplina compiuta delle diverse tipologie di conciliazione giudiziale, rafforzando tale istituto ed estendendolo anche ai giudizi pendenti davanti alle commissioni tributarie regionali. Tale intendimento è rinvenibile anche dalla nuova entità delle sanzioni irrogabili sia in primo che in secondo grado.

Sul punto, diversamente dalle precedenti istruzioni diramate alle strutture territoriali con la nota prot.n.1287/IV/04 dell'8.6.2004 dell'ex Area Affari Giuridici e Contenzioso, si evidenzia che la conciliazione non può avere ad oggetto le risorse proprie tradizionali.

La ratio dell'inapplicabilità della conciliazione a tali tributi risiede nella prevalente disciplina di rango unionale che regola l'accertamento, la riscossione e la messa a disposizione degli stessi in favore del bilancio dell'Unione e che limita a casi tassativi - tra i quali non rientra la conciliazione - le ipotesi in presenza delle quali gli Stati membri sono esentati dal loro obbligo di messa a disposizione degli importi accertati (art. 17, paragrafo 2, del Reg. CEE n.1150/2000 del 22.5.2000).

Nella diversa ipotesi in cui la conciliazione verta in tema di tasse portuali di cui D.P.R. n. 107/2009, il cui gettito è di competenza delle Autorità Portuali, gli uffici avranno cura di acquisire il preventivo formale parere delle stesse Autorità prima di addivenire alla conciliazione. A tal proposito, si richiama ad ogni effetto quanto già disposto nell'ultima parte della nota prot.n.97664/R.U. del 5.10.2015 della Direzione Centrale legislazione e procedure doganali in ordine all'opportunità che l'Autorità Portuale sia parte del giudizio.

#### **Articolo 48 del D.Lgs. n.546/1992 “Conciliazione fuori udienza”**

L'articolo 9, comma 1, lettera s) del D.Lgs. n.156/2015 interviene sull'articolo 48 del D.Lgs. n.546/1992, dettagliando la disciplina della conciliazione raggiunta in pendenza di giudizio fuori udienza.

Il comma 1 stabilisce che, qualora le parti raggiungano un accordo conciliativo in pendenza del giudizio, in primo o in secondo grado, per la definizione totale o parziale della lite, le stesse presentano un'istanza congiunta che deve essere sottoscritta personalmente da loro o dai loro difensori a ciò espressamente autorizzati.

Al comma 2 viene prevista l'attività della Commissione, la quale, previa verifica dell'ammissibilità dell'istanza presentata, ove sia già stata fissata l'udienza, provvede, in caso di conciliazione totale, a dichiarare con sentenza la cessazione della materia del contendere; qualora l'accordo conciliativo fosse parziale, la Commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla trattazione della causa per la parte non transatta.

Nell'ipotesi in cui, invece, al momento della presentazione dell'istanza non sia stata ancora fissata l'udienza di trattazione, il Presidente della sezione competente provvede alla relativa fissazione.

Il comma 4 prevede, infine, il momento perfezionativo della conciliazione, stabilendo che, a differenza della precedente disciplina, lo stesso si realizza con la sottoscrizione dell'accordo e non più con il versamento dell'importo totale dovuto o della prima rata. L'accordo, che deve contenere termini e modalità di pagamento delle somme concordate, costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute dal contribuente, con conseguente diritto dell'ente impositore di iscrivere a ruolo i relativi importi in caso di mancato spontaneo pagamento, e costituisce altresì titolo per il rimborso delle somme dovute al contribuente il quale, in caso di mancato rimborso spontaneo, ha il diritto di agire innanzi al Giudice ordinario per ottenere la condanna al pagamento.

**Articolo 48 bis del D.Lgs. n.546/1992 “Conciliazione in udienza”**

L'articolo 9, comma 1, lettera t), del D.Lgs. n.156/2015 introduce nel D.Lgs. n.546/1992 l'articolo 48 *bis* che, al comma 1, consente a ciascuna delle parti di presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia entro il termine di 10 giorni liberi prima dell'udienza.

Il successivo comma 2 prevede che, previo il vaglio di ammissibilità dell'istanza, la Commissione invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente ad una successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo.

Nell'ipotesi de qua, la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale che contiene termini e modalità del pagamento e che, al pari di quanto previsto dal comma 4 dell'art. 48, costituisce titolo per il pagamento o per la riscossione.

Il comma 4 prevede, infine, che in caso di intervenuta conciliazione, la Commissione dichiara con sentenza la cessazione della materia del contendere. Pur se il legislatore nulla prevede in caso di conciliazione parziale, si deve ritenere che, in analogia a quanto disposto dal comma 2 dell'art. 48, in ipotesi di conciliazione parziale, il giudizio prosegua per la parte non conciliata.

**Articolo 48 ter del D.Lgs. n.546/1992 “Definizione e pagamento delle somme dovute”**

L'articolo 9, comma 1, lettera t) del D.Lgs. n.156/2015 introduce nel D.Lgs. n.546/1992 anche l'articolo 48 *ter* che disciplina il pagamento delle somme dovute a titolo di conciliazione, stabilendo la percentuale delle sanzioni amministrative dovute, le modalità di versamento e di recupero delle somme non versate.

Trattasi di disposizioni comuni alla conciliazione perfezionatasi sia in udienza che fuori udienza.

Il comma 1 stabilisce che in caso di conciliazione perfezionata in primo grado le sanzioni sono dovute nella misura del 40% del minimo previsto dalla legge, mentre, ove la conciliazione si sia perfezionata in secondo grado, le sanzioni sono dovute nella misura del 50% del minimo.

Il comma 2 prescrive che il versamento delle somme dovute o della prima rata concordata, deve essere effettuato entro 20 giorni dal perfezionamento dell'accordo conciliativo.

Il comma 3 prevede che in caso di mancato pagamento delle somme dovute, o di una sola delle rate (compresa la prima) previste entro il termine stabilito per il pagamento della rata successiva, l'ufficio procede al recupero con l'iscrizione a ruolo del residuo dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione per il ritardato pagamento di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 471/97, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Il comma 4 prevede che per il versamento si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997 in tema di accertamento con adesione.

#### **Articolo 49 del D.Lgs. n.546/1992 “Disposizioni generali applicabili”**

L'articolo 9, comma 1, lettera u) del D.Lgs. n.156/2015 interviene sull'articolo 49 del D.Lgs. n.546/1992 mediante l'eliminazione dell'inciso “*escluso l'articolo 337*” al fine di consentire l'applicazione alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie di tutte le disposizioni sull'appello civile contenute nel titolo III, capo I, libro II, c.p.c.

#### **Articolo 52 del D.Lgs. n.546/1992 “Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello”**

L'articolo 9, comma 1, lettera v) del D.Lgs. n.156/2015 interviene sull'articolo 52 del D.Lgs. n.546/1992 modificandone la rubrica e aggiungendo 5 commi che disciplinano i poteri cautelari delle parti dopo una pronuncia di primo grado.

Il comma 2 prevede che l'appellante possa chiedere alla commissione regionale competente di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi, al pari di quanto previsto dall'art. 283 c.p.c. La seconda parte del comma stabilisce il diritto del contribuente di chiedere comunque la sospensione dell'atto impugnato qualora dall'esecuzione dello stesso possa derivargli un danno grave e irreparabile.

I commi 3, 4 e 5 disciplinano le modalità procedurali che la Commissione deve seguire nella trattazione e decisione dell'istanza di sospensione a seconda che, a giustificazione della stessa, siano o meno dedotte ragioni di eccezionale urgenza.

Il comma 6 stabilisce che la sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia i cui contenuti, durata e termini verranno stabiliti con il Decreto Ministeriale di cui all'art. 69, comma 2, da adottarsi entro il 01.06.2016, come previsto dall'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n.156/2015. Conseguentemente, fino all'adozione del citato Decreto Ministeriale, ricorrendo la medesima "ratio" sottesa all'articolo 47, comma 5, nella formulazione vigente al 31.12.2015, si ravvisa la necessità che l'ufficio richieda, in ogni caso, alla Commissione adita, di subordinare l'adozione del provvedimento di sospensione alla prestazione di una idonea garanzia, ai fini della tutela degli interessi erariali.

In particolare, qualora l'atto impugnato abbia ad oggetto risorse proprie tradizionali, la richiesta di prestazione della garanzia dovrà essere motivata sulla base di quanto previsto dall'articolo 244, paragrafo 2, del Reg. Cee n.2913/92, ora articolo 45, par. 3, del Reg.U.E. n.952/2013, applicabile dal 1° maggio 2016.

Il comma 8 bis dell'articolo 47, espressamente richiamato, stabilisce che durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto nelle ipotesi di sospensione amministrativa. In proposito, attesa la genericità della formulazione legislativa, si ritiene che il tasso degli interessi applicabile in tale ipotesi sia quello previsto dalle norme tributarie di settore.

#### **Articolo 62 del D.Lgs. n.546/1992 "Norme applicabili"**

L'articolo 9, comma 1, lettera z) del D.Lgs. n.156/2015, modifica l'articolo 62 del D.Lgs. n.546/1992, aggiungendo il comma 2 bis il quale prevede che, previo accordo tra le parti, la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'articolo 360, comma 1, n.3) c.p.c., introducendo così, nel processo tributario, il ricorso "per saltum". La modifica normativa ha l'intento di deflazionare il contenzioso in quanto consente di investire direttamente la Corte di Cassazione su questioni giuridiche non appena sorte in primo grado. In tali ipotesi l'Ufficio valuterà, caso per caso, l'opportunità di acquisire il preventivo parere dell'Avvocatura Generale dello Stato.

#### **Articolo 62 bis del D.Lgs. n.546/1992 "Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione"**

L'articolo 9, comma 1, lettera aa) del D.Lgs. n.156/2015 introduce nel D.Lgs. n.546/1992 l'articolo 62 bis in materia di esecuzione provvisoria delle sentenze impuginate per cassazione consentendo, al comma 1, a colui il quale ha proposto il relativo ricorso di chiedere alla Commissione Tributaria Regionale che ha emesso la sentenza impugnata, la sospensione parziale o totale della sentenza, subordinatamente all'esistenza di un danno grave ed irreparabile. La seconda parte del comma stabilisce il diritto del contribuente di chiedere comunque la

sospensione dell'atto impugnato qualora dall'esecuzione dello stesso possa derivargli un danno grave e irreparabile.

I commi 2, 3 e 4 disciplinano le modalità procedurali che la Commissione deve seguire nella trattazione e decisione dell'istanza di sospensione a seconda che, a giustificazione della stessa, siano o meno dedotte ragioni di eccezionale urgenza.

Il comma 5 stabilisce che la sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia i cui contenuti, durata e termini verranno stabiliti con il Decreto Ministeriale di cui all'art. 69, comma 2, da adottarsi entro il 1° giugno 2016, come previsto dall'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n.156/2015. Conseguentemente, fino alla adozione del citato Decreto Ministeriale, ricorrendo la medesima "*ratio*" sottesa all'articolo 47, comma 5, nella formulazione vigente al 31.12.2015, si ravvisa la necessità che l'ufficio richieda, in ogni caso, alla Commissione adita di subordinare l'adozione del provvedimento di sospensione alla prestazione di una idonea garanzia, ai fini della tutela degli interessi erariali.

In particolare, qualora l'atto impositivo impugnato abbia ad oggetto risorse proprie tradizionali, la richiesta di prestazione della garanzia dovrà essere motivata sulla base di quanto previsto dall'articolo 244, paragrafo 2, del Reg. Cee n.2913/92, ora articolo 45, par. 3, del Reg.U.E. n.952/2013 applicabile dal 1 maggio 2016.

Il comma 8 bis dell'articolo 47, espressamente richiamato, stabilisce che durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto nelle ipotesi di sospensione amministrativa. In proposito, attesa la genericità della formulazione legislativa, si ritiene che il tasso degli interessi applicabile in tale ipotesi sia quello previsto dalle norme tributarie di settore.

Infine, il successivo comma 6, preclude alla Commissione Tributaria di pronunciarsi in merito alla richiesta di sospensione, della sentenza o dell'atto impugnato, qualora la parte istante non abbia fornito la prova dell'avvenuto deposito del ricorso per cassazione.

#### **Articolo 63 del D.Lgs. n.546/1992 "Giudizio di rinvio"**

L'articolo 9, comma 1, lettera bb) del D.Lgs. n.156/2015 ha modificato il comma 1 del vigente articolo 63 del D.Lgs. n.546/1992, riducendo da un anno a sei mesi il termine entro il quale le parti devono riassumere il giudizio a seguito di rinvio operato dalla Corte di Cassazione, uniformando in questo modo tale termine a quello previsto dall'articolo 43 dello stesso D.Lgs. n.546/1992.

**Articolo 64 del D.Lgs. n.546/1992 “Sentenze revocabili e motivi di revocazione”**

L’articolo 9, comma 1, lettera cc) del D.Lgs. n.156/2015, al fine di evitare le incertezze interpretative alle quali aveva dato luogo il precedente tenore della disposizione, ha riformulato il comma 1 dell’articolo 64 del D.Lgs. n.546/1992 per consentire l’impugnazione per revocazione delle sentenze pronunciate in grado d’appello od in unico grado dalle Commissioni Tributarie, nei medesimi casi previsti dall’articolo 395 c.p.c., comma 1, numeri da 1) a 5).

**Articolo 65 del D.Lgs. n.546/1992 “Proposizione dell’impugnazione”**

L’articolo 9, comma 1, lettera dd) del D.Lgs. n.156/2015 modifica l’articolo 65 del D.Lgs. n.546/1992, in materia di impugnazione delle sentenze per revocazione, inserendo il comma 3 bis che, nell’ambito del ricorso per revocazione, consente alle parti di proporre istanze cautelari, ai sensi delle disposizioni di cui al precedente articolo 52 in quanto compatibili.

**Articolo 67 bis del D.Lgs. n.546/1992 “Esecuzione provvisoria”**

L’articolo 9, comma 1, lettera ee) del D.Lgs. n.156/2015 introduce nel D.Lgs. n.546/1992 l’articolo 67 bis, che entrerà in vigore a partire dall’1 giugno 2016, il quale recepisce anche nell’ambito del processo tributario il principio che prescrive la immediata esecutività delle sentenze. Pertanto, anche le sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie, Provinciali e Regionali sono immediatamente esecutive. Tale immediata esecutività è limitata alle sentenze aventi ad oggetto l’impugnazione di atti impositivi oppure di atti di diniego espresso o tacito di richieste di restituzione di tributi.

**Articolo 68 del D.Lgs. n.546/1992 “Pagamento del tributo in pendenza del processo”**

L’articolo 9, comma 1, lettera ff) del D.Lgs. n.156/2015 introduce nell’art. 68, comma 1, del D.Lgs. n.546/1992, la lettera c bis) secondo cui, per le ipotesi di riscossione frazionata del tributo, dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio, la riscossione del tributo è consentita per l’ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado e, nel caso di mancata riassunzione, per l’intero importo indicato nell’atto.

Al riguardo, per i tributi gestiti dall’Area Dogane di questa Agenzia per i quali, come noto, non è prevista la riscossione frazionata, la modifica introdotta con la citata lettera c bis) non rileva.

Si evidenzia che per evitare l’effetto pregiudizievole della prescrizione della pretesa erariale, che potrebbe determinarsi in caso di estinzione del giudizio per mancata riassunzione dopo il rinvio disposto dalla Corte di cassazione, causa la



mancata operatività - in tale ipotesi - della sospensione del termine prescrizione nella pendenza del giudizio, gli uffici avranno cura di interrompere lo stesso termine durante la pendenza del giudizio, mediante la periodica notifica degli atti interruttivi della prescrizione stessa.

Il comma 2 dell'art. 68 intende colmare un difetto di tutela per il contribuente il quale, in caso di sentenza esecutiva - anche non definitiva - favorevole al medesimo, per il mancato rimborso da parte dell'ente impositore di quanto medio tempore riscosso, era privo di mezzi di tutela specifici. Il legislatore ha introdotto per tali ipotesi il rimedio dell'ottemperanza di cui al successivo art. 70 con specifica previsione in ordine al Giudice competente che viene individuato nella Commissione Tributaria Provinciale o, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, nella Commissione Tributaria Regionale.

Si segnala che l'intervento novativo in oggetto non ha apportato modifiche al comma 3 bis) del medesimo articolo 68, introdotto dall'art. 10, comma 2, della L. n. 161/2014, per cui il pagamento e la riscossione delle risorse proprie tradizionali e dell'IVA all'importazione rimangono disciplinati dalle norme unionali.

**Articolo 69 del D.Lgs. n.546/1992 "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente"**

L'articolo 9, comma 1, lettera gg) del D.Lgs. n.156/2015 sostituisce l'art. 69 del D.Lgs. n.546/1992, che entrerà in vigore a partire dall'1 giugno 2016, modificandone anche la rubrica, con la previsione dell'immediata esecutività di tutte le sentenze di condanna dell'ente impositore al pagamento di somme in favore del contribuente.

La seconda parte del comma 1 dell'art. 69 prevede che il pagamento al contribuente di importi superiori a diecimila euro, diversi dalle spese di lite, può essere subordinato dal Giudice alla prestazione di idonea garanzia, che deve tener conto anche delle condizioni di solvibilità del contribuente, valutata, con apposito richiamo del giudicante nella parte motiva della sentenza, sulla base della consistenza del patrimonio del medesimo e dell'ammontare delle somme oggetto di rimborso. Si precisa che il predetto limite di diecimila euro non deve essere inteso come franchigia, con la conseguenza che gli uffici avranno cura di chiedere al Giudice la prestazione di una garanzia idonea a coprire l'intero importo rimborsato.

Si soggiunge altresì che nei casi di rimborsi di somme costituite da risorse proprie tradizionali e IVA riscossa all'importazione, alla disposizione di cui al suddetto comma 1 dovrà essere fornita una lettura coerente con i principi di corretta tutela dell'erario unionale, ispiratori del novellato art. 68, comma 3 bis, a

mente del quale **il rimborso di somme, indipendentemente dal relativo importo, o lo svincolo di una garanzia può avvenire soltanto a seguito del passaggio in giudicato della sentenza favorevole all'operatore.** Ciò in quanto, come precisato dai servizi della Commissione, qualora all'esito definitivo del giudizio fosse impossibile recuperare gli importi medio tempore rimborsati al contribuente per una sua sopravvenuta insolvibilità, lo Stato membro viene ritenuto finanziariamente responsabile nei confronti del bilancio dell'Unione europea con conseguente obbligo per lo stesso di messa a disposizione delle somme in questione. In tali ipotesi, sarà, quindi, cura degli uffici costituirsi nel giudizio di ottemperanza eventualmente promosso, eccependo che, per le ragioni sopra illustrate, la condanna al rimborso non può essere eseguita nella pendenza della lite e che l'eventuale ordine di provvedere al rimborso ciononostante emesso, sia subordinato alla prestazione della garanzia *de qua*, indipendentemente dall'ammontare del rimborso stesso.

Il comma 2 prescrive che il contenuto, la durata e il termine di escussione della garanzia in questione, sono demandati ad un apposito Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Il comma 3 prevede che i costi della garanzia anticipati dal contribuente sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio. Tale previsione richiama quanto già stabilito nell'art. 8, comma 4, della L. n. 212/2000 a mente del quale l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto chiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi.

Il comma 4 prevede che il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro 90 giorni dalla sua notificazione, ovvero dalla presentazione della garanzia, se dovuta.

Il Legislatore, con il comma 5, ha introdotto un rimedio specifico in caso di inerzia dell'ente impositore condannato al pagamento, prevedendo che, in tale ipotesi, il contribuente avente diritto possa esperire utilmente il rimedio dell'ottemperanza di cui al successivo art. 70.

#### **Articolo 70 del D.Lgs. n.546/1992 “Giudizio di ottemperanza”**

L'articolo 9, comma 1, lettera ii) del D.Lgs. n.156/2015 apporta modifica all'articolo 70 del D.Lgs. n.546/1992.

Al comma 1 dell'art. 70 è stato soppresso il rinvio alle norme del codice di procedura civile sull'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, prevedendo, in via esclusiva, per tale ipotesi, il rimedio del

giudizio di ottemperanza che, ai sensi del successivo comma 2, può ora essere esperito oltre che nei riguardi dell'ente impositore, anche nei confronti dell'agente della riscossione o del soggetto privato concessionario iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n.446/1997.

Le modifiche apportate ai vigenti commi 4, 5 e 7 del medesimo articolo 70 sono finalizzate a rendere coerente i testi degli stessi con il nuovo impianto normativo e non introducono novità di carattere sostanziale.

Il nuovo comma 10 bis prevede, infine, che per il pagamento di somme di importo fino a ventimila euro e, comunque, per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla commissione in composizione monocratica.

### **Punto 3**

#### **Articolo 17 bis del D.Lgs. n.546/1992 “Il reclamo e la mediazione”**

Si osserva preliminarmente che gli istituti del reclamo e della mediazione erano già presenti nell'ordinamento tributario e trovavano applicazione, quali efficaci strumenti deflativi del contenzioso, con esclusivo riferimento ai soli atti dell'Agenzia delle Entrate. Ora, con la modifica apportata al vigente articolo 17 bis del D.Lgs. n.546/1992 dall'articolo 9, comma 1, lettera l) del D.Lgs. n.156/2015, il legislatore ha ritenuto di estenderne l'ambito di operatività anche agli atti emessi dagli altri enti impositori, compresa, quindi, questa Agenzia, atteso che le ragioni ispiratrici che ne avevano determinato l'introduzione nell'ordinamento sono comuni ed estendibili a tutti gli enti impositori. Esse si rinvengono nella necessità di stimolare sempre più un dialogo tra Amministrazione Finanziaria e contribuente improntato ai principi di leale collaborazione e di buona fede e teso a rimuovere eventuali vizi dell'atto amministrativo, evitando conseguentemente gli oneri e l'alea di un eventuale giudizio.

La peculiarità degli istituti in argomento rispetto alle altre possibilità deflative offerte dall'ordinamento, quali l'autotutela e l'accertamento con adesione, risiede nell'automatismo dell'avvio della procedura amministrativa pre-processuale, in forza del quale il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo ed al tempo stesso impone all'ufficio di esaminarlo e di riscontrarlo in maniera espressa entro un termine stabilito.

#### **Ambito oggettivo di applicazione**

Il comma 1 stabilisce che gli istituti in questione si applicano alle controversie aventi ad oggetto atti di valore non superiore a ventimila euro, sicché solo in tali ipotesi *“il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può*

*contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa".*

Lo stesso comma 1 dell'art. 17 bis, rinviando per la determinazione del valore delle controversie all'art. 12, comma 2, stabilisce che non sono reclamabili né le controversie di valore indeterminabile, né, ai sensi del successivo comma 10 dell'art. 17 bis, quelle aventi ad oggetto atti di recupero di aiuti di stato.

Al riguardo, si precisa che, pur nel silenzio del legislatore, sono da ritenersi esclusi dalla mediazione, ma non dal reclamo, anche gli atti aventi ad oggetto tributi costituiti da risorse proprie tradizionali; tale eccezione non vale per gli atti di irrogazione delle relative sanzioni per i quali si applica sia il reclamo che la mediazione.

L'inapplicabilità della mediazione a tali tributi risiede nella prevalente disciplina di rango unionale che regola l'accertamento, la riscossione e la messa a disposizione degli stessi in favore del bilancio dell'Unione e che limita a casi tassativi - tra i quali non rientra la mediazione - le ipotesi in presenza delle quali gli stati membri sono esentati dal loro obbligo di messa a disposizione degli importi accertati (art. 17, comma 2 Reg. CE 1150/2000 del 22.5.2000).

Relativamente alle vertenze aventi ad oggetto le tasse portuali di cui al D.P.R. n. 107/2009, il cui gettito è di competenza delle Autorità Portuali, si richiama quanto già precisato con riferimento all'istituto della conciliazione di cui ai precedenti articoli 48, 48 bis e 48 ter.

Per quanto concerne l'individuazione del valore della causa, si precisa che, ai sensi del citato art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, per valore della lite si intende l'importo del tributo, indicato nell'atto impositivo o nel rifiuto espresso o tacito all'istanza di rimborso, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato, ovvero, in caso di impugnazione di atti di irrogazione di sanzioni, la somma di queste.

Tenuto conto del fatto che il processo tributario è strutturato come un processo impugnatorio, il valore della controversia è determinato con riferimento all'atto impugnato. Sicché, in presenza di un atto con il quale viene richiesto il pagamento di più tributi diversi tra di loro, il valore della controversia è dato dalla somma degli stessi, mentre nel caso di impugnazione cumulativa proposta con un unico ricorso avverso una pluralità di atti, il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto impugnato, con conseguente ammissibilità della procedura amministrativa di reclamo/mediazione che avrà ad oggetto tutti gli atti di valore inferiore o uguale a ventimila euro.

### **Improcedibilità e costituzione in giudizio**

Il comma 2 prescrive che il ricorso notificato non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni, indicato quale termine ultimo entro il quale deve concludersi la fase amministrativa, decorrenti dalla data di perfezionamento per l'ufficio della notifica del ricorso. Qualora la fase amministrativa si concluda con un provvedimento notificato al contribuente prima della scadenza dei 90 giorni, quest'ultimo ha l'onere di costituirsi in giudizio mediante deposito in cancelleria del ricorso entro 30 giorni decorrenti dal perfezionamento nei suoi confronti della notificazione dell'atto con il quale si è chiusa la fase amministrativa. Nel caso di costituzione in giudizio dopo la scadenza del suddetto termine di 30 giorni, l'ufficio avrà cura di eccepire la tardività della costituzione del ricorrente.

Nella remota ipotesi in cui il contribuente dovesse ricevere il provvedimento conclusivo della fase amministrativa dopo la scadenza del termine di 90 giorni stabiliti dalla norma, il medesimo contribuente ha, comunque, l'onere di costituirsi in giudizio entro 30 giorni dalla scadenza dei 90 giorni.

Ogni comunicazione o provvedimento adottato nell'ambito della procedura di reclamo/mediazione deve essere notificato al contribuente presso l'indirizzo di posta elettronica riportato nel ricorso e dal medesimo indicato come domicilio eletto presso il quale ricevere tutte le comunicazioni e le notificazioni.

Si osserva, poi, che, per espressa previsione normativa, anche alla fase amministrativa trova applicazione la sospensione feriale dei termini processuali (1-31 agosto).

Il comma 3 stabilisce, inoltre, che se il ricorrente si costituisce in data anteriore alla scadenza del termine di 90 giorni di cui al comma 2, la Commissione rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

### **Trattazione del reclamo e della proposta di mediazione**

Il nuovo comma 4 dell'articolo 17 bis prevede che le Agenzie fiscali provvedano all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria dell'atto impugnato.

A tale riguardo, tenuto conto della diversa articolazione interna delle due Aree di questa Agenzia, si dispone quanto segue.

**Strutture deputate all'esame ed alla decisione del ricorso/reclamo e della mediazione (in seguito singolarmente denominate "Struttura competente"):**

### **A) Area Dogane**

A.1) L'Area Legale della Direzione Regionale, Interregionale o l'Area Personale, Organizzazione e Servizi Legali della Direzione Interprovinciale di Trento e Bolzano, procederà all'esame ed alla decisione dei ricorsi/reclami e delle eventuali proposte di mediazione avverso gli atti emessi dagli Uffici delle Dogane e di quelli adottati a seguito di definizione della procedura di controversia doganale di cui all'art.65 e seguenti del T.U.L.D.;

A.2) L'Ufficio Normativa e Contenzioso in materia doganale ed extratributaria della Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali e l'Ufficio Contabilità, Riscossione e Contenzioso delle accise e delle altre imposizioni indirette della Direzione Centrale Legislazione e Procedure Accise e altre imposte indirette, procederanno, nelle materie di competenza, all'esame ed alla decisione dei ricorsi/reclami e delle eventuali proposte di mediazione avverso gli atti emessi dagli Uffici incardinati nelle rispettive Direzioni Centrali;

A.3) L'Ufficio del Vice Direttore procederà all'esame ed alla decisione dei ricorsi/reclami e delle eventuali proposte di mediazione avverso gli atti emessi dal competente Direttore Centrale;

A.4) Il SAISA, per gli atti reclamabili di propria competenza, provvederà all'individuazione della struttura deputata all'esame ed alla decisione dei ricorsi/reclami e delle eventuali proposte di mediazione.

### **B) Area Monopoli**

B.1) L'Ufficio dei Monopoli procederà all'esame dei ricorsi/reclami e delle eventuali proposte di mediazione avverso gli atti emessi dallo stesso, attraverso strutture diverse rispetto a quelle che hanno curato l'istruttoria degli atti impugnati;

B.2) La Direzione Centrale Normativa e Affari Legali procederà all'esame dei ricorsi/reclami e delle eventuali proposte di mediazione avverso gli atti emessi dalle competenti Direzioni Centrali.

### **Procedura**

Per l'Area Dogane l'Ufficio destinatario della notifica del ricorso/reclamo lo trasmetterà alla Struttura competente entro venti giorni dalla notifica.

Unitamente al ricorso, completo di tutti gli allegati, dovrà essere trasmessa una documentata relazione sull'attività che ha portato all'emissione dell'atto impugnato e sui singoli motivi di impugnazione, nonché una valutazione in ordine all'accoglimento o meno del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione

formulata dal ricorrente, ovvero, in difetto, ogni ulteriore elemento utile in ordine alla successiva valutazione sull'opportunità di formularne una d'ufficio.

Dell'avvenuta trasmissione alla Struttura competente, l'Ufficio, con separata nota, dovrà dare tempestiva comunicazione al contribuente.

La Struttura competente, tenuto conto della documentazione pervenuta dall'Ufficio, valuterà preliminarmente la sussistenza dei presupposti e dei requisiti fissati dall'articolo 17 bis e dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del D.Lgs. n.546/1992, verificando, poi, nel merito, la fondatezza dei motivi in base ai quali il ricorrente ha contestato l'atto impugnato.

Per l'Area Monopoli la Struttura competente, acquisita la documentazione relativa all'atto impugnato, valuterà preliminarmente la sussistenza dei presupposti e dei requisiti fissati dall'articolo 17 bis e dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del D.Lgs. n.546/1992, verificando, poi, nel merito, la fondatezza dei motivi in base ai quali il ricorrente ha contestato l'atto impugnato.

Ove le motivazioni del ricorso/reclamo siano fondate, la Struttura competente procederà all'accoglimento del reclamo ed al conseguente annullamento o rideterminazione della pretesa tributaria, sia esso un atto impositivo o un diniego di rimborso, comunicando al contribuente ed all'ufficio che ha emesso l'atto impugnato, il relativo provvedimento di accoglimento del reclamo.

Qualora, invece, all'esito dell'esame del reclamo si rilevi che non sussistono i presupposti per l'accoglimento dello stesso, la Struttura competente valuterà l'eventuale proposta di mediazione formulata dal ricorrente.

Se, dopo la verifica in concreto dei presupposti enunciati al comma 5 dell'art. 17 bis (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa e principio di economicità dell'azione amministrativa) la proposta di mediazione del contribuente viene accolta integralmente, la Struttura competente predisponde l'accordo di mediazione e invita il contribuente a sottoscriverlo, personalmente o a mezzo di procuratore speciale a ciò appositamente delegato; **per l'Amministrazione l'accordo sarà sottoscritto dal Direttore della Struttura competente e la procedura dovrà concludersi, comunque, entro il termine massimo di 90 giorni dalla notifica del ricorso, ai sensi del comma 2 dell'art.17 bis.**

L'accordo di mediazione dovrà contenere gli importi, i termini e le modalità di pagamento (unica soluzione o rateazione).

Nel caso in cui la proposta di mediazione formulata dal contribuente non sia accoglibile od in mancanza di una proposta, la Struttura competente formula,

all'esito della verifica in concreto della sussistenza dei presupposti di cui al citato comma 5 dell'art. 17 bis, una propria motivata proposta di mediazione con rideterminazione della pretesa (tributo e sanzione), previo, se del caso, l'esperimento di una fase in contraddittorio con il contribuente.

L'accordo di mediazione si conclude con la sottoscrizione ed il suo perfezionamento è sospensivamente condizionato al versamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, da effettuarsi, per entrambe le ipotesi, entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo medesimo.

Nel caso di accordo avente ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di un rimborso, la mediazione si perfeziona con la conclusione del relativo accordo nel quale devono essere indicati gli importi dovuti ed i termini e le modalità di pagamento.

Atteso che con il perfezionamento dell'accordo si ridetermina in via definitiva la pretesa tributaria, la stessa si intende non ulteriormente contestabile, sicché con il versamento integrale delle somme pattuite la pretesa tributaria è soddisfatta integralmente. Nella diversa ipotesi in cui venga stabilito un piano di versamento rateale, l'atto impositivo originario rimane efficace fino al versamento della prima rata concordata, dopo il quale, infatti, in caso di eventuali successivi inadempimenti, l'ufficio procederà alla riscossione dell'importo residuo non versato sulla base dell'accordo di mediazione che costituisce titolo esecutivo.

In caso di mancato perfezionamento dell'accordo di mediazione per omesso versamento integrale delle somme dovute, ovvero della prima rata concordata, l'atto impositivo originario continua a produrre effetti.

Nell'ipotesi in cui la Struttura competente non intenda accogliere la proposta di mediazione del contribuente né ritenga di doverne formulare una d'ufficio, comunica al medesimo un provvedimento in cui vengono esposte le ragioni in fatto e in diritto poste a fondamento della propria decisione, nonché le attività svolte nel corso della procedura di mediazione, ciò anche al fine della liquidazione delle spese di lite.

Il comma 7 del novellato articolo 17 bis del D.Lgs. n.546/1992 stabilisce che, nell'ipotesi di intervenuta mediazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge.

Sia l'accordo di mediazione perfezionato nei termini sopra specificati, sia il provvedimento con il quale si comunica il mancato accoglimento della proposta di mediazione non sono impugnabili autonomamente.

#### **Presupposti per l'accoglimento della mediazione**



a) L'incertezza delle questioni controverse.

Tale presupposto attiene alle questioni di diritto controverse oggetto dell'atto impugnato e deve essere verificato sulla base degli eventuali atti di prassi adottati dall'amministrazione e dell'eventuale orientamento giurisprudenziale conforme alla stessa. La questione controversa non deve ritenersi incerta qualora l'amministrazione si sia espressa con un apposito documento di prassi, ovvero, in difetto, qualora la consolidata giurisprudenza di legittimità abbia ritenuto conforme a legge le modalità di esercizio del potere amministrativo tradotte nell'atto impugnato. In assenza di prassi amministrativa o di precedenti pronunce di Corte di cassazione, la valutazione in questione potrà essere effettuata sulla scorta della giurisprudenza delle Commissioni tributarie.

b) Il grado di sostenibilità della pretesa.

Tale presupposto attiene alle circostanze di fatto oggetto della controversia e quindi il prevedibile esito sfavorevole del giudizio dovrà essere valutato con riferimento alla sostenibilità della prova delle stesse circostanze nel contraddittorio processuale. Si precisa che per tale presupposto dovrà essere esaminata la giurisprudenza di merito con particolare riferimento a quella delle Commissioni tributarie provinciali e regionali nelle cui circoscrizioni ha sede l'ufficio che ha emesso l'atto.

c) Il principio di economicità dell'azione amministrativa.

Tale criterio si affianca a quelli indicati punti a) e b) di cui sopra, valutando l'opportunità di procedere alla mediazione tributaria specie nei casi in cui vi sia una scarsa sostenibilità della controversia. A fondamento di tale valutazione andrà considerata, in via generale, l'esigenza di non gravare ulteriormente il procedimento amministrativo di oneri eccessivamente sproporzionati rispetto al contesto in esame, avendo cura di non trascurare il maggiore onere finanziario che potrebbe derivare da un'eventuale soccombenza.

Si ricorda, peraltro, che, ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 39, comma 10, del Decreto Legge n.98/2011, convertito, con modificazioni, nella L.n.111/2011, e 29, comma 7, del Decreto Legge n.78/2010, convertito, con modificazioni, nella L.n.22/2010, l'esercizio dell'attività connessa alla procedura di mediazione da parte dei funzionari comporta una responsabilità erariale solo nel caso di azioni od omissioni commesse con dolo.

**Coobbligazione al pagamento**

Nelle ipotesi in cui una pluralità di soggetti sia obbligata al pagamento della pretesa tributaria oggetto dell'atto impugnato, la trattazione della procedura

relativa al reclamo e all'eventuale proposta di mediazione formulata da ognuno di questi è coordinata dalla Struttura competente.

Si ritiene che l'eventuale perfezionamento della mediazione non estenda i propri effetti nei confronti di tutti gli altri coobbligati in solido non aderenti all'accordo.

#### **Sospensione della riscossione**

Ai sensi del comma 8 del riformato articolo 17 bis, in pendenza del termine utile di 90 giorni per la conclusione della procedura amministrativa in questione, sono sospesi per legge i termini per la riscossione ed il pagamento delle somme dovute in base all'atto impugnato. Non vi è pregiudizio per gli interessi dell'erario atteso che, in caso di mancato perfezionamento dell'accordo di mediazione, sono dovuti gli interessi, medio tempore maturati, nella misura prevista dalle singole leggi di imposta.

In proposito si ricorda che, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 244 del Reg.Cee n.2913/92, ora articolo 45 del Reg.U.E. n.952/2013, la presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata e che, qualora l'atto impugnato abbia ad oggetto dazi doganali all'importazione o all'esportazione, un'eventuale sospensione dell'esecuzione può essere disposta dall'amministrazione solo previa istanza del contribuente e prestazione di idonea garanzia, tranne nell'ipotesi in cui la richiesta di tale garanzia non determini per il contribuente un grave pregiudizio economico o sociale.

Conseguentemente, qualora l'atto reclamato abbia ad oggetto risorse proprie tradizionali, l'eventuale sospensione dell'atto deve essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia alle condizioni e secondo le modalità previste dalle sopra citate norme unionali.

Da ultimo, relativamente agli atti reclamabili, si evidenzia l'opportunità che gli uffici **appongano in calce agli stessi una dicitura che richiami l'attenzione del contribuente sul fatto che, atteso l'ammontare dell'importo oggetto dell'atto stesso, in caso di ricorso, lo stesso, ai sensi dell'art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, produrrà gli effetti del reclamo con possibilità per il medesimo ricorrente di formulare una proposta motivata di mediazione.**

Si soggiunge, infine, che con separata nota saranno comunicati i codici tributo per il versamento delle somme dovute per i tributi derivanti dagli oggetto del reclamo e della mediazione di cui all'art.17 bis del D.Lgs. n.546/1992.

#### **Punto 4**

##### **Art. 63 del D.P.R. n.600/1973 “Rappresentanza e assistenza dei contribuenti”**

L'articolo 10, comma 1 del D.Lgs. n.156/2015, recante “*norme di coordinamento*”, modifica l'art. 63 del D.P.R. n. 600/1973 sulla rappresentanza in giudizio dei contribuenti, sostituendo i commi dal terzo al quinto.

In particolare, viene estesa la platea dei soggetti che possono ottenere l'autorizzazione ministeriale all'esercizio dell'assistenza tecnica davanti alle commissioni tributarie, comprendendovi, oltre agli ex dipendenti dell'Amministrazione Finanziaria, anche quelli degli altri enti impositori.

Il rilascio di detta autorizzazione è subordinato all'avvenuta cessazione dal servizio a qualsiasi titolo, dopo almeno venti anni di effettivo servizio, di cui almeno gli ultimi dieci prestati a svolgere attività connesse ai tributi.

Inoltre, per consentire al Ministero dell'economia e delle finanze di effettuare un controllo sul rispetto dei principi di deontologia professionale da parte dei soggetti autorizzati, si prevede che l'autorizzazione in argomento possa essere revocata o sospesa con provvedimento motivato nelle ipotesi che verranno individuate nel Decreto Ministeriale di cui al novellato art. 12, comma 4 del novellato D. Lgs. 546/1992.

E' introdotto, altresì, il divieto di esercitare l'attività di assistenza e rappresentanza durante i due anni successivi alla data di cessazione dall'impiego.

##### **Art. 19 del D. Lgs. n. 472/1997 “Esecuzione delle sanzioni”**

L'art. 10, comma 3, lett. a), punto 1) del D.Lgs. n. 156/2015, modifica il comma 2 dell'art. 19 del D.Lgs. n. 472/1997, allineando i poteri delle Commissioni Tributarie regionali in materia di sospensione cautelare dell'esecuzione degli atti sanzionatori contestati a quelli già previsti avverso gli atti impositivi, con conseguente rinvio all'art. 52 del D.Lgs. n. 546/1992, in luogo dell'art. 47.

L'articolo 10, comma 3, lettera a), punto 2) del D.Lgs. n. 156/2015, modifica il 3° comma del citato articolo 19 per adeguare la disposizione in materia di tutela cautelare con il richiamo alla garanzia di cui al novellato articolo 69, comma 2, del D.Lgs n.546/1992, che, come sopra ricordato, entrerà in vigore dal 1° giugno 2016. Conseguentemente, fino all'adozione del Decreto Ministeriale previsto nel citato articolo 69, comma 2, ricorrendo la medesima “*ratio*” sottesa all'articolo 19, comma 3, nella formulazione vigente al 31.12.2015, si ravvisa la necessità che l'ufficio richieda, in ogni caso, alla Commissione adita di subordinare

l'adozione del provvedimento di sospensione alla prestazione di una idonea garanzia, ai fini della tutela degli interessi erariali.

L'articolo 10, comma 3, lettera a), punto 3) del D.Lgs. n. 156/2015, infine, modifica il comma 6 dell'articolo 19 del D.Lgs. n.472/1997, in materia di rimborso, a seguito di sentenza, delle somme eventualmente corrisposte in eccedenza dal contribuente a titolo di sanzione, operando un rinvio alla disciplina contenuta nel novellato articolo 68, comma 2, del D.Lgs. n.546/1992, a mente del quale il rimborso deve essere effettuato entro novanta giorni dalla notifica della sentenza decorsi inutilmente i quali il contribuente potrà esperire il rimedio del giudizio di ottemperanza di cui all'articolo 70 del D.Lgs. n.546/1992.

#### **Articolo 22 del D.Lgs n.472/1997 “Ipoteca e sequestro conservativo”**

L'articolo 10, comma 3, lettera b), punto 1) del D.Lgs. n.156/2015, apporta alcune modifiche all'articolo 22 del D. Lgs. n.472/1997:

- nel comma 3, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente *“Nel caso in cui la notificazione debba effettuarsi all'estero, il termine è triplicato”*;
- il comma 4 è sostituito dal seguente: *“Quando la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento il Presidente provvede con decreto motivato assunte ove occorra sommarie informazioni. In tal caso fissa, con lo stesso decreto la camera di consiglio entro un termine non superiore a 30 giorni assegnando all'istante un termine perentorio non superiore a 15 giorni per la notificazione del ricorso e del decreto. A tale udienza la Commissione con ordinanza conferma, modifica o revoca i provvedimenti emanati con decreto.”*;
- il comma 5 viene soppresso;
- nel comma 6 l'inciso relativo all'idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa è sostituito come segue: *“la garanzia di cui all'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546”*;
- il comma 7 è sostituito dal seguente: *“i provvedimenti cautelari pronunciati ai sensi del comma 1 perdono efficacia:*
  - a) *se non sono eseguiti nel termine di 60 giorni dalla comunicazione;*
  - b) *se, nel termine di 120 giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto impositivo, di contestazione o di irrogazione; in tal caso il presidente della commissione su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente dispone la cancellazione dell'ipoteca;*

c) *a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato che accoglie il ricorso avverso gli atti di cui alla lettera b. La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione".*

\*\*\*      \*\*\*      \*\*\*

### **Entrata in vigore**

Ai sensi dell'art.12 comma 1, 1° periodo, le disposizioni di cui al D.Lgs. n.156/2015 entrano in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016, fatta eccezione per quelle di cui all'art.9 comma 1 lettere ee), gg) e hh) che entrano in vigore dal 1° giugno 2016.

Al riguardo, si precisa che le disposizioni di cui all'art.17 bis (reclamo e mediazione) trovano applicazione ai ricorsi notificati a partire dal 1° gennaio 2016 e non anche a quelli notificati prima della suddetta data, per i quali, al 1° gennaio 2016, penderebbe ancora il termine di 90 giorni per l'espletamento della procedura amministrativa del reclamo e dell'eventuale mediazione.

\*\*\*      \*\*\*      \*\*\*

Conclusivamente, si segnala la necessità che codeste Strutture territoriali assumano tutte le più opportune iniziative amministrative e gestionali al fine di garantire una corretta attuazione delle novità introdotte dal legislatore, conformemente alle istruzioni impartite con la presente circolare di cui dovrà essere data ampia divulgazione ai dipendenti Uffici.

F.to Il Direttore

*Dott. Giuseppe Peleggi*

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi dell' articolo 3 comma 2 del DLgs 39/93