

## **Lo Statuto del Contribuente**

- Lo Statuto del Contribuente – Legge n. 212 del 27/7/2000 entrata in vigore il 01/8/2000 – enuncia i principi generali a cui devono ispirarsi i rapporti tra Amministrazione Finanziaria e Contribuente.
- L'articolo 12 della legge si occupa, in particolare, dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale.

# *Statuto dei diritti del contribuente – art. 12*

- 1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.*
- 2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.*
- 3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.*
- 4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.*

## *Statuto dei diritti del contribuente – art. 12*

*5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.*

*6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.*

## *Statuto dei diritti del contribuente – art. 12*

*7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente puo' comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.*

*L'avviso di accertamento non puo' essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.*

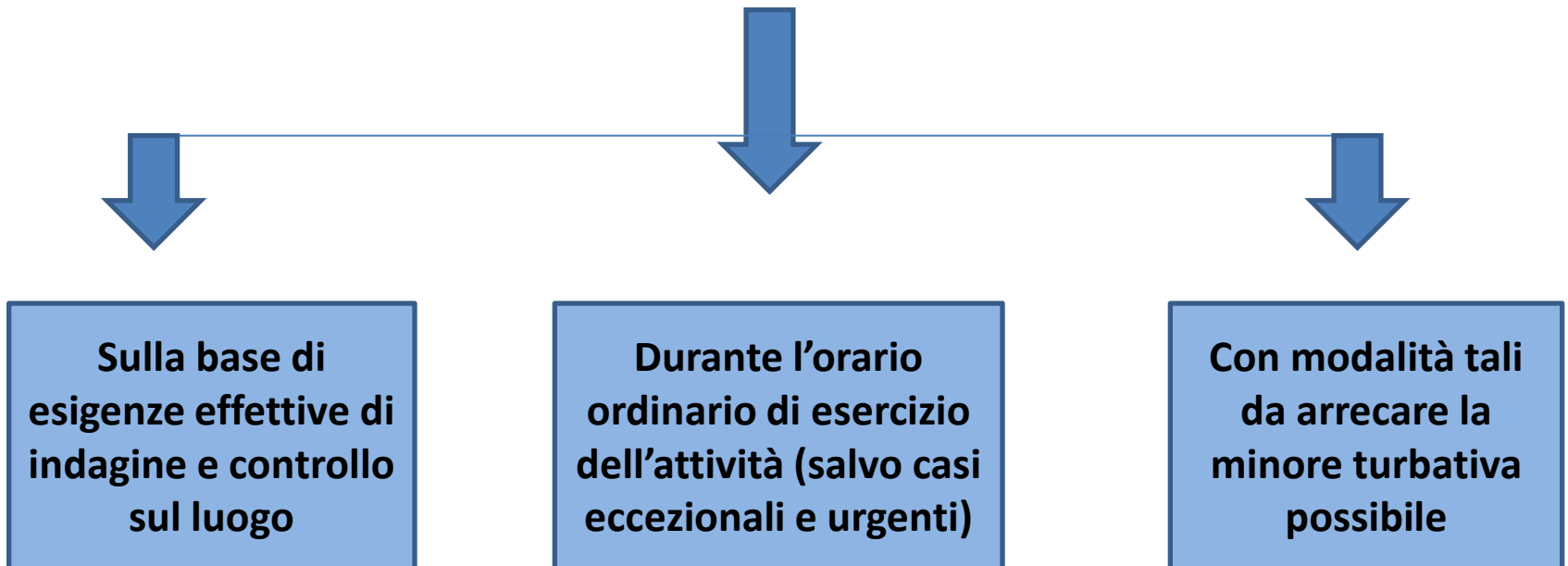
*Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'art. 34 del T.U. delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973 n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.*

### La verifica fiscale

- La verifica fiscale è un'attività amministrativa di controllo sul corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte del contribuente che mira a contrastare l'evasione fiscale al fine precipuo di rendere un servizio alla collettività.
- La verifica va effettuata nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e trasparenza, secondo criteri di efficienza, economicità ed efficacia.
- Le operazioni si svolgono nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, di norma, durante l'orario di esercizio per arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività, nonché alle relazioni commerciali e professionali del contribuente.
- La verifica può interessare tutti i tributi o soltanto alcuni di essi.

## **I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE IN OCCASIONE DELLA VERIFICA FISCALE**

*Le verifiche fiscali nei locali destinati ad attività commerciali o professionali si svolgono :*



## I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE IN OCCASIONE DELLA VERIFICA FISCALE

***Quando ha inizio la verifica il contribuente deve essere informato :***

*delle ragioni e dell'oggetto della stessa*

*della possibilità di farsi assistere da un professionista*

*dei diritti e degli obblighi che gli sono riconosciuti*

## I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE IN OCCASIONE DELLA VERIFICA FISCALE

3° comma : *“Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta”.*

**L'ACCESSO** può essere eseguito nonostante opposizione del contribuente in tre differenti tipologie :

presso i locali dell'attività (autorizzazione capo ufficio )

presso i locali ad uso promiscuo (autorizz. Procuratore Repubblica)

presso abitazione del contribuente (autorizz. Procuratore Repubblica che può essere emessa solo in presenza di gravi indizi di evasione)



## Diritti ed obblighi del contribuente in occasione delle verifiche

### Al momento dell'accesso

#### Diritti

1. Accertare l'identità dei verificatori mediante la visione dei loro documenti
2. Ricevere copia della lettera di incarico rilasciata dal direttore dell'Ufficio e delle eventuali autorizzazioni del Procuratore della Repubblica
3. Essere informato delle **ragioni** che hanno giustificato la verifica e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di **farsi assistere da un professionista abilitato** alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria
4. Pretendere (salvo casi eccezionali ed urgenti) che la verifica si svolga durante l'orario ordinario di lavoro e con modalità tali da arrecare minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività

**Diritti ed obblighi del contribuente in occasione delle verifiche**

**Al momento dell'accesso**

**Obblighi**

1. Consentire l'accesso ai locali ove viene esercitata l'attività
2. Consegnare ai verificatori la contabilità e tutta la documentazione relativa
3. Esibire l'attestazione prevista nell'ipotesi di contabilità tenuta presso altro soggetto

## **Diritti ed obblighi del contribuente in occasione delle verifiche**

### **Al momento dell'accesso**

#### **ATTENZIONE**

- Le scritture contabili del contribuente sottoposto a verifica possono essere anche acquisite presso altri soggetti (es. il proprio commercialista) che le detengono per suo conto. Per le scritture tenute presso terzi, il contribuente deve esibire un'attestazione recante la specificazione delle scritture detenute.
- La mancata esibizione di tale attestazione comporta:
  - l'applicazione di una specifica sanzione;
  - il divieto di considerare a favore del contribuente le scritture esibite successivamente in sede di accertamento o di contenzioso.

# PRINCIPI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE

- La potestà ispettiva riconosciuta all'Amministrazione finanziaria dal vigente ordinamento si scontra con alcune libertà riconosciute dalla Carta Costituzionale:
- inviolabilità della libertà personale;
- inviolabilità del domicilio;
- libertà dell'iniziativa privata economica.

# PRINCIPI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE

- Una tutela, costituzionalmente riconosciuta, per il contribuente sottoposto a verifica fiscale è rappresentata dal **divieto** in capo ai verificatori, in fase di ricerca documentale, di sottoporlo a **perquisizione personale**.
- Vigete anche il **divieto di procedere coattivamente all'apertura di plichi sigillati**, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili che siano chiusi a chiave. Qualora tali modalità fossero ritenute opportune dai verificatori, questi potranno attuarle solo con l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

# SEQUESTRO DI SCRITTURE O DOCUMENTI

I libri e i registri non possono essere sequestrati.

I verificatori possono comunque:

- eseguire o farne eseguire copie ed estratti anche in apparecchiature informatiche installate;
- apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla con la data e il bollo dell'Ufficio;
- adottare le cautele necessarie per evitarne l'alterazione o la sottrazione.

# SEQUESTRO DI SCRITTURE O DOCUMENTI

In base al comma 7 dell'art. 52 D.P.R. 633/1972, i documenti e le scritture contabili possono essere sequestrati soltanto quando:

- non è possibile riprodurle o farne constare il contenuto nel verbale;
- il contribuente contesta il contenuto del verbale;
- il contribuente rifiuta di sottoscrivere il verbale.

# PRINCIPI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE

- In ordine alla **posta elettronica** le potestà di controllo non divergono dalla normale corrispondenza: se l'e-mail è già stata aperta i verificatori ne possono prendere cognizione, diversamente occorre l'autorizzazione del magistrato.
- L'eventuale **assenso del contribuente** – che fa venir meno la richiesta di autorizzazione al magistrato – legittima l'operato dei verificatori; l'assenso dovrà essere trascritto sia nel processo verbale di accesso o giornaliero che in quello di constatazione. Tuttavia, è d'obbligo che i verificatori adottino tutte le cautele del caso, atteso che la Cassazione – in alcuni casi – ha ritenuto che il consenso prestato sia frutto di sudditanza psicologica.



# Accesso studio professionale

- Deve essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato in quanto è necessario garantire il segreto professionale
- Il segreto professionale può essere opposto solo dai professionisti iscritti negli ordini albi o categorie protette solo per atti che riguardano terzi
- Se è il professionista ad essere sottoposto a verifica i verificatori possono estendere le ricerche ai fascicoli dei clienti ma solo per acquisire i documenti che fanno prova dei rapporti finanziari intercorsi

# Accesso studio professionale

Art 52 DPR 633/72



è NECESSARIA l'autorizzazione del PM per



Perquisizioni  
personali

Apertura coattiva di  
pieghi sigillati,  
borse, casseforti,  
mobili, ripostigli  
vari



Per esame  
documenti ove  
è eccepito il  
segreto  
professionale

# OSSERVAZIONI E RILIEVI

## Diritti del contribuente durante le operazioni

1. Ricevere giornalmente un esemplare del processo verbale di verifica da sottoscrivere dopo attenta lettura
2. Rilasciare dichiarazioni o osservazioni che devono essere verbalizzate e pretendere un congruo tempo per fornire risposta alle richieste dei verificatori
3. Possibilità di chiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili avvenga presso l'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta
4. Pretendere (salvo casi di particolare complessità dell'indagine) che la verifica non superi i trenta giorni lavorativi
5. Esigere il rispetto del segreto d'Ufficio sugli elementi acquisiti nel corso della verifica ed in modo particolare che sia assicurata la riservatezza sui dati delle indagini bancarie

# OSSERVAZIONI E RILIEVI

- Il contribuente sottoposto a verifica non ha alcuna facoltà di influire né sulla materiale esecuzione delle operazioni attraverso la quale le verifica si estrinseca né sulla verbalizzazione delle stesse operazioni e delle conseguenti valutazioni, che restano affidate esclusivamente agli organi verificatori;
- Nessuna disposizione impone al contribuente doveri od oneri di contestazione immediata delle operazioni di verifica e del contenuto dei processi verbali redatti a suo carico;
- Esclusa la possibilità che le dichiarazioni rese dal contribuente possano assumere il valore di confessione : valore “probatorio semplice” tanto da poter essere "*smentite da qualsiasi prova successiva*" (circolare Direzione centrale A.d.E., 5 dicembre 2000, n. 224/E par. 6.4).
- Importanza del ruolo del consulente
- Tutela differita : impugnazione avviso di accertamento

# Osservazioni e rilievi

Processi verbali redatti in sede di accessi, ispezioni e verifiche



Nel corso della  
verifica



1. Processo verbale di accesso giornaliero e richiesta documenti
2. Processo verbale di eventuali ispezioni coattive
3. Processo verbale giornaliero
4. Processo verbale di rilevazione giacenze

A conclusione  
della verifica



Processo verbale di  
constatazione

## Processi verbali redatti nel corso della verifica

Sottoscritti e consegnati in copia al contribuente

1. **Verbale di accesso e richiesta documenti** : parte preliminare
2. **Verbale di eventuali ispezioni coattive** : attività autonoma e di carattere eccezionale
3. **Verbale giornaliero** : atto istruttorio che dà atto di tutte le operazioni compiute quotidianamente in modo sintetico; l'obbligo scaturisce dalla necessità di tenere costantemente informato il contribuente sull'evolversi dell'attività di verifica. Ha valore documentale, storico. **Il contribuente ed il professionista che l'assiste hanno la facoltà di inserire nel verbale le proprie osservazioni o contestazioni che riguardano il risultato dei controlli effettuati.**
4. **Verbale di rilevazione giacenze** : serve ad evidenziare la situazione di magazzino dell'impresa all'atto dell'accesso, al fine di consentire i successivi controlli per quantità o per valore e rilevare possibili acquisti in evasione d'imposta o vendite non fatturate.

# IL PROCESSO VERBALE CONSTATAZIONE

Ai sensi dell'art. 52 DPR 633/72 espressamente richiamato in materia di imposte sui redditi dall'art. 33 DPR 600/73 di ogni accesso deve essere redatto p.v. da cui devono risultare :

- le ispezioni e le rilevazioni eseguite
- le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta
- le risposte ricevute dal contribuente

A norma della medesima disposizione il p.v. deve :

- essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione essere fornito in copia al contribuente
- se il contribuente si rifiuta di ricevere o di sottoscrivere il pvc i verificatori ne danno atto nel pvc stesso procedendo alla sua notifica nei modi consentiti dalla legge

# IL PROCESSO VERBALE CONSTATAZIONE

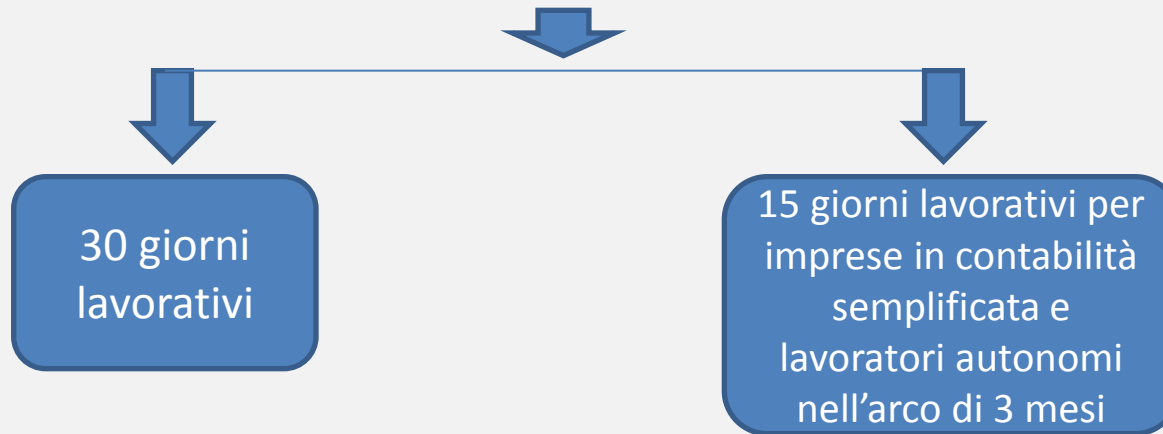
- Il PVC è *"atto che si s'inserisce nell'attività istruttoria dell'Amm. Fin. con funzione di documentazione delle ispezioni e delle rilevazioni eseguite"* : pertanto non può essere attribuita allo stesso una funzione di accertamento in senso lato non potendo incidere nella sfera patrimoniale del contribuente (Cass. 28.4.98 n. 4312)".
- Il PVC ha natura giuridica di atto pubblico : fanno fede fino a querela di falso esclusivamente per quel che concerne le dichiarazioni sui fatti o atti compiuti dai verbalizzanti o da loro direttamente rilevati mentre le valutazioni degli stessi verbalizzanti invece non sono coperte da alcuna efficacia probatoria privilegiata.

Dichiarazione contenuta nel PVC	Efficacia probatoria
Attestazione degli atti compiuti dai verbalizzanti	Efficacia privilegiata ai sensi dell'art. 2700 c.c. (piena prova fino a querela di falso)
Attestazione dei fatti materiali constatati direttamente dai verificatori	Efficacia privilegiata ai sensi dell'art. 2700 c.c. (piena prova fino a querela di falso)
Valutazioni critiche dei verbalizzanti	Non costituiscono prova privilegiata



## Durata della verifica

Presso la sede del contribuente la verifica non può superare



- tale termine è **prorogabile** per altri trenta giorni in caso d'indagine particolarmente complessa, previa specifica e motivata disposizione del dirigente dell'Ufficio.

### Garante del contribuente

Strumenti di tutela:

1. penali, qualora ricorrano le condizioni stabilite dall'art. 323 del codice penale;
  2. amministrativi, tramite ricorso al Tar;
  3. civili, per risarcimento dei danni conseguenti alla violazione di interessi legittimi;
  4. tributari, per illegittimità dell'atto conseguente.
- L'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente ha istituito, presso ogni Direzione Regionale delle Entrate, il Garante del contribuente, un organo collegiale formato da tre componenti scelti dalla Commissione Tributaria Regionale.
  - Il Garante del Contribuente ha il compito di verificare le **eventuali irregolarità, scorrettezze e disfunzioni dell'attività fiscale**, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria.

Le funzioni e i poteri del Garante possono essere così sintetizzati:

- richiama gli uffici al rispetto dei termini per l'erogazione dei rimborsi (comma 10, art. 13);
- attiva le procedure di autotutela per atti di accertamento e di riscossione (comma 6, art. 13);
- controlla la piena funzionalità dei servizi di assistenza e informazione al pubblico;
- **verifica il rispetto dei diritti e delle garanzie dei contribuenti sottoposti ad accessi, controlli, ispezioni documentali e verifiche fiscali** (comma 9, art. 13).


## Il contraddittorio anticipato

- **ART. 12, 7° c.:** *“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare **entro sessanta giorni** osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. **L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.***

Tre distinte posizioni soggettive :

1. diritto del contribuente di comunicare osservazioni e richieste;
2. obbligo degli Uffici impositori di valutare le osservazioni e le richieste comunicate dal contribuente;
3. obbligo degli stessi Uffici di motivare l'avviso di accertamento con specifico riferimento alle osservazioni e richieste comunicate dal contribuente con conseguente nullità dello stesso in caso di omessa motivazione.

## Il contraddittorio anticipato

- Ulteriore forma di contraddittorio nella fase istruttoria che precede la conclusione del procedimento di accertamento.
- La previsione di un **contraddittorio anticipato**, rispetto all'emanazione dell'avviso di accertamento, oltre a fornire una maggiore tutela al contribuente, tende ad attribuire una maggiore efficacia all'accertamento tributario con la conseguente deflazione del contenzioso attraverso un nuovo rapporto improntato a principi di collaborazione e trasparenza.
- Il comma è visto anche quale completamento della motivazione dell'avviso di accertamento che ne potrebbe seguire, poiché gli uffici non potranno ignorare le osservazioni di parte. Deve essere, di conseguenza, coordinato con l'art. 7 dello Statuto secondo cui la carenza di motivazione conduce alla nullità dell'atto (attenzione  l'utilizzo di memorie può costituire un'arma a doppio taglio nel senso che anticipare all'Amministrazione le proprie difese può in un certo modo vanificare l'attività difensiva futura )

## Il contraddittorio anticipato

- Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18184/13, si sono espresse sulle conseguenze della violazione di quanto disposto dall'art. 12, co. 7, della L. n. 212/00, enunciando il seguente principio di diritto: “In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento ... determina di per sé ... la illegittimità dell'atto impositivo ...”.
- Intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento e cioè il contraddittorio procedimentale (principi di “collaborazione e “buona fede” + principi costituzionali di “buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione”)

## Il contraddittorio anticipato

### Salvo “casi di particolare e motivata urgenza “

L’urgenza deve essere “particolare” in due sensi:

- a) devono realizzarsi le condizioni per un elevatissimo grado di urgenza: deve configurarsi un pericolo imminente per gli interessi dell’Amministrazione finanziaria (non dipeso da negligenza o incuria);
- b) l’urgenza va riferita al caso specifico del singolo contribuente sottoposto a verifica.

L’urgenza dovrà essere motivata : la motivazione dell’urgenza deve essere contenuta nello stesso provvedimento che si fonda sui risultati della verifica

### Onere probatorio in capo all’Ufficio

- **Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sentenza n. 1869/14:**  
*l’imminente scadenza dei termini “non chiarisce le ragioni per le quali l’Ufficio non si è tempestivamente attivato onde rispettare il termine dilatorio in esame e così consentire il doveroso dispiegarsi del contraddittorio procedimentale”....”il requisito dell’urgenza deve essere riferito alla concreta fattispecie e, cioè, al singolo rapporto tributario controverso”*

## Il contraddittorio anticipato

Obbligo imposto all'Ufficio di valutare le osservazioni e richieste comunicate dal contribuente nei 60 giorni successivi il rilascio del PVC.

- **Orientamento giurisprudenza** : l'avviso di accertamento è illegittimo non solo se non dà alcuna notizia delle osservazioni e richieste comunicate dal contribuente ma anche quando, pur richiamandole, non riporta la dimostrazione di una adeguata valutazione da parte dell'Ufficio.
- CTR Milano sentenza n. 3467/14: ha correttamente affermato essere illegittimo un avviso di accertamento che si limiti a segnalare la presentazione di memorie ex art. 12 della legge n. 12/00, con una *“formula di rito utilizzata per non confrontarsi nel merito delle numerose osservazioni del contribuente”* riportate nella memoria, senza inoltre minimamente citare *“i documenti prodotti contestualmente”* alla memoria

## Il contraddittorio anticipato

### Verifiche condotte “a tavolino” in ufficio

- **Corte di Cassazione con la sentenza n. 13588/14**, affermando *“che il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non si applica in relazione agli atti impositivi che non siano stati emanati a seguito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente.”*
- **Le Sezioni unite Corte di Cassazione con sentenza n. 24823 del 09.12.15** hanno affermato che per le verifiche a tavolino il mancato contraddittorio preventivo non è causa di invalidità dell’atto di accertamento che ne consegue, almeno per quanto concerne i tributi non armonizzati.
- Per quanto concerne le imposte armonizzate, le Sezioni unite hanno riconosciuto che l’obbligo del contraddittorio sussiste anche in caso di verifiche a tavolino, ma il suo mancato rispetto comporta l’invalidità dell’atto di accertamento soltanto a condizione che, *“in giudizio, il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si rilevi non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”*.



## I MEZZI di TUTELA IN PRESENZA di VIOLAZIONI DELLE NORME STATUTARIE

Se la verifica si svolge in **violazione delle disposizioni contenute nell'art. 12**, il Contribuente **può attivarsi** :

- davanti agli organi di giustizia amministrativa per ottenere una tutela diretta ed immediata;
- la tutela si sostanzia non solo **nell'annullamento degli atti emessi** dall'Amministrazione finanziaria ai fini della verifica ma anche nella **condanna al risarcimento del danno subito dal contribuente**.
- Non è possibile adire il Giudice tributario atteso che gli atti posti in essere dai verificatori non rientrano nell'elenco tassativo degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D. Lgs. n°546/1992 (eventuale tutela differita nei confronti dell'atto impositivo individuale).
- Dal **1° gennaio 2016** l'istituto di adesione ai processi verbali di constatazione ex art. 5 bis D.Lgs 218/97 è stato soppresso (comma 637, lettera c), punti 1, 2 e 3, dell'art. 1 della legge n.190 del 2014).