I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

VI Commissione permanente Finanze e Tesoro del Senato

Indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco

Audizione dell'8 luglio 2015

Audizione nell'ambito dell'esame degli Atti del Governo n. 184 e n. 185

Dall'Istituto Nazionale Tributaristi (I.N.T.), il contributo all'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco relativamente agli schemi di decreti legislativi formati con Atti del Governo n. 184 e n. 185.

ATTO DEL GOVERNO N. 184: Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario

Con questo schema di decreto legislativo attuativo *(oltre che dell'art. 1)* degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettera a) e b), della Legge Delega n. 23 del 11/03/2014 si tende a raggiungere lo scopo di razionalizzare e rivedere tutta la disciplina inerente l'interpello, oltre che ad introdurre modifiche alla normativa sul contenzioso tributario.

Il contenuto dell'articolato dello schema di decreto delegato è nel suo complesso condivisibile e ***vanno accolte con favore le modifiche*** riguardanti la **rivisitazione dell'istituto dell'interpello** che viene riorganizzato sostituendo integralmente l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e prevedendo cinque distinte tipologie di richieste preventive all'amministrazione finanziaria. Positiva la previsione che tutte le tipologie di interpello previste hanno **natura facoltativa** e anche la norma di coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso dell'art. 6 dello schema di decreto delegato che **stabilisce finalmente regole chiare sull'impugnabilità o meno delle risposte alle istanze di interpello.**

Giudizio sostanzialmente positivo anche per le modifiche al contenzioso tributario operate mediante gli articoli da 9 a 11 dello schema di decreto delegato, **ma con qualche distinguo e alcune precisazioni.**
Innanzitutto è stata tradita la speranza che si era riposta nella Legge delega, di vedere riscritto interamente il processo tributario; c'è tanto nell'art. 9 dello schema di decreto delegato che *"novella"* il D.Lgs. 546/92, ma sinceramente ci si aspettava qualcosa di più.

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

Le indiscrezioni iniziali che facevano presagire la costituzione di veri tribunali tributari che gestissero anche la fase di mediazione di fronte ad un mediatore terzo rispetto alle parti in causa, l'aumento del "tetto" per accedere alla mediazione tributaria, l'introduzione della prova testimoniale e del giuramento, la nomina di *"veri"* giudici tributari professionisti e non solo la previsione di una maggiore specializzazione, la gestione e organizzazione dell'intero processo affidata ad un organo terzo rispetto al MEF che è il datore di lavoro dei giudici tributari ed è quasi sempre parte in causa, la creazione della figura del giudice monocratico che viene invece introdotta solo nel giudizio di ottemperanza per importi inferiori a 10.000 euro e per il pagamento delle spese di giudizio.
Sarebbe stato, quindi, auspicabile un maggior coraggio del legislatore delegato nell'attuare la Legge delega, ma si confida comunque in una seconda fase di riforma generale del processo tributario, che si spera possa avvenire entro la fine di quest'anno o comunque nel più breve tempo possibile, allo scopo di porre concretamente sul piano di perfetta parità processuale il contribuente ed il fisco.

Non si può non essere favorevoli **all'estensione dell'istituto del reclamo/mediazione** alle controversie catastali *(ancorché con valore indeterminabile)* e a tutte le controversie anche di tributi locali, indipendentemente dall'ente impositore *(compresi Equitalia e gli altri concessionari della riscossione privati)*, mentre **era auspicabile anche un aumento del valore della controversia mediabile**.
Quello che lascia però maggiormente perplessi è la considerazione che il legislatore delegato fa nella relazione illustrativa, laddove giustifica il **mancato affidamento della mediazione tributaria ad un *"organo terzo"***, definendo l'istituto del reclamo finalizzato alla mediazione una sorta di ulteriore possibilità di *"autotutela da parte dell'ente impositore che va stimolata e incoraggiata"* e si ritiene che anche per questo sia stata **ridotta dal 40% al 35% la sanzione applicabile** in caso di accettazione della mediazione da parte del contribuente.[1]

In parole povere, dopo i questionari, il contraddittorio quasi sempre obbligatorio, l'emissione dell'avviso di accertamento, l'istanza di autotutela del contribuente all'ufficio e il tentativo di adesione occorre dare ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate che si rivelassero particolarmente

---

[1] **La riduzione, per la verità, è anche giustificata dal fatto che la sanzione del 40% è già prevista in fase conciliativa nel primo grado di giudizio e, mentre oggi per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, la mediazione è alternativa alla conciliazione giudiziale, infatti, in base al comma 1 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/1992, nelle controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza ovvero di mancata conclusione della mediazione *"è esclusa la conciliazione giudiziale"*, nella nuova formulazione dell'art. 17-bis introdotta dall'art. 9, lettera l) del decreto delegato tale preclusione non è più presente e, pertanto, sarà possibile conciliare anche dopo il tentativo di mediazione. DI QUESTA NOVELLA LEGISLATIVA NON VI E' TRACCIA NELLA RELAZIONE ILLUSTRATIVA.**

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

pervicaci un'altra possibilità per correggersi e rivedere i propri errori in via amichevole prima di adire al contenzioso e all'eventuale conciliazione!
Questa presa di posizione ha tutta l'aria di un **espediente per evitare la soccombenza delle spese di lite** in contenzioso, quando l'ufficio esercita il suo potere di autotutela dopo la presentazione del ricorso perché l'ufficio legale, valutate le considerazioni del contribuente *(evidentemente inascoltate dai funzionari dell'ufficio controlli)* ritira l'atto dichiarando la cessata materia del contendere.

Positivo il giudizio sull'estensione della **conciliazione giudiziale anche nel giudizio di appello e sull'introduzione della conciliazione fuori udienza**, ma anche in questo caso si poteva fare di più ed estendere quest'ultima anche al giudizio per cassazione, come già previsto nel rito civile dove per la sua natura di giudizio di mera legittimità e non sul fatto, **nel giudizio dinnanzi alla corte di cassazione è escluso il tentativo di conciliazione del giudice, ma un eventuale accordo delle parti raggiunto autonomamente in tale fase del giudizio ne comporta l'estinzione per cessazione della materia del contendere.**

Sarebbe forse opportuno prevedere anche in sede conciliativa la riduzione della maggiorazione della sanzione in caso di inadempimento nel pagamento, come fatto in sede di adesione con il novello art. 15-ter del DPR 602/73, introdotto dall'art. 3 del Decreto delegato atto n. 185, abbassandola da una volta alla metà e portando quindi la sanzione dall'attuale 60% al 45%.

Condivisibili anche altre modifiche apportate al D.Lgs. 546/92, dall'**estensione a tutte le fasi del processo della tutela cautelare**, all'applicazione del principio di **immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente** pur mantenendo inalterato il meccanismo della riscossione frazionata in caso di sentenza favorevole all'amministrazione, fino alla possibilità di **notificazioni tramite l'utilizzo della posta elettronica certificata** e dei **depositi telematici** in commissione tributaria.

Qualche perplessità desta, invece, la norma che modifica l'art. 15 del D.Lgs. 546/92 relativo alle **spese del giudizio.** L'attuale art. 15, comma 1, rinviando all'art. 92 del Codice di procedura civile, permette, di fatto, la compensazione delle spese di lite solo in ipotesi di *soccombenza reciproca assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti*. Precedentemente, invece, fino al settembre 2014 prima della modifica dell'art. 92 C.p.c., il giudice poteva compensare solo nel caso di soccombenza reciproca o se concorrevano altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione.
Ora con la modifica proposta nel decreto delegato, **togliendo il richiamo all'art. 92 C.p.c. si torna indietro**, in quanto viene inserita direttamente nell'art. 15, comma 2, la precedente formulazione

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

della compensazione prevista solo *in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano "gravi ed eccezionali ragioni"* che dovranno essere espressamente motivate dal giudice.
Ripristinando il vecchio testo è probabile che i giudici tributari tornino al vecchio comportamento di disporre, con frequenza, la compensazione delle spese, soprattutto a favore dell'amministrazione, nonostante già vigesse l'obbligo di motivazione.

Non sembra corretto quanto affermato dalla relazione illustrativa laddove, commentando le modifiche all'art. 15 del D.Lgs. 546/92, dice che la disposizione mira a rafforzare il principio della soccombenza, perché come spiegato sopra attribuisce di nuovo al giudice quella discrezionalità che nel 2014 gli era stata tolta. **Sarebbe opportuno prevedere anche nel processo tributario la compensazione delle spese di lite con la medesima formula di cui all'art. 92 del Codice di procedura civile e cioè solo in ipotesi di soccombenza reciproca, assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti,** mantenendo così la più stringente e non discrezionale formulazione attuale.

Per concludere ***è da considerarsi senz'altro positiva*** la riscrittura in forma più schematica dell'art. 12 del D.Lgs. 546/92 in materia di **assistenza tecnica nel contenzioso tributario** che ne migliora la leggibilità, nonché l'estensione dell'assistenza tecnica ai dipendenti dei CAF in possesso di titoli abilitanti e limitatamente alle controversie dei propri assistiti per pratiche da loro prestate ai medesimi.
Sembra tuttavia **riduttiva e fuorviante** la relazione illustrativa a commento del novellato art. 12, laddove, quale esempio di nuova difesa tecnica dei dipendenti dei CAF si limita a prospettare semplicisticamente *"la rettifica della detrazione di spese mediche esposte in dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF"*.

In effetti la norma così come novellata fa riferimento ai CAF di cui all'art. 32 del D.Lgs. 241/1997, cioè sia ai CAF dipendenti, sia ai CAF imprese e, pertanto, la nuova assistenza tecnica non si limita ai modelli dichiarativi (730-UNICO-Successioni-Registro), ma si estende anche a tutte le controversie per imposte derivanti dai servizi di tenuta delle contabilità che i CAF imprese e relative società di servizi offrono, oltre a quelle relative a tutti gli altri adempimenti previsti dalla legislazione tributaria.

In un siffatto contesto normativo sarebbe logico e socialmente equo inserire tra i soggetti autorizzati alla rappresentanza in contenzioso anche i **tributaristi muniti di attestato di qualità ai sensi della Legge n. 4/2013 ed eventualmente anche della certificazione professionale ai sensi della norma UNI 11511 come da indicazioni della predetta Legge n. 4/2013, limitatamente alle controversie relative ai contribuenti da loro assistiti.** Infatti non si comprende a cosa servano le indicazioni legislative relative all'attestato di qualità e/o alla certificazione professionale, se poi, per

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

quelle materie oggetto dell'attività qualificata e certificata, non si possa rappresentare il cliente assistito avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Si invita, pertanto, il legislatore delegato, nello spirito della Legge Delega *(art. 10, comma 1, lettera b), n. 3)* a voler ampliare i soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie, includendo nel novellato art. 12 comma 3 **i tributaristi muniti di attestato di qualità e di certificazione ai sensi della norma UNI 11511 come da indicazioni della Legge n. 4/2013, limitatamente alle controversie relative ai contribuenti da loro assistiti.**

ATTO DEL GOVERNO N. 185: Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione

Con questo schema di decreto legislativo attuativo *(oltre che dell'art. 1, lett. d)* della lettera a), del comma 1, dell'articolo 3 - del comma 5 dell'art. 6 - della lettera l) del comma 1, dell'art. 9 - della lettera e) del comma 1 dell'art. 10 della Legge Delega n. 23 del 11/03/2014 si tende a raggiungere fra gli altri, lo scopo di semplificare gli adempimenti amministrativi e patrimoniali in capo ai contribuenti che intendono avvalersi delle dilazioni di pagamento, sia ampliandone la portata agli accertamenti esecutivi che razionalizzando le modalità e i termini di rateazione per i vari istituti deflativi del contenzioso, oltre a ridefinire i compensi per la riscossione e le modalità e termini delle azioni esecutive e delle rateazioni nella fase riscossiva di Equitalia.

Il contenuto dell'articolato dello schema di decreto delegato è nel suo complesso condivisibile e ***vanno accolte con favore le modifiche*** riguardanti l'armonizzazione delle disposizioni sulla durata delle rateazioni delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento dell'Agenzia delle Entrate *(artt. 2 e 3 dello schema di D.Lgs.)* **anche se non viene pienamente attuata la delega ricevuta** che prevede ***espressamente*** *(art. 6, comma 5, lettera b, Legge Delega n. 23 del 11/03/2014)* l'eliminazione delle differenze tra la rateazione dei cosiddetti avvisi bonari e quella degli altri istituti deflativi; permane, infatti, l'incomprensibile differenza tra il numero massimo di 20 rate trimestrali previsto per gli avvisi bonari e quello elevato da 12 a 16 per accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale.

Ci rammarica il fatto che non si sia osato di più, ***come da noi richiesto in sede di audizione a questa Commissione il 4 febbraio 2014***, prevedendo la possibilità, a discrezione del contribuente, di rateizzare gli importi dovuti in seguito ad adesione all'accertamento, a conciliazione giudiziale, a riliquidazione delle dichiarazioni ex art. 36 bis DPR 600/73 e 54 bis DPR 633/72 e 36 ter DPR 600/73 **anche in forma mensile** e non solo *(come avviene oggi)* in forma obbligatoriamente trimestrale. ***Gli importi negli ultimi anni, soprattutto nel caso di omessi versamenti per carenza di liquidità da parte dei contribuenti, possono raggiungere cifre importanti e pagare rate mensili,***

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

con importi più piccoli, può essere più agevole per il contribuente che, cronicamente, non riesce ad accumulare grosse cifre pressato com'è anche da altri pagamenti oltre a quelli delle imposte rateizzate.

Chiedevamo, inoltre, anche qui inascoltati, l'aumento del numero di rate possibili nelle casistiche di cui al punto precedente, **adeguandole alla durata della riscossione tramite Equitalia**, portandole fino ad un massimo di **30 rate trimestrali** *(o 120 mensili)* per importi superiori a 50.000 euro mentre il Governo nell'attuazione della delega si è ora fermato, come abbiamo visto, a 20 rate trimestrali per gli avvisi bonari e a 16 per gli altri istituti deflativi e con scaglioni diversi di importo.

Una completa e puntuale attuazione della delega potrebbe prevedere, per eliminare come espressamente previsto le differenze tra le rateazioni, che si stabiliscano per tutte le casistiche 8 rate trimestrali *(o 32 mesi)* per importi fino a 5.000 euro *(come già previsto per gli avvisi bonari)*, 18 rate *(o 72 mesi)* per importi fino a 50.000 euro *(una media fra le attuali 16 e 20)* e 30 rate trimestrali *(o 120 mesi)* per importi superiori a 50.000 euro. Non vi sarebbero più differenze nelle rateazioni tra avvisi bonari e altri istituti deflativi e la parificazione con Equitalia nelle durate intermedia e massima, oltre che nella possibilità di scegliere la rateazione mensile, porterebbe a ridurre gli inadempimenti nei pagamenti con un conseguente minore invio dei carichi ad Equitalia che, come sappiamo, comporta il ripristino delle sanzioni intere *(se non addirittura maggiorate come in adesione o raddoppiate come nella conciliazione)* e la corresponsione dell'aggio o del nuovo futuro *"onere di funzionamento del sevizio di riscossione"*.

Senz'altro positive le modifiche apportate dall'art. 3 dello schema di D.Lgs. che introduce l'art. 15-ter nel DPR 602/1973 razionalizzando e uniformando la gestione degli inadempimenti nei pagamenti in tutte le fattispecie deflative del contenzioso, laddove viene regolamentata la "lieve inadempienza" sia in termini di tardività temporale che di importo dell'insufficiente versamento. Apprezzabile la **riduzione dell'aumento della sanzione prevista (30%) da una volta (60%) alla metà (45%)** da applicarsi sul residuo debito nel caso di decadenza dalla rateazione nell'accertamento con adesione ***anche se ciò accoglie solo in parte la nostra richiesta* di mantenimento della sanzione normale (30%)** fatta in sede di audizione a questa Commissione e agli atti della stessa, il 4 febbraio 2014 e già più volte proposta tra il novembre 2011 e il febbraio 2012 all'allora Presidente del Consiglio Senatore Mario Monti *(nella sua qualità di ministro dell'economia e delle finanze ad interim)*, al suo predecessore On.le Giulio Tremonti, oltre che al direttore pro tempore dell'Agenzia delle Entrate e Presidente di Equitalia Dr. Attilio Befera.

Ci si aggancia a questo punto alle considerazioni svolte relativamente all'atto n. 184, rimarcando anche in questa sede che sarebbe opportuno ridurre da una volta, alla metà, anche la maggiorazione prevista in caso di inadempimento nei versamenti relativi alla conciliazione di cui al novellato art. 48-ter, terzo comma, ultimo periodo, del D.Lgs. 546/92, portandola, come per l'adesione, dall'attuale 60% al 45%.

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

Un'altra nostra richiesta, operata sempre in sede di audizione del 4 febbraio 2014 e di cui apprezziamo l'attenzione che l'attuale Governo gli dedica, **viene ora accolta con l'art. 5, comma 1, dello schema di D.Lgs.** che modifica il comma 1, lettera b) dell'art. 29 del D.L. 78/2010 sulla esecutività dell'avviso di accertamento decorsi 60 giorni dalla notifica, **facendola coincidere con il termine per la presentazione del ricorso** e godendo, quindi, anche della sospensione feriale dei termini giudiziari. In questo modo si evita di trovarsi in presenza di un atto esecutivo di cui non si conosce di fatto l'importo, giacché lo stesso è ancora condizionato dalla possibilità di fare ricorso *(esecutività per 1/3 + interessi)*, piuttosto che di esperire il tentativo di adesione o di modifica/annullamento in seguito alla procedura del reclamo con mediazione, anche se in quest'ultimo caso è in parte intervenuto il legislatore con la legge di stabilità del 2014, sospendendone la riscossione, mediante l'introduzione del comma 9-bis, nell'art. 17-bis del D.Lgs. 546/92.
Viene ora, di fatto, armonizzato il sistema in quanto, oltretutto, il mancato pagamento di atti esecutivi non può essere assoggettato alla sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 471/97 (ex art. 7 D.L. 70/11) e ciò contrastava con la concessione del "ravvedimento operoso limitato" *(ora trasferito nel comma 6 del novello art. 15-ter del DPR 602/73 di cui al precedente paragrafo)* e con l'applicazione della suddetta sanzione raddoppiata *(ora modificata nel solo aumento della metà dallo stesso art. 15-ter)*, nel caso di mancato pagamento di una rata dell'importo cui si è aderito.

Relativamente alla **preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi scaduti superiori a 1.500 euro,** sulla quale interviene l'art. 8 dello schema di D.Lgs., invece di prevedere la comprensibile e doverosa modifica operata allo scopo di scongiurare indebiti aggiramenti del sistema in ipotesi di rimborso da parte di Equitalia, **si sarebbe dovuto intervenire eliminando o modificando l'intera previsione legislativa del comma 1, dell'art. 31 del D.L. 78/2010.**
Come già esposto in sede di audizione a questa Commissione il 4 febbraio 2014 e già evidenziato in una relazione presentata nel febbraio 2012 all'allora Presidente del Consiglio Senatore Mario Monti *(nella sua qualità di ministro dell'economia e delle finanze ad interim)*, oltre che al direttore pro tempore dell'Agenzia delle Entrate e Presidente di Equitalia Dr. Attilio Befera *(allegata all'audizione a agli atti della Commissione)*, il divieto stabilito dal comma 1, dell'art. 31 del D.L. 78/2010, **è norma parzialmente iniqua e dovrebbe essere al più presto soppressa** *(prevedendo l'applicazione dell'istituto del favor rei)* o, tutt'al più, il divieto dovrebbe essere limitato solo all'assolvimento di debiti verso altri enti (INPS, enti locali, INAIL, ecc..), ma permettendo il libero utilizzo del credito erariale per l'assolvimento di debiti erariali scelti a discrezione del contribuente tra quelli da lui dovuti e, quindi, anche mediante compensazioni orizzontali nell'ambito della sezione Erario del modello F24, **compresi gli importi derivanti da accertamento o da liquidazioni ex art. 36/bis-ter DPR 600/73 e 54/bis DPR 633/72** che

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

potrebbero comprendere tributi di diverso genere, oltre che sanzioni e interessi e nell'ambito dell'IRAP e delle addizionali IRPEF.
Se un contribuente in crisi di liquidità vanta crediti erariali legittimi *(per quelli inesistenti sono già previste sanzioni specifiche)* significa che ha precedentemente versato imposte in eccedenza *(IVA, ritenute d'acconto subite, acconti eccedenti il saldo IRES/IRPEF/IRAP)* e, se viene costretto ad utilizzare tali crediti in via preventiva per pagare debiti erariali già scaduti presso l'agente della riscossione, gli viene di fatto impedito di assolvere al debito erariale corrente utilizzando i crediti che possiede verso lo stesso erario *(anche se generati da tributi diversi rispetto a quello deve pagare)*, assoggettandolo d'imperio ad una ulteriore sanzione per omesso versamento; sanzione che ha già subito per i debiti erariali iscritti a ruolo che sono, **questi ultimi, già definitivi ed esigibili con tutte le misure cautelari di cui l'agente della riscossione dispone**.
L'erario, quindi, obbligando a compensare i crediti con i debiti a ruolo, potenzialmente lucra sulle sanzioni per omessi versamenti, di cui si procura forzatamente *(al limite dell'arbitrio)* la motivazione per applicarle.
Nella relazione di accompagnamento al D.L. 78/2010 si legge che senza questa norma si "genera l'incongrua conseguenza di consentire la compensazione immediata *(e dunque il mancato versamento delle imposte dovute)* a chi è nel contempo debitore di altri importi iscritti a ruolo….";
si può capire l'esigenza di liquidità dello Stato, ma se il contribuente ha dei crediti erariali legittimi, non è vero che compensando non versa le imposte e toglie liquidità allo Stato, perché ha comunque versato altre imposte *(posto che la compensazione verticale è comunque ammessa)* **assolvendole in via addirittura anticipata e l'erario le ha già incamerate, generando per di più un debito dello Stato verso il contribuente!**
Già la stessa presenza di crediti erariali vantati da un contribuente dimostra **l'iniquità del sistema di riscossione delle imposte che vede l'erario debitore** *(e oltretutto cattivo pagatore)* anziché creditore nei confronti del contribuente, come dovrebbe naturalmente essere, ma vietargli anche di scegliere con i suoi legittimi crediti erariali quali debiti erariali compensare, costringendolo in questo modo a sostenere ulteriori sanzioni non legate alla sua volontà di non pagare, sembra veramente eccessivo; inoltre, se il contribuente si permette di pagare con i suoi crediti erariali, debiti erariali diversi da quelli scaduti è ***sanzionato in misura maggiore rispetto alla normale sanzione per tardivo/omesso pagamento.***
Uno Stato dovrebbe rendersi conto che se un cittadino vanta dei crediti nei confronti dell'erario, ciò deriva quasi certamente da una **eccessiva pretesa erariale** e dal fatto che forse è proprio l'erario ad alimentare il generarsi di crediti con la sua tardività *(che di fatto è paragonabile all'insolvenza)* nel rimborsare imposte non dovute o pagate in eccesso e nel creare obblighi legislativi di anticipazioni fiscali evidentemente eccessive.

Un erario "giusto" potrebbe non voler permettere, tutt'al più, di utilizzare i crediti erariali vantati *(quindi suoi debiti verso il contribuente)* per assolvere adempimenti verso altri enti, ma dovrebbe ritenersi comunque soddisfatto se il contribuente utilizza i crediti erariali per assolvere debiti

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

erariali *(anche in compensazione orizzontale tra tributi diversi)* di qualunque genere, scaduti o non scaduti, a sua discrezione e nel massimo rispetto della sua **legittima volontà di non essere assoggettato ad ulteriori sanzioni oltre a quelle che già deve pagare sui debiti scaduti e assistiti da sufficienti misure cautelari a favore dell'erario.**

Misure cautelari che, viceversa, non vengono concesse al contribuente che vanta quei crediti e che vede l'erario quale debitore; erario che non impone mai a se stesso una effettiva scadenza certa, oltre la quale possa essere messo in mora e non si auto impone il pagamento delle enormi sanzioni, richieste, viceversa, al contribuente scaduto.

Positiva anche la previsione *(art. 10 dello schema di D.Lgs.)* di poter ottenere un **nuovo piano di rateazione se si è decaduti dal precedente,** ma francamente non si comprende perché la relazione illustrativa lo limiti ai nuovi piani di ammortamento concessi dopo l'entrata in vigore della norma escludendo quelli in corso, ancorché non vi sia una specifica previsione in tal senso nel testo legislativo. Se però ciò fosse vero, allora non si comprende perché non viene anche affermato che per i piani di rateazione in corso continua a valere la previsione di decadenza dopo otto rate scadute e non dopo cinque, come previsto dalla nuova norma, **giacché questa riduzione viene giustificata con la volontà di evitare un utilizzo strumentale ed elusivo del nuovo istituto della rinnovabilità della rateazione scaduta.** E' la stessa relazione illustrativa che giustifica l'introduzione di questa nuova possibilità di rinnovare la rateazione scaduta, in un'ottica di massimo favore per i debitori in difficoltà, ma ciò **non si concretizza certo riducendo il numero delle rate che importano decadenza anche per chi non è ammesso richiedere una nuova rateazione**.

Il Governo dovrebbe chiarire, quindi, nel testo legislativo, se la norma che prevede la rinnovazione della rateazione esplica effetti su tutti i piani di ammortamento compresi quelli in corso oppure no; nel primo caso occorrerà anche prevedere una norma transitoria per chi ha già superato le cinque rate scadute, mentre nel secondo sarà necessario stabilire per via normativa che per i piani di rateazione in corso continua a valere la regola oggi in vigore delle otto rate.

Determinazione dello scaduto in caso di sospensione della cartella. Vorrei riprendere in questa sede anche **una ulteriore considerazione già esposta in sede di audizione a questa Commissione il 4 febbraio 2014** ed evidenziata anch'essa in una relazione presentata nel febbraio 2012 all'allora Presidente del Consiglio Senatore Mario Monti *(nella sua qualità di ministro dell'economia e delle finanze ad interim)*, oltre che al direttore pro tempore dell'Agenzia delle Entrate e Presidente di Equitalia Dr. Attilio Befera *(allegata all'audizione a agli atti della Commissione)*.

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

Riguarda il caso non infrequente di ricorso avverso la cartella o l'intimazione di pagamento, sia per vizi propri, ma anche spesso per impugnazione del ruolo in caso di liquidazione in rettifica delle dichiarazioni o per presunti vizi di notifica dell'accertamento prodromico.
In questi casi *(come dimostra anche la relazione illustrativa allo schema di decreto delegato sulla riforma del contenzioso)*, viene ormai sempre più spesso richiesta la sospensione degli effetti esecutivi in attesa di pronunciamento nel merito.
Il "problema" si pone quando il giudice di primo grado sospende la cartella o l'intimazione di pagamento e, conseguentemente, se il contribuente ne ha chiesto la rateazione, lo stesso sospende il pagamento delle rate in attesa dell'udienza di merito. A questo comportamento *(escludendo dal ragionamento il totale annullamento della cartella o del ruolo)* possono seguire due ipotesi:

a) Dopo la sentenza di merito la cartella rivive nella sua interezza perché la Commissione Provinciale rigetta il ricorso.
b) Dopo la sentenza di merito la cartella rivive in parte, avendo il giudice accolto il ricorso solo parzialmente ed essendo a carico dell'ufficio sgravare il ruolo per la parte non dovuta e a carico di Equitalia sgravare i conseguenti aggi di riscossione.

In entrambi i casi, all'atto della cessazione degli effetti della sospensione *(rectius deposito della sentenza)*, vi sono senz'altro alcune rate mensili scadute *(se non addirittura tutta la cartella se la sospensione è intervenuta prima della rateazione)* e la ripresa del pagamento rateale vede il contribuente obbligato a pagare tutte le rate scadute in unica soluzione *(per l'intero o per la parte residua post sgravio)* o richiedere una nuova rateazione *(con automatica revoca della precedente)*, ulteriormente gravato, in ogni caso, dell'aggio intero *(oggi 8% in futuro 6%)* in luogo del 50% dello stesso già incluso nella cartella, oltre agli interessi di mora.

Ciò che si propone è che la sospensione cautelare della cartella o della intimazione di pagamento produca gli effetti di **"congelare"** la cartella stessa per riprendere il pagamento delle rate o dell'intero *(eventualmente ridotte/o dallo sgravio)* al suo ripristino senza che si considerino scaduti i pagamenti non effettuati per effetto della sospensione stessa, riprendendo i pagamenti dalla prima rata non pagata con modifica del piano di ammortamento, mantenendo inalterati la numerazione e il numero totale delle rate previste. **E' fatta salva, naturalmente, la maturazione degli interessi durante il periodo di sospensione cautelare, così come previsto dal novello comma 8-bis aggiunto al comma 4, dell'art. 47, del D.Lgs. 546/92 *(contenzioso tributario)* dall'art. 9, comma 1, lettera r) dello schema di D.Lgs. n. 184 attualmente all'esame di questa commissione.**

La sospensione cautelare, quindi, dovrebbe portare con sé lo spostamento del termine di pagamento, da cui decorrono gli effetti esecutivi, anche per quella parte che il giudice dovesse ritenere dovuta.

I.N.T.
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI®
Iscritto nell'Elenco delle Associazioni Professionali del Ministero dello Sviluppo Economico
art. 2 Legge n.4 del 14/01/2013
Iscritto nell'Elenco del Ministero della Giustizia - art. 26 del D.Lgs. 206/2007 e del D.M. 10/05/2012
Membro della Commissione Studi di Settore del Ministero dell'Economia e Finanze
Iscritto nel Registro delle Libere Associazioni Professionali del CNEL
Socio effettivo dell'UNI (Ente Nazionale Italiano di Unificazione)
Socio fondatore di CONFASSOCIAZIONI
www.tributaristi-int.it

Non bisogna, infatti, dimenticare che, se il giudice ha concesso la sospensione cautelare, vi erano tutte le condizioni per ritenere esistente sia il "fumus boni juris", sia il "periculum in mora" e **il contribuente dovrebbe quindi avere il diritto di non vedersi aumentare il debito iniziale** *(salvo la maturazione degli interessi)* **solo perché *ha ottemperato ad una disposizione cautelare del giudice*.**

L'ulteriore conseguenza, che deriva dall'attuale procedura di Equitalia, è che alla data di deposito della sentenza, venendo meno la sospensione concessa e riattivandosi la rateazione con un numero imprecisato di rate scadute, il contribuente si trova sanzionabile per eventuali compensazioni orizzontali effettuate nei giorni successivi, probabilmente inconsapevole di avere un importo scaduto presso Equitalia superiore a 1.500 euro fino a quando non riceve la notifica del dispositivo.
Inoltre per conoscere il suo "scaduto" deve attendere di ricevere dall'Agenzia l'importo dell'eventuale sgravio effettuato, successivamente recarsi più volte presso gli sportelli Equitalia per sapere quando hanno effettuato lo sgravio dei compensi di riscossione e poi ritrovarsi l'importo delle rate già scadute, da qualche mese *(cioè fin dalla data della sentenza!!)*, mentre nel frattempo ha, in buona fede, compensato crediti erariali!! *(Vedi, in proposito, anche il precedente paragrafo)*

Si accoglie favorevolmente, infine, la norma, già auspicata nella precedente audizione del 4 febbraio 2014, *(art. 13 dello schema di D.Lgs.)* che **razionalizza e unifica il tasso di interesse** da applicarsi sia alla riscossione che ai rimborsi di ogni genere di tributo, ponendo fine alla babele oggi esistente, e la norma *(art. 9 dello schema di D.Lgs.)* che modifica il sistema di remunerazione del sistema nazionale della riscossione, ponendo i relativi oneri a carico del bilancio dello Stato e **riducendo la quota dell'onere a carico del debitore di due punti percentuali dall'8% al 6%**.

Si auspica che i criteri e i parametri che il Ministro dell'economia e delle finanze dovrà individuare per permettere ad Equitalia di calcolare e rendere pubblici i costi da sostenere per il servizio nazionale di riscossione, siano adeguati al raggiungimento dell'effettiva copertura dei suddetti costi, affinché non si debba ricorrere al ripianamento dell'eventuale deficit di Equitalia utilizzando la fiscalità generale e accollando a tutti i contribuenti *(anche quelli virtuosi)* parte del costo della riscossione dei debiti vantati nei confronti dei contribuenti inadempienti.

Roma, 8 luglio 2015

Per la Commissione fiscalità INT
Il Coordinatore Consigliere nazionale
Giuseppe Zambon

Per il Consiglio nazionale INT
Il Presidente Riccardo Alemanno