

RIFORMA DELLA RISCOSSIONE FISCALE

Proposte di modifiche legislative

Audizione dell'08 maggio 2024 presso la VI Commissione Finanze della Camera dei deputati, nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione (Atto n. 152).

Avv. Maurizio Villani

Il Governo, in data 22 aprile 2024, ha trasmesso alla Camera dei Deputati (n. 152) lo Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione per il parere obbligatorio e non vincolante.

A tal proposito, segnalo quelle che a mio parere sono le necessarie modifiche da attuare, che farò presente in occasione della mia audizione dell'08 maggio 2024.

A. CONSENTIRE L'IMPUGNAZIONE DELL'ESTRATTO DI RUOLO

Secondo me, è opportuno e necessario abrogare l'art. 3-bis del Decreto Legge n. 146 del 21 ottobre 2021, convertito in Legge, con modifiche, dalla Legge n. 215 del 17 dicembre 2021, con decorrenza dal 21 dicembre 2021.

È importante consentire l'immediata contestazione dell'estratto di ruolo per rispettare il seguente principio di diritto ribadito dalla Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, con la sentenza n. 19704/2015, che ha così disposto:

"E' ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, comma 3, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto

del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione".

In tal modo, si rispetta il diritto di difesa previsto dall'art. 24 della Costituzione.

B. INTERESSI DI RITARDATA ISCRIZIONE A RUOLO E RIMBORSI - PARITÀ FISCO E CONTRIBUENTE

E' del tutto illegittima ed inspiegabile la sproporzione del tasso di interesse di ritardata iscrizione a ruolo ex art. 20 D.P.R. 602/73 tra fisco e contribuente.

E invero, se il fisco richiede il 4% di interessi ovvero il 4,5% in caso di rateizzazione o sospensione, al contrario, non è tenuto a pagare al contribuente il medesimo tasso percentuale, bensì solo l'1% a semestre (con esclusione del primo e ultimo semestre).

A parere di chi scrive, è necessario che, a parità di posizione creditoria, il tasso di interesse fiscale sia calcolato in misura uguale sia per il fisco che per il contribuente, anche e soprattutto alla luce del principio di uguaglianza che costituisce un principio generale che condiziona tutto l'ordinamento nella sua obiettiva struttura e che rappresenta un fondamento implicito nell'assetto stesso del sistema giuridico.

Infatti, proprio in forza della sua stretta connessione con l'essenza della democrazia, pur escludendo l'esistenza di una gerarchia di valori costituzionali, il principio di uguaglianza viene considerato un principio supremo, il punto di riferimento primario per cogliere, in tutte le sue implicazioni, il rapporto tra la nostra forma di Stato e la tutela dei diritti fondamentali.

Tale circostanza appare ancora più irragionevole e assurda se si considera che, in ambito civile, il tasso di interesse legale per l'anno 2021 è stato fissato allo 0,01 %.

Precisamente, gli interessi legali sono tali perché calcolati sulla base del tasso legale, stabilito cioè dalla legge che prevede che il tasso degli interessi legali debba essere determinato annualmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con decreto, da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non

superiore ai dodici mesi, e tenuto conto del tasso di inflazione che è stato registrato nel corso dell'anno.

Ebbene, per l'anno 2021, con D.M. 11 dicembre 2020 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 15 dicembre 2020, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha fissato allo 0,01% in ragione d'anno, a partire dal 1° gennaio 2021, il saggio degli interessi legali.

Invece, c'è stata un'impennata a sorpresa della misura degli interessi legali applicabili dall'01 gennaio 2022.

Il tasso dello 0,01% annuo, il più basso di sempre, applicabile fino al 31 dicembre 2021, è stato moltiplicato per 125 volte, passando così all'1,25 % dall'01/01/2022.

Pertanto, è oltremodo necessario intervenire sulla misura del tasso di interesse fiscale ex art. 20 D.P.R. 602/73, anche e soprattutto alla luce dell'ingiustificata e assurda disparità di trattamento tra il tasso del 4% (ovvero del 4,5% in caso di rateizzazione o sospensione) applicato per l'Amministrazione Finanziaria rispetto a quello dell' 1% semestrale di cui può beneficiare il contribuente, nonché dell'inconcepibile divario che segna la quantificazione del tasso legale civile (dell'1,25 %) rispetto a quello fiscale (4% - 4,5%).

In conclusione, dall'esame sopra svolto, emergono senza ombra di dubbio forti criticità del sistema di riscossione italiano che impongono un intervento sui meccanismi attualmente in vigore.

Di questa situazione il legislatore è ben conscio, ma sembra essere altrettanto ben conscio che gli interessi e gli oneri di riscossione rappresentano un'entrata importante e poco conosciuta.

E invero, se è giusto combattere l'evasione, è altresì giusto prevedere un tipo di trattamento parificato tra Amministrazione e contribuente, in quanto per contrastare in modo effettivo l'evasione fiscale deve essere riscoperto il fondamento etico dell'obbligazione tributaria e affermato un diritto di uguaglianza anche da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Al contrario, a fronte dei numerosi interventi volti all'aggiornamento e al potenziamento dell'attività di riscossione, il legislatore non ha sino ad oggi controbilanciato la posizione del cittadino- contribuente, che viene a trovarsi in una situazione di evidente disparità di trattamento rispetto al fisco.

In particolare, il riferimento è alle ipotesi in cui, a fronte di un indebito pagamento, il contribuente richieda il rimborso, anche in considerazione del fatto che spesso sono gli stessi uffici fiscali a

commettere gravi errori nella determinazione delle imposte da pagare, come l'esperienza delle c.d. cartelle pazze ha più volte dimostrato.

Ebbene, in tali situazioni, il contribuente non si trova in una posizione di parità rispetto al fisco, in quanto il sistema delle voci relative all'attività di riscossione è attualmente totalmente squilibrato a favore dell'Amministrazione, anche a causa di una normativa evidentemente contorta e frammentata.

Infatti, se per esempio dopo la notifica della cartella esattoriale il contribuente, per motivi di congiuntura economica, pagherà esattamente dopo un anno, lo stesso sarà costretto a corrispondere i seguenti importi:

- **4%** annuo a titolo di interessi (nelle ipotesi di rateizzazione o sospensione delle somme, il tasso di percentuale è del **4,5%**);
- **2,68 %** annuo, quale interessi di mora;
- **6 %** quale onere di riscossione (art. 17 D.Lgs. n. 112/1999 e succ. modifiche);
- **30%** a titolo di sanzione (nel caso di utilizzo in compensazione dei crediti inesistenti la sanzione va dal 100 al 200%);
- in sostanza, un totale che ammonta al **42,68%** in più rispetto al tributo richiesto (cioè: $4\% + 2,68\% + 6\% + 30\%$).

Infine, sempre a titolo esemplificativo, si ribadisce che se il contribuente chiederà il rimborso di quanto indebitamente pagato, mediante istanza, le somme a lui spettanti saranno:

- l'importo versato;
- **l' 1%** per ognuno dei semestri interi, escluso il primo e l'ultimo semestre in cui tale ordinativo è stato emesso. In sostanza, il contribuente otterrà a titolo di rimborso un totale che ammonta **all' 1%** in più rispetto al tributo indebitamente pagato (con l'ulteriore precisazione che se l'ordinativo è emesso nell'anno, al contribuente non spetterà nulla in quanto devono essere scomputati il primo e ultimo semestre);
- **nessuna sanzione per il fisco in caso di tardivo rimborso, rispetto a quanto previsto per il contribuente (sanzione del 30%).**

Si rinvia al quadro sinottico riscossione oggi, allegato al presente articolo.

Né sarebbe opportuno eccepire che tali voci afferiscono a cifre non omogenee, in quanto la tasca dei contribuenti non fa queste sottili distinzioni giuridiche ed economiche.

In altri termini, con siffatto sistema, viene perpetrata una silente ingiustizia ai danni del contribuente che non trova giustificazione alcuna, se non quella del solito potere “di battere le carte” spesso vantato dall’Amministrazione.

La disparità doveva essere eliminata da un decreto che si sarebbe dovuto approvare nel mese di gennaio 2016.

Si tratta del decreto previsto dall’art. 13 del D.Lgs. n. 159/2015, in vigore dal 22 ottobre 2015, che testualmente dispone al primo comma:

*“Il tasso di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, anche in ipotesi diverse da quelle previste dall’articolo 13 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, è determinato possibilmente **in una misura unica**, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, compresa nell’intervallo tra lo 0,5 per cento e il 4,5 per cento, determinata con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di cui al comma 2.”*

Il decreto che doveva fissare una misura unica di interessi per versamenti, riscossione e rimborsi di ogni tributo, doveva essere emanato entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 159/2015.

Considerato che questo decreto è entrato in vigore il 22 ottobre 2015, il provvedimento doveva essere emanato entro il 20 gennaio 2016.

Sino ad oggi il suddetto decreto è rimasto solo una promessa, per cui si devono continuare ad applicare gli interessi vigenti, che sono di diversa misura e, di norma, favoriscono soltanto il fisco, penalizzando i contribuenti.

In definitiva, alla luce delle suesposte considerazioni e, soprattutto, in vista di una quanto mai auspicata e desiderata riforma del sistema di riscossione, è necessario operare un opportuno intervento legislativo che annulli la suddetta disparità e determini una misura unica degli interessi, rispettando il succitato art 13 D.Lgs. n. 159/2015, sino ad oggi totalmente ignorato.

C. INTERESSI DI MORA DA ABROGARE

Gli interessi di mora sono ulteriori interessi, oltre a quelli ordinari, applicati per legge su cartelle e avvisi non pagati entro la scadenza (60 giorni).

A parere di chi scrive, tali interessi devono essere esclusi in quanto il contribuente risulta già fortemente penalizzato e sanzionato da maggiori interessi ex art. 20 cit. e dalle sanzioni.

La previsione di ulteriori interessi di mora non fa altro che pregiudicare ingiustificatamente la posizione del contribuente che, soprattutto alla luce della crisi economica in atto, si trova nella difficoltà di pagare.

D. RIAFFIDAMENTO A PRIVATI E TUTELA DELLA PRIMA CASA

L'art. 5 dello schema di decreto legislativo in oggetto disciplina il riaffidamento dei carichi non riscossi, stabilendo al primo comma quanto segue:

“1. Fino alla prescrizione del diritto di credito, il cui termine di decorrenza è computato dall'ultimo atto notificato anteriormente al discarico automatico, la riscossione coattiva delle somme discaricate può essere:

a) gestita direttamente dall'ente creditore;

b) affidata dall'ente creditore in concessione a soggetti privati individuati mediante procedura di gara a evidenza pubblica;

c) riaffidata per due anni dall'ente creditore all'Agenzia delle entrate-riscossione mediante adesione del predetto ente alle condizioni di servizio rese disponibili dall'Agenzia mediante loro pubblicazione sul suo sito istituzionale.”

Alla luce della suddetta disposizione, la riscossione coattiva può essere affidata a soggetti privati individuati mediante procedura di gara ad evidenza pubblica.

In tal caso, a parere dello scrivente, la norma deve testualmente prevedere la tutela della prima casa, ai sensi e per gli effetti dell'art. 76, primo comma, lettera a), D.P.R. n. 602/1973, che testualmente dispone:

“1. Ferma la facoltà di intervento ai sensi dell'articolo 499 del codice di procedura civile, l'agente della riscossione:

a) non dà corso all'espropriazione se l'unico immobile di proprietà del debitore, con esclusione delle abitazioni di lusso aventi le caratteristiche individuate dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, e comunque dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 e A/9, è adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente;"

E. ATTI DI RECUPERO – PREVEDERE L'ISCRIZIONE PROVVISORIA PARZIALE E NON TOTALE – PREVEDERE ANCHE LA RATEIZZAZIONE ORDINARIA

L'art. 38-bis D.P.R. n. 600/1973, come modificato dall'art. 1, comma 2, lettera b), D.Lgs. n. 13/2024, in vigore dal 22 febbraio 2024, prevede che i nuovi avvisi di recupero dei crediti d'imposta non spettanti o inesistenti, emessi a partire da martedì 30 aprile 2024, sono riscuotibili per intero, anche in caso di proposizione del ricorso.

Infatti, anche se si può proporre istanza di accertamento con adesione, rispetto agli accertamenti ordinari, per gli avvisi di recupero:

- sarà preclusa la compensazione con crediti d'imposta;
- non sarà ammissibile alcuna rateizzazione;
- non è ammessa l'iscrizione provvisoria di 1/3 dell'imposta, oltre gli interessi, ma si deve pagare tutto per intero, comprese imposte, sanzioni ed interessi.

A parere dello scrivente, tenendo conto che gli atti di recupero sono a tutti gli effetti parificati agli accertamenti ordinari (si rinvia alla Cassazione, ordinanza n. 7436/2021), bisogna prevedere l'iscrizione provvisoria parziale (art. 15 D.P.R. n. 602/1973) e non totale, **come stabilito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 23289/2022, che ha testualmente disposto:**

"l'avviso di recupero risulta in sostanza costituito da una comunicazione della motivazione del recupero e da una liquidazione delle somme accertate come dovute a tal titolo dal contribuente. Tale atto ha dunque, in primo luogo, la funzione di diniego o di revoca del credito di imposta, con la relativa motivazione, e, in secondo luogo, la funzione di liquidazione delle somme portate a recupero, con il relativo riepilogo di quanto complessivamente dovuto dal contribuente per imposte, interessi e sanzioni. **Cio' induce ad attribuire a tale atto la funzione di un atto di accertamento tributario,** dovendo per tale intendersi "ogni atto o provvedimento

dell'amministrazione finanziaria, che, a prescindere dalla sua denominazione, spieghi efficacia nei confronti del soggetto passivo del tributo, accertando o dichiarando il debito" (così già Cass. 6262/80). Se è vero che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15, si riferisce letteralmente a imposte, contributi e premi "corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi", mentre nel caso del recupero di credito di imposta non si discute dell'entità dell'imponibile - **è tuttavia innegabile che la norma che accorda un credito di imposta contribuisce a definire l'entità della somma concretamente dovuta dal contribuente, cosicché il diniego o la revoca del credito implicano anch'essi accertamento della debenza del tributo. Con la conseguenza che la ratio sottesa alla disposizione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15 - ossia il contemperamento delle contrapposte esigenze del Fisco, di celere riscossione dei tributi, e del contribuente, di non anticipare il pagamento di somme che all'esito del giudizio tributario potrebbero risultare non dovute - non può che operare sia con riferimento agli atti di accertamento di imponibile che con riferimento agli atti di diniego o revoca di un credito di imposta e che pertanto il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15, va interpretato estensivamente, includendo nel relativo ambito di applicazione anche la riscossione degli avvisi di recupero del credito di imposta...**" (cfr. Cass. 3838/2013)."

Infine, alla luce di quanto sopra esposto circa la parificazione tra i due tipi di accertamento, secondo il mio parere, bisogna consentire anche la regolare rateizzazione, perché non è giustificato il diverso e più penalizzante trattamento fiscale di riscossione, che limita fortemente il diritto di difesa del contribuente (art. 24 della Costituzione).

F. LE NOVITA' INTRODOTTE DALLO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI COMPENSAZIONE TRA RIMBORSI E IMPORTI ISCRITTI A RUOLO

Al fine di comprendere appieno quanto in argomento, occorre partire dall'**art. 15 dello schema di decreto legislativo**, rubricato "*Disposizioni in materia di compensazione tra rimborsi e importi iscritti a ruolo*", ai sensi del quale:

(Disposizioni in materia di compensazione tra rimborsi e importi iscritti a ruolo)

1. All'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1):

1) dopo le parole: «rimborso d'imposta», sono inserite le seguenti: «di ammontare superiore a cinquecento euro comprensivi di interessi»;

2) le parole: «iscritto a ruolo» sono sostituite dalle seguenti: «inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento»;

3) le parole: «sulla contabilità di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto del Direttore generale del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze in data 1° febbraio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 28 del 4 febbraio 1999» sono sostituite dalle seguenti: «sulle contabilità speciali di cui all'articolo 3, comma 2, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 10 febbraio 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 2011»;

b) al comma 4, dopo il primo periodo, è aggiunto, in fine, il seguente: «In tal caso, le somme di cui al comma 1 restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva.»;

c) il comma 5 è abrogato;

d) il comma 6 è sostituito dal seguente: «6. Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione, i limiti e le condizioni per l'applicazione del presente articolo.».

2. All'articolo 20-bis del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, primo periodo, dopo le parole: «Agenzia delle entrate» sono inserite le seguenti:

«nonché dagli altri enti titolari del credito che si avvalgono dell'Agenzia delle entrate-riscossione.»;

b) il comma 1, secondo periodo, è soppresso;

c) il comma 2 è abrogato.

3. L'articolo 24, comma 1, del regolamento approvato con decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1993, n. 567, è abrogato.

4. Le disposizioni dell'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si applicano anche ai rimborsi delle imposte indirette erogati dall'Agenzia delle entrate.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 1, lettera d).>>.

L'art. 15 dello schema di decreto legislativo di riforma del sistema nazionale della riscossione:

- **al comma 1, incide notevolmente sull'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/1973**, rubricato “Pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta”, modificando la procedura amministrativa e gli adempimenti connessi all'erogazione dei rimborsi fiscali di competenza dell'Agenzia delle entrate in presenza di debiti iscritti a ruolo a carico dei beneficiari. Giova brevemente rammentare che con l'art. 28-ter D.P.R. 602/73 il legislatore ha introdotto, nel sistema della riscossione tributaria, quello strumento civilistico di estinzione dell'obbligazione che si verifica allorché due soggetti sono contestualmente creditore e debitore l'uno dell'altro di debiti reciproci

omogenei, certi, liquidi ed esigibili, cosicché i debiti contrapposti si cancellano, fino alla concorrenza dello stesso valore;

- **al comma 2, interviene sull'art. 20-bis del D. Lgs. n. 46/1999**, rubricato “*Ambito di applicazione dell'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*”:
 - da un lato, ampliando le ipotesi in cui il pagamento delle entrate iscritte a ruolo potrà essere effettuato mediante la compensazione volontaria *ex art. 28-ter* del D.P.R. n. 602/73. In particolare, saranno compensabili *ex art. 28-ter cit.* non solo le entrate iscritte a ruolo dall'Agenzia delle Entrate (come già prevede l'attuale formulazione) ma anche quelle iscritte a ruolo “*dagli altri enti titolari del credito che si avvalgono dell'Agenzia delle entrate-riscossione*” e, dall'altro, sopprimendo il secondo periodo del comma 1 e tutto il comma 2. **(art. 15, comma 2, cit.);**
 - sopprimendo il secondo periodo del primo comma dell'art. 20-bis nonché il comma 2;
- **al comma 3, abroga l'art. 24, comma 1, del regolamento approvato con decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1993, n. 567**, rubricato “*Compensi e penalità per l'erogazione dei rimborsi*”, a norma del quale per ogni rimborso erogato tramite il concessionario del servizio della riscossione a quest'ultimo spetta un compenso di lire 25.000, da trattenersi in occasione del primo versamento utile alla sezione di tesoreria provinciale dello Stato **(art. 15, comma 3, cit.);**
- **al comma 4, amplia il perimetro applicativo dell'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/1973**, estendendone l'applicazione anche “*ai rimborsi delle imposte indirette erogate dall'Agenzia delle entrate*” **(art. 15, comma 4, cit.);**
- **al comma 5, subordina l'applicazione delle modifiche all'adozione del sopra accennato regolamento del Mef (art. 15, comma 5, cit.).**

G. IL “RICATTO” CELATO NELL’ART 15, COMMA 1, LETT, B), DELLO SCHEMA: IL BLOCCO DEI RIMBORSI FISCALI

Come sopra accennato, nel modificare gli adempimenti connessi all’erogazione dei rimborsi fiscali in presenza di debiti iscritti a ruolo, **l’art. 15 dello schema di decreto legislativo, al comma 1, lett. b)**, cristallizza in una fonte legislativa, **l’automatismo di blocco dei rimborsi al contribuente che abbia omesso il pagamento di una o più cartella e che abbia rifiutato la compensazione volontaria.**

Per comprendere l’impatto normativo della suesposta novella, occorre preliminarmente valutare il quadro normativo di riferimento attualmente vigente.

G.1. Il vigente meccanismo di compensazione volontaria con crediti d’imposta

Ai sensi dell’attuale formulazione dell’**art. 28-ter del D.P.R. n. 602/1973**, in sede di erogazione di un rimborso d’imposta:

1. preliminarmente, **l’Agenzia delle Entrate deve verificare se il beneficiario risulta iscritto a ruolo.** Nel caso in cui sia presente un’iscrizione a ruolo, la stessa Agenzia delle Entrate deve trasmettere, in via telematica, una **specificata segnalazione all’agente della riscossione** che ha in carico il ruolo, **mettendo a disposizione dello stesso le somme da rimborsare.** Le somme oggetto di eventuale compensazione sono accreditate sulle contabilità speciali di cui all’articolo 2, comma 1, del decreto del 1° febbraio 1999 del Direttore Generale delle Entrate del Ministero delle Finanze, con specifica causale di versamento, vincolante ai fini dell’utilizzo delle somme da parte degli agenti della riscossione **(art. 28-ter, comma 1, cit.);**
2. ricevuta la segnalazione di cui al comma 1, **l’agente della riscossione notifica all’interessato una proposta di compensazione tra il credito d’imposta ed il debito iscritto a ruolo,** sospendendo l’azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro 60 giorni se intende o meno accettare tale proposta **(art. 28 – ter, comma 2, cit.);**
3. in caso di **accettazione della proposta di compensazione, avviene la compensazione tra rimborso e cartella** e il contribuente ha comunque diritto all’eventuale residuo del rimborso. L’agente della riscossione movimentata le somme di cui al comma 1 e le riversa

all'ente creditore entro il decimo giorno successivo alla riscossione (ai sensi dell'art. 22, comma 1, del D. Lgs. n. 112/1999) **(art. 28 – ter, comma 3, cit.)**;

4. in caso di **rifiuto della proposta di compensazione, il contribuente può ottenere l'intero rimborso dall'Agenzia delle Entrate**. In tal caso, cessano gli effetti della sospensione di cui al comma 2 e l'agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle Entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione **(art. 28 – ter, comma 4, cit.)**.

Nel silenzio normativo, in caso di rifiuto, le somme versate dall'Agenzia delle Entrate devono essere restituite all'Agenzia delle Entrate che provvede, in seguito, all'integrale rimborso delle somme.

Tuttavia:

- **nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 29 luglio 2008 n. 113218 (attuativo del richiamato art. 28-ter), alla lett. G) dell'Allegato 2 è stato così precisato:**

<< 1) in caso di esito negativo della proposta di compensazione, le somme che l'Agenzia delle Entrate aveva accreditato nella contabilità di cui al decreto del 1° febbraio 1999 del Direttore Generale delle Entrate del Ministero delle Finanze restano su tale contabilità speciale, ai fini dello svolgimento delle attività di riscossione coattiva da parte del competente agente della riscossione;>>;

- nello stesso senso, il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2012.**

In altri termini, tali provvedimenti sembrerebbero legittimare un congelamento delle somme destinate ai rimborsi. A parere dello scrivente, tale circostanza è del tutto illegittima in quanto il provvedimento attuativo non è autorizzato dalla fonte primaria a prevedere alcun tipo di “congelamento”; all'agente della riscossione spetta **(art. 28-ter, comma 5, cit.)**:

- **il rimborso delle spese vive** sostenute per la notifica dell'invito alla compensazione;
- **nonché un rimborso forfettario** pari a quello di cui all'art. 24, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze n. 567/1993, **maggiorato del 50 %**, a copertura degli oneri sostenuti per la gestione degli adempimenti attinenti la proposta di compensazione.

Infine, per mera completezza si segnala che, ai sensi dell'art. **art. 28-ter, comma 6, cit.**, le specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi previsti dal medesimo art. 28-ter del

D.P.R. n. 602/73 e le modalità di movimentazione e di rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali di cui al comma 1, nonché le modalità di richiesta e di erogazione dei rimborsi delle spese previsti dal comma 5 sono state rispettivamente approvate e stabilite con **provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 113218/2008 e provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2012.**

G.2. Il meccanismo di compensazione volontaria con crediti d’imposta come riscritto dallo schema di decreto

La suesposta procedura di pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d’imposta è **modificata e, in parte, riscritta dall’art. 15, comma 1, dello schema di decreto legislativo recante “Disposizioni per la revisione del sistema nazionale della riscossione”, approvato in esame preliminare dal Governo.**

In particolare, **la formulazione proposta prevede:**

- **in primo luogo, che il pagamento mediante compensazione volontaria potrà operare esclusivamente per i rimborsi di ammontare superiore ad € 500,00 comprensivi di interessi (art. 15, co. 1. lett. a), n. 1), dello schema);**
- **che la verifica del beneficiario del rimborso dovrà effettuarsi non più sull’esistenza dei debiti iscritti a ruolo (come previsto dall’attuale formulazione dell’art. 28-ter cit.) bensì sull’esistenza di inadempimenti rispetto all’obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, in analogia alle previsioni di cui all’art. 48-bis del D.P.R. n. 602/73 (rubricato “Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni”) (art. 15, co. 1. lett. a), n. 2), dello schema);**
- **che l’Agenzia delle Entrate dovrà mettere a disposizione di AdER le somme da rimborsare non più sulla contabilità speciale per l’effettuazione dei rimborsi da conto fiscale (ex art. 2, comma 1, del decreto del Direttore generale del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze in data 1° febbraio 1999) bensì su apposite contabilità speciali di nuova istituzione, intestate agli agenti della riscossione ed aperte presso le competenti sezioni di Tesoreria dello Stato. (ex articolo 3, comma 2, del decreto del Ministero dell’economia e delle finanze 10 febbraio 2011) (art. 15, co. 1. lett. a), n. 3), dello schema);**

- **che, in caso di rifiuto della proposta di compensazione** tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo ovvero in caso di mancato tempestivo riscontro alla stessa, **le somme da rimborsare dovranno restare a disposizione dell'agente della riscossione fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva (art. 15, co. 1. lett. b), dello schema)**;
- che non saranno più dovuti il rimborso delle spese vive sostenute per la notifica della proposta di compensazione nonché il rimborso forfetario ex art. 24 del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze n. 567/1993, maggiorato del 50 % **(art. 15, co. 1. lett. d), dello schema)**;
- infine, che **le modalità di attuazione, i limiti e le condizioni per l'applicazione dell'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/73**, tra cui il compenso spettante all'agente della riscossione, **dovranno essere stabilite con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze**, da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della Legge n. 400/88. Dunque, il comma 6 dell'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/73 viene interamente riscritto dall'art. 15, comma 1, lett. d), dello schema di decreto legislativo in commento **(art. 15, co. 1. lett. d), dello schema)**.

G.3. Il nuovo meccanismo normativizza il “blocco dei rimborsi fiscali”

Ebbene, tra le novità introdotte dallo schema di decreto legislativo, particolare attenzione (e allarme) merita *“l'aggiunta”* di cui all'art. 15, co. 1. lett. b), dello schema che, di fatto, cristallizza sul piano normativo il blocco totale del rimborso delle imposte per i beneficiari con debiti iscritti a ruolo (*rectius*: cartella di pagamento non pagata) che non eseguono la compensazione volontaria.

In particolare, secondo lo schema di decreto, nell'ipotesi in cui:

- a) il contribuente decida di non compensare il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo;
- b) ovvero in caso di mancato tempestivo riscontro alla segnalazione da parte di AdER,

le somme da rimborsare saranno “congelate” dall'agente per la riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio delle azioni esecutive.

Come sopra evidenziato, siffatta circostanza attualmente non è specificatamente prevista da alcuna fonte legislativa (l'art. 28-ter, al comma 4, cit. si limita a prevedere che “ 4. *In caso di*

rifiuto della predetta proposta o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, **cessano** gli effetti della sospensione di cui al comma 2 e l'agente della riscossione **comunica** in via telematica all'Agenzia delle entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione”) **bensì è contenuta in due provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (2008 e 2012).**

Sul punto, si rende necessaria una precisazione relativa, in modo particolare, alla natura ed agli effetti dei provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate.

Ai sensi dell’art.23 della Costituzione nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base ad una legge dello Stato.

Dal detto principio consegue che **solo la legge, e giammai un atto amministrativo, può imporre un tributo o comunque determinare aliquote o basi imponibili che accrescano il peso fiscale per il contribuente.**

Invero, l’attività della Pubblica Amministrazione si deve svolgere nel rispetto della legge e dei regolamenti e si esplica mediante l’emanazione di atti e provvedimenti che sono espressione della potestà amministrativa per la cura concreta di interessi pubblici con effetti diretti verso singoli soggetti o anche verso una pluralità di destinatari determinati o anche solo determinabili.

In tal senso, come evidenziato dalla **Corte di Cassazione, Sezione U, Civ. con sentenza del 28 novembre 1994, n. 10124:**

<<Com'è noto, i caratteri che, sul piano del contenuto sostanziale, valgono a differenziare i regolamenti dagli atti e provvedimenti amministrativi generali, vanno individuati in ciò, che questi ultimi costituiscono espressione di una semplice potestà amministrativa e sono diretti alla cura concreta di interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili; i regolamenti, invece, sono espressione di una potestà normativa attribuita all'Amministrazione, secondaria rispetto alla potestà legislativa, e disciplinano in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma ugualmente innovativa rispetto all'ordinamento giuridico esistente, con precetti che presentano, appunto, i caratteri della generalità e dell'astrattezza, intesi essenzialmente come ripetibilità nel tempo dell'applicazione delle norme e non determinabilità dei soggetti cui si riferiscono. (...)>>.

Del tutto diversi, per la natura e per gli effetti, dai regolamenti e dai provvedimenti della P.A. sono i c.d. documenti di prassi (Circolari, Direttive e Risoluzioni) che non hanno né carattere né efficacia normativa, in quanto privi del potere di innovare l’ordinamento giuridico e nemmeno valore provvedimentale, poiché non hanno come destinatari soggetti estranei all’amministrazione, ma costituiscono atti diretti agli organi ed uffici periferici subordinati

con cui l'Amministrazione fornisce indicazioni interpretative e istruzioni circa le modalità con cui dovranno comportarsi i propri dipendenti ed uffici.

Tanto premesso e tornando al caso di specie, ai sensi del vigente art. 28-ter al comma 6, cit.:

- le specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi e le modalità di movimentazione e di rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali,
- nonché le modalità di richiesta e di erogazione dei rimborsi delle spese,

dovevano essere approvate e stabilite con provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Ebbene, le suddette specifiche tecniche e modalità operative sono state adottate con i seguenti provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate:

1. **provvedimento n. 113218/2008** recante *“Provvedimento di approvazione delle specifiche tecniche di trasmissione dei flussi informativi previsti dall'articolo 28/ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, che disciplina il pagamento dei ruoli con la compensazione volontaria con i crediti erariali, nonché delle relative modalità di movimentazione e rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali.”*;
2. **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2012**, recante *“Modalità di trasmissione dei flussi informativi previsti dall'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, nonché delle relative modalità di movimentazione e rendicontazione delle somme che transitano sulle contabilità speciali.”*.

Tuttavia, nel dettare le modalità di attuazione, i limiti e le condizioni per l'applicazione dell'art. 28-ter del D.P.R. n. 602/73 è evidente che i suddetti provvedimenti hanno operato un **“eccesso di potere”** nel prevedere che, in caso di esito negativo della proposta di compensazione, le somme che l'Agenzia delle Entrate aveva accreditato nella contabilità speciale restino su tale contabilità speciale, ai fini dello svolgimento delle attività di riscossione coattiva da parte del competente agente della riscossione.

Tale questione è, ad ogni modo, superabile se si considera che detti provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono fonti secondarie.

Invece, con la formulazione proposta dallo schema di decreto legislativo, il **“blocco dei rimborsi”** verrebbe previsto da una norma di legge.

H. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Nella **formulazione proposta dallo schema**, la procedura di compensazione volontaria tra somme iscritte a ruolo e crediti d'imposta:

- in sede di erogazione di un rimborso d'imposta di ammontare superiore a € 500,00 comprensivo di interessi, l'agenzia delle Entrate verifica se il beneficiario risulta inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della Riscossione che ha in carico il ruolo **(comma 1)**;
- ricevuta la segnalazione di cui al comma 1, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero e invitando il debitore a comunicare entro 60 giorni se intende accettare la proposta **(comma 2)**;
- **a questo punto:**
 1. se il contribuente accetta la proposta, l'agente della riscossione movimenta le somme di cui al comma 1 e le riversa all'ente creditore, entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'iscrizione a ruolo **(comma 3)**;
 2. **se il contribuente rifiuta la proposta o non dia riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione di cui al comma 2 e l'agente della Riscossione comunica in via telematica all'agenzia delle Entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione. In questo caso, le somme di cui al comma 1 restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva (comma 4).**

A parere dello scrivente, il meccanismo come delineato dal Legislatore delegato è del tutto illegittimo e va riformato nella parte in cui prevede che, in caso di rifiuto da parte del contribuente della compensazione volontaria, le somme da rimborsare restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva.

Nei fatti, in ipotesi di rifiuto della compensazione volontaria da parte del contribuente, sembrerebbe essere riconosciuta all'AdER la possibilità di "congelare" le somme che il contribuente vanta a credito nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, così obbligandolo a provvedere all'integrale pagamento della cartella o delle cartelle al fine di ottenere il diritto al rimborso.

In particolare, a parere dello scrivente, la frase aggiunta all'art. 15, co. 1, lett. b) dello schema di decreto comporta:

- **ECESSO DI DELEGA:** innanzitutto, vi è un eccesso di delega da parte del Governo nell'esercizio del potere delegato dal Parlamento. Ed invero, ai sensi dell'**art. 18 della L. 111/2023 (Legge delega):**

<<

Articolo 18

Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione

1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema nazionale della riscossione, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali:

a) incrementare l'efficienza dei sistemi della riscossione, nazionale e locali, e semplificarli, orientandone l'attività secondo i principi di efficacia, economicità e imparzialità e verso obiettivi di risultato, anche attraverso:

1) la pianificazione annuale, da concordare con il Ministero dell'economia e delle finanze, delle procedure di recupero che l'agente della riscossione deve svolgere, anche secondo logiche di raggruppamento dei crediti per codice fiscale, in relazione al valore degli stessi;

2) il discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali e di quelle interessate da dilazioni di pagamento, e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di azioni fruttuosamente esperibili;

3) la possibilità per l'ente creditore, successivamente al discarico automatico, di riaffidare in riscossione le somme discaricate, quando divengano noti nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali, ovvero di affidare in concessione a soggetti privati, tramite una procedura di gara ad evidenza pubblica, la gestione della riscossione coattiva delle predette somme, secondo le procedure di cui al titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dietro pagamento di una commissione pari a una percentuale dell'importo effettivamente riscosso;

4) la salvaguardia del diritto di credito, mediante il tempestivo tentativo di notificazione della cartella di pagamento, non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico, nonché, nella misura e secondo le indicazioni contenute nella pianificazione di cui al numero 1), di atti interruttivi della prescrizione;

5) la gestione del processo di recupero coattivo in conformità alla pianificazione di cui al numero 1);

6) la tempestiva trasmissione telematica delle informazioni relative all'attività svolta;

7) una disciplina transitoria dei tentativi di recupero delle somme contenute nei carichi già affidati all'agente della riscossione, tenendo conto della capacità operativa dello stesso agente;

8) la revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione, prevedendola in presenza di dolo e, inoltre, nei soli casi in cui dal mancato rispetto, per colpa grave, delle disposizioni adottate in attuazione del principio di cui al numero 4) sia derivata la decadenza o la prescrizione del diritto di credito, con possibilità, in tali casi, di definizione abbreviata delle relative controversie e di pagamento in misura ridotta delle somme dovute;

9) l'individuazione in via tassativa dei casi in cui si configuri, in capo a persone fisiche o giuridiche che maneggiano denaro, valori o altri beni pubblici, di qualsiasi natura, l'obbligo di resa del conto;

10) l'attribuzione al Ministero dell'economia e delle finanze del potere di verificare la conformità dell'attività di recupero dei crediti affidati all'agente della riscossione alla pianificazione di cui al numero 1), nel rispetto dei seguenti principi di economicità ed efficacia:

10.1) per i crediti tributari erariali, determinare i criteri di individuazione delle quote automaticamente discaricate da sottoporre al controllo, in misura compresa tra il 2 per cento e il 6 per cento delle stesse quote, e delle modalità, anche esclusivamente telematiche, di tale controllo;

10.2) per i restanti crediti, determinare i criteri di individuazione delle quote da sottoporre a controllo, nella misura massima del 5 per cento;

b) assicurare un'adeguata tutela del contribuente nel corso delle attività istruttorie poste in essere dall'Amministrazione finanziaria;

c) favorire l'uso delle più evolute tecnologie e delle forme di integrazione e interoperabilità dei sistemi e del patrimonio informativo funzionali alle attività della riscossione ed eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguente riduzione dei costi;

d) modificare progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, in vista della stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate;

e) potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, anche attraverso:

1) il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione, al fine di anticipare l'incasso, da parte di quest'ultimo, delle somme dovute dal debitore, riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive, anche attraverso la semplificazione del procedimento di cui all'articolo 29, comma 1, lettera h), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;

2) l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione, per assicurare una maggiore rapidità dell'azione di recupero;

3) la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari, che non possono in ogni caso eccedere complessivamente la misura della sorte capitale, degli interessi e di ogni relativo accessorio fino all'effettivo soddisfo, anche mediante l'introduzione di meccanismi di cooperazione applicativa sin dalla fase della dichiarazione stragiudiziale del terzo, ai sensi dell'articolo 75-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore;

f) individuare un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall'agente nazionale della riscossione, o di parte delle stesse, all'Agenzia delle entrate, in modo da superare l'attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione;

g) nell'introdurre il nuovo modello organizzativo di cui alla lettera f), garantire la continuità del servizio della riscossione attraverso il conseguente trasferimento delle risorse strumentali nonché delle risorse umane senza soluzione di continuità;

h) semplificare e accelerare le procedure relative ai rimborsi;

i) rivedere la disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto con finalità di razionalizzazione e semplificazione;

l) prevedere una disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali paritetici e dipendenti che assicuri un corretto equilibrio tra la tutela del credito erariale e il diritto di difesa.

2. Le disposizioni di cui al comma 1, lettera a), numeri 2) e 3), e lettera d), non si applicano per la revisione del sistema della riscossione delle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020.

3. Per la revisione del sistema della riscossione dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi previste dal titolo III del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, il Governo osserva altresì, oltre ai principi e criteri direttivi di cui al comma 1, ad eccezione di quanto previsto dalla lettera d), i seguenti principi e criteri direttivi specifici:

a) rivedere il sistema di determinazione, liquidazione e versamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale forniti a consumatori finali o autoconsumati, al fine di superare, in particolare, l'attuale sistema di versamento dell'imposta e di correlare i versamenti dell'accisa ai quantitativi di energia elettrica e di gas naturale venduti o autoconsumati nel periodo di riferimento;

b) rimodulare e armonizzare i termini previsti per la decadenza dal diritto al rimborso dell'accisa e per la prescrizione del diritto all'imposta.

4. I principi e criteri direttivi di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle disposizioni da adottare in relazione agli agenti della riscossione degli enti territoriali.>>.

Da una lettura del citato articolo, emerge che la materia dei rimborsi è affrontata alle lett. h) e i) del primo comma, ove nulla è precisato in merito al congelamento dei rimborsi, con grave danno ai contribuenti.

• **VIOLAZIONE DI UN DIRITTO COSTITUZIONALE:** si aggiunga la considerazione che il diritto al rimborso di quanto indebitamente versato è un **diritto costituzionale** del cittadino che trova pieno conforto nell'**articolo 2 della Costituzione** e il cui perimetro di garanzia e tutela è il diritto alla piena reintegrazione patrimoniale. In questa cornice operano i principi di tutela dell'affidamento e della buona fede a favore del contribuente, l'imparzialità e la trasparenza dello Stato fiscale. **Sul piano giuridico, quindi, il diritto di restituzione è un diritto costituzionale che deve essere sempre garantito nella sua pienezza dalle leggi dello Stato.**

• **ILLEGITTIMA RIDUZIONE DELL'IMPORTO DA RIMBORSARE:**
peraltro, si evidenzia che nel prevedere che *“le somme (...) restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva.»*” il Legislatore delegato pone in essere un'illegittima riduzione dell'importo da rimborsare.

E' evidente che, se le somme da rimborsare saranno trattenute dall'AdER, gli interessi non saranno computati e liquidati, stante il silenzio legislativo.

In conclusione, a parere dello scrivente, il periodo aggiunto dall'art. 15, co. 1, lett. b), dello schema – ove all'art. 28-ter, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente periodo: «In tal caso, le somme di cui al comma 1 restano a disposizione dell'agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva.»; - è da cancellare in quanto, in ipotesi di rifiuto alla compensazione volontaria, AdER non può bloccare le somme versate sugli appositi fondi dall'Agenzia delle Entrate ma deve procedere subito all'integrale legittimo rimborso, con i relativi interessi.

- **IN ALLEGATO IL QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI.**
- **ALLEGATO INVITO AUDIZIONE DELL'08 MAGGIO 2024 PRESSO LA VI COMMISSIONE FINANZE DELLA CAMERA DEI DEPUTATI**

Lecce, 02 maggio 2024

Avv. Maurizio Villani

**Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it
E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it
Pec: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it**

INDICE

A. CONSENTIRE L'IMPUGNAZIONE DELL'ESTRATTO DI RUOLO.....	1
B. INTERESSI DI RITARDATA ISCRIZIONE A RUOLO E RIMBORSI - PARITÀ FISCO E CONTRIBUENTE	2
C. INTERESSI DI MORA DA ABROGARE.....	6
D. RIAFFIDAMENTO A PRIVATI E TUTELA DELLA PRIMA CASA.....	6
E. ATTI DI RECUPERO – PREVEDERE L'ISCRIZIONE PROVVISORIA PARZIALE E NON TOTALE – PREVEDERE ANCHE LA RATEIZZAZIONE ORDINARIA	7
F. LE NOVITA' INTRODOTTE DALLO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI COMPENSAZIONE TRA RIMBORSI E IMPORTI ISCRITTI A RUOLO 8	
G. IL “RICATTO” CELATO NELL'ART 15, COMMA 1, LETT, B), DELLO SCHEMA: IL BLOCCO DEI RIMBORSI FISCALI	11
G.1. <i>Il vigente meccanismo di compensazione volontaria con crediti d'imposta</i>	11
G.2. <i>Il meccanismo di compensazione volontaria con crediti d'imposta come riscritto dallo schema di decreto</i>	13
G.3. <i>Il nuovo meccanismo normativizza il “blocco dei rimborsi fiscali”</i>	14
H. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE.....	17

ALLEGATO QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI

ALLEGATO INVITO *Audizione dell'08 maggio 2024 presso la VI Commissione Finanze della Camera dei deputati, nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione (Atto n. 152).*

QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI

Allegato

SOGGETTO	IMPOSTA	INTERESSI	INTERESSI DI MORA	SANZIONI	RAVVEDIMENTO OPEROSO	FALLIMENTO
<p>AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE (ADER)</p> <p>(RUOLO)</p>	<p>DOVUTA</p> <p>SI</p>	<p>4% annuo</p> <p>(art. 20 D.p.r. n. 602/1973)</p> <p><u>N.B.</u></p> <p>Sulle somme il cui pagamento è stato rateizzato o sospeso ai sensi dell'articolo 19, comma 1, si applicano gli interessi al tasso del</p> <p>4,5 % (quattro, cinque per cento)</p> <p>(art. 21 D.P.R. n.</p>	<p>2,68 % annuo</p> <p>(art. 30 D.p.r. n-60271973)</p> <p>(Provvedimento Agenzia delle Entrate del 23 maggio 2019 n. 148038)</p>	<p><u>A</u></p> <p>30%</p> <p>della maggiore imposta ai sensi degli artt. 36 bis e 36 ter D.p.r. n. 600/1973 e 54 – bis D.p.r. 633/1972 (art. 13, comma 1, D.p.r. n. 471/1997)</p> <p><u>B</u></p> <p>Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti la sanzione è</p>	<p>La sanzione è ridotta, sempre che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:</p> <p>a)ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;</p> <p>a-bis)ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori</p>	<p>Articoli 5 e 6 della Legge Fallimentare</p> <p>(R.D. 16-03-1992 e successive modifiche ed integrazioni)</p> <p><u>N.B.</u></p> <p>Il fallimento fiscale (art. 97 D.P.R. n. 602/1973 è stato dichiarato incostituzionale (sent. n. 89/1992) e cancellato dall'ordinamento tributario (art. 16 D.Lgs. n. 471/1997).</p>

QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI

Allegato

SOGGETTO	IMPOSTA	INTERESSI	INTERESSI DI MORA	SANZIONI	RAVVEDIMENTO OPEROSO	FALLIMENTO
<p>AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE (ADER)</p> <p>(RUOLO)</p>		<p>602/1973).</p> <p><u>N.B.</u></p> <p>In campo fiscale non è ammesso l'anatocismo.</p> <p><u>N.B.</u></p> <p>Interessi legali allo</p> <p>0,01 % annuo</p> <p>(D.M. 11 dicembre 2020 in G.U. del 15/12/2020, a partite dal 01 gennaio 2021)</p> <p>1,25 % annuo</p>		<p>applicata</p> <p>dal 100% al 200%</p> <p>della misura dei crediti stessi.</p> <p>(art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997)</p> <p>(IN ATTESA DELLA RIFORMA DELLE SANZIONI)</p>	<p>e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;</p> <p>b)ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per</p>	

QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI

Allegato

SOGGETTO	IMPOSTA	INTERESSI	INTERESSI DI MORA	SANZIONI	RAVVEDIMENTO OPEROSO	FALLIMENTO
<p style="text-align: center;">AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE (ADER)</p> <p style="text-align: center;">(RUOLO)</p>		<p>dall'01/01/2022</p>			<p>la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;</p> <p>b-bis)ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione</p>	

QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI

Allegato

SOGGETTO	IMPOSTA	INTERESSI	INTERESSI DI MORA	SANZIONI	RAVVEDIMENTO OPEROSO	FALLIMENTO
<p style="text-align: center;">AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE (ADER)</p> <p style="text-align: center;">(RUOLO)</p>					<p>periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;</p> <p>b-ter)ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;</p> <p>b-quater)ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori</p>	

QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI

Allegato

SOGGETTO	IMPOSTA	INTERESSI	INTERESSI DI MORA	SANZIONI	RAVVEDIMENTO OPEROSO	FALLIMENTO
<p style="text-align: center;">AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE (ADER)</p> <p style="text-align: center;">(RUOLO)</p>					<p>e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;</p> <p>c)ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della</p>	

QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI**Allegato**

SOGGETTO	IMPOSTA	INTERESSI	INTERESSI DI MORA	SANZIONI	RAVVEDIMENTO OPEROSO	FALLIMENTO
AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE (ADER) (RUOLO)					presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni; (Art. 13 D.Lgs. n. 472/1997)	

QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI

Allegato

SOGGETTO	IMPOSTA	INTERESSI	INTERESSI DI MORA	SANZIONI	RAVVEDIMENTO OPEROSO	FALLIMENTO
<p>RIMBORSO A FAVORE DEL CONTRIBUENTE (ISTANZA)</p>	<p>PAGATA</p> <p>SI</p>	<p>1 % per ognuno dei semestri interi, escluso il primo ed escluso dal computo anche il semestre in cui tale ordinativo è emesso</p> <p>(artt. 42 – bis; 44; 44 bis, D.p.r. n. 602/1973)</p> <p><u>N.B.</u> In campo fiscale non è ammesso l'anatocismo.</p>	<p>NO</p>	<p>NO</p>	<p>NO</p>	<p>NO</p>

QUADRO SINOTTICO RISCOSSIONE OGGI

Allegato

Lecce, 02 maggio 2024

Avv. Maurizio Villani

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

Da: Finanze COM <com_finanze@camera.it>
Inviato: martedì 30 aprile 2024 14:46
A: avvocato@studiotributariovillani.it
Oggetto: Sua audizione su schema DLGS in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione
Allegati: Dossier Studi.pdf; Testo.pdf

Gentile avvocato,
facendo seguito ai contatti intercorsi, Le confermiamo l'interesse della VI Commissione Finanze della Camera dei deputati a svolgere la Sua audizione informale, nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione (Atto n. 152).

L'audizione, che dovrebbe durare complessivamente mezz'ora e che può essere svolta anche in videoconferenza, si svolgerebbe mercoledì 8 maggio prossimo, intorno alle ore 15, e coinvolgerà contemporaneamente anche il prof. avv. Simone Labonia (335 6285752s.labonia@studiolegalelabonia.it)

Al fine di lasciare adeguato spazio ad eventuali domande dei deputati e alla Sua replica, La preghiamo di prevedere un intervento della durata di cinque/sei minuti circa.

Le daremo conferma dell'orario e di tutti gli ulteriori dettagli non appena avremo definito il calendario complessivo delle audizioni di quella giornata.

Alleghiamo il testo del provvedimento e il dossier predisposto dagli Uffici della Camera.

RingraziandoLa per la disponibilità, inviamo cordiali saluti.

*Segreteria della VI Commissione Finanze
Camera dei deputati
tel. 06.6760.3666 - 3435
com_finanze@camera.it*