

# DELEGA FISCALE

*Le novità su riscossione, contenzioso e sanzioni*

# Il disegno di legge delega

Il disegno di legge contenente delega al Governo per la riforma fiscale **(A.C. 1038)** è stato deliberato dal Consiglio dei ministri del 16 marzo 2023.

Esso consta di 20 articoli, distribuiti in cinque titoli.

Il Titolo III attiene alla disciplina delle **procedure di definizione dell'imponibile, accertamento, riscossione e contenzioso** (capo I, artt. 14-17) e **le sanzioni** (Capo II, artt. 18).



# Il disegno di legge delega

L'**articolo 16** reca i principi e i criteri direttivi specifici per una revisione del sistema nazionale della **riscossione** che assicuri una maggiore **efficacia, imparzialità ed efficienza**. Oltre a diversi aspetti procedurali si prevede la revisione della responsabilità dell'agente della riscossione, oltre alla salvaguardia del credito, all'aggiornamento tecnologico, il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento nonché dell'attuale separazione tra Agenzia delle entrate ed Agenzia delle entrate - Riscossione.



# Il disegno di legge delega

L'**articolo 17** reca i principi e i criteri direttivi a cui il Governo è chiamato ad attenersi nell'esercitare la delega conferita per la **revisione della disciplina e dell'organizzazione dei processi tributari** con particolare riguardo al rafforzamento agli istituti deflattivi del contenzioso, all'ampliamento e al potenziamento del processo di informatizzazione della giustizia tributaria.



# Il disegno di legge delega

L'**articolo 18**, prevede una serie di princìpi e criteri direttivi specifici per la **revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale**, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto, di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali. Obiettivo delle norme è razionalizzare e coordinare il rapporto tra sanzioni amministrative e penali.



# Legge delega, riscossione e rimborso

La legge delega per la riforma fiscale fissa all'articolo 16 i criteri specifici per la revisione del sistema nazionale della **riscossione**, che assicuri una maggiore efficacia, imparzialità ed efficienza.

Gli **aspetti essenziali** riguardano:

- la semplificazione e l'incremento dell'efficienza dell'attività di riscossione;
- l'utilizzo delle tecnologie più evolute e delle forme di integrazione e interoperabilità tra sistemi;
- la modifica dei piani di rateazione;
- il potenziamento dell'attività dell'agente della riscossione;
- l'individuazione del nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione;



# Legge delega, riscossione e rimborso

- la semplificazione e velocizzazione dei rimborsi;
- l'introduzione di disciplina della riscossione verso i coobbligati solidali paritetici e dipendenti;
- la revisione del sistema di determinazione dell'accisa nonché delle procedure di rimborso;
- Il discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo all'affidamento, delle quote non riscosse;
- Tutelare il diritto di credito erariale, mediante l'emanazione «accelerata» della cartella di pagamento, entro il nono mese successivo dell'affidamento del carico.



# Legge delega, riscossione e rimborso

La *ratio*, dunque, è quella di **semplificare la macchina della riscossione coattiva, anche velocizzandola**, con l'obiettivo di assicurare nel tempo sempre maggiori entrate relative a crediti di natura sia fiscale che previdenziale. Infatti, è emerso come l'attuale disciplina della riscossione si presenti assai farraginoso e inidoneo a consentire un efficace svolgimento delle attività di recupero coattivo dei crediti pubblici.



# Legge delega, riscossione e rimborso

La relazione illustrativa ha precisato che:

- La macchinosità ed inefficienza del sistema emerge quando si **impone lo svolgimento di attività di recupero pressoché indistinte per tutti i crediti** iscritti a ruolo e, in considerazione dell'elevatissimo numero di partite affidate all'agente della riscossione, risulta, di fatto, **impossibile effettuare per tutti i carichi la totalità delle azioni di riscossione coattiva** astrattamente ipotizzabili, anche a prescindere dalla prevedibile efficacia di ciascuna di essa;
- La macchinosità emerge anche se si considera che il sistema di riscossione è «vecchio», in quanto i suoi ingranaggi sono ancora quelli pensati per un sistema complesso, **in cui il creditore è un ente pubblico, che agisce per il tramite di un ente privato nei confronti di un altro soggetto privato**: e ciò è anacronistico se si pensa alla nascita dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione.



# Legge delega, riscossione e rimborso

Quanto detto trova conferma nei numeri della riscossione, come esplicitati dal direttore dell'Agenzia delle entrate nel corso dell'audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale.

In particolare, è stato rilevato che nel **2022** si è superato il tetto dei **1.100 miliardi non riscossi, 130-140 milioni di cartelle, 230 milioni di crediti da riscuotere, circa 16 milioni di cittadini iscritti a ruolo** e che ciò rappresenta “una montagna evidentemente difficile da gestire”.



# Legge delega, riscossione e rimborso

- *«questo assetto ha comportato l'esigenza, negli anni, di prorogare ripetutamente i termini di presentazione delle **comunicazioni di inesigibilità** e ha, altresì, determinato **l'accumulo di crediti inesigibili nelle contabilità degli enti creditori**. Oltretutto, allorché tali proroghe si esauriranno e si dovrà procedere all'esame **delle comunicazioni di inesigibilità** dell'agente della riscossione, ne deriveranno pesanti oneri amministrativi, con effetti paralizzanti dell'attività, tanto degli enti creditori, quanto della stessa Agenzia delle entrate – Riscossione.*



# Legge delega, riscossione e rimborso

- *«Il comma 1 dell'articolo 19 del d.lgs. n. 112 del 1999 prevede, invero, attualmente, per le pubbliche amministrazioni che effettuano il controllo delle comunicazioni di inesigibilità e per l'agente della riscossione, **una pluralità di adempimenti** (comunicazione di avvio del procedimento di controllo/richiesta di documentazione, esame dei documenti trasmessi, contestazione all'agente della riscossione, eventuale assegnazione di un nuovo termine per lo svolgimento di attività di riscossione, esame delle attività svolte e adozione di una nuova decisione dopo la scadenza di tale termine). Senza contare che, tali controlli, pur **se esercitati limitatamente alla percentuale del 5%** prevista dallo stesso articolo 19, comma 2, del d.lgs. n. 112 del 1999, non potranno che interessare comunque un elevatissimo numero di carichi.»*



# Legge delega, riscossione e rimborso

- *«Il Legislatore, rilevate le criticità della vigente disciplina dell'attività di riscossione e dei meccanismi di discarico per inesigibilità, aveva iniziato ad introdurre nella normativa di settore il riferimento all'esigenza di elaborare, a cura di un apposito **"Comitato di indirizzo e verifica dell'attività di riscossione mediante ruolo"**, criteri di individuazione delle **categorie dei crediti oggetto di recupero coattivo e linee guida per lo svolgimento mirato e selettivo dell'azione di riscossione** che tenessero conto della capacità operativa dell'agente della riscossione e dell'economicità della stessa azione (art. 1, commi 531-535, della legge n. 228/2012).»*
- *«Tali previsioni, tuttavia, non sono state accompagnate dai necessari interventi generali di adeguamento del sistema e, pertanto, risultano di impossibile applicabilità pratica.*



# Legge delega, riscossione e rimborso

Nel dettaglio, dunque, il nuovo sistema nazionale della riscossione ispirato ad esigenze di semplificazione dovrà essere realizzato attraverso:

- la **pianificazione annuale**, da concordare con il MEF, 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;

Ragionando da privati, le priorità sarebbero: **aggredire i crediti in scadenza** (quantomeno interrompendo la prescrizione), **aggredire i crediti più elevati**, **aggredire i debitori capienti**.

Vedremo se anche lo Stato farà una valutazione «costi-benefici», tipica del creditore privato, arrivando al punto di rinunciare ai crediti per cui verosimilmente non si avrà soddisfazione o comunque quando «non vale la pena» procedere per l'esiguità del credito che si intende riscuotere. **C'è il problema, però, dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e si potrebbero profilare in taluni casi limite violazioni del principio di uguaglianza, che invece non si pongono per il creditore privato.** Ad ogni modo, il nuovo sistema appare improntato ad un obiettivo di risultato, secondo i principi di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa.



# Legge delega, riscossione e rimborso

- 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.

La logica sembra quella di evitare tutti quei pesanti costi che sta sostenendo lo Stato, per via del sistema attuale delle comunicazioni di inesigibilità.

Sarà interessante verificare se sarà previsto un vero e proprio obbligo di discarico, con la conseguenza che il contribuente, ad esempio, **potrebbe eccepire l'illegittimità di una cartella di pagamento avente ad oggetto somme non riscosse che sono state affidate all'Agente della riscossione sei anni prima.** (v. però slide successiva).



# Legge delega, riscossione e rimborso

- la **possibilità** per l'ente creditore, successivamente al discarico automatico, di **riaffidare in riscossione le somme discaricate**, in presenza di nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali.

Questa previsione **sembra confermare il sospetto che si intende aggredire con forza il creditore «capiente» e rinunciare alle azioni rispetto a quelli con minore solvibilità**, seguendo obiettivi di risultato, quindi di efficienza ed economicità, anziché di imparzialità, dell'azione amministrativa.



# Legge delega, riscossione e rimborso

- la **salvaguardia del diritto di credito**, mediante il tempestivo tentativo di notifica 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 concordata con il MEF, di atti interruttivi della prescrizione;

Sembrerebbe trattarsi di una forte «accelerazione»: attualmente non sono previsti termini perentori di notifica della cartella di pagamento che decorrano dall'affidamento del carico all'agente della riscossione.

I termini di decadenza della notifica della cartella di pagamento decorrono, di regola, dal momento della presentazione della dichiarazione e la legge concede anni di tempo per procedere (anziché appena nove mesi).



# Legge delega, riscossione e rimborso

- Ad esempio, secondo **l'art. 25 dpr 602 del 1973**, il concessionario notifica la cartella di pagamento:
- Entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione in caso di controllo automatico ex art. 36-bis dPR 600 del 1973;
- Entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione in caso di controllo formale ex art. 36-ter dPR 600 del 1973;
- Entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo in caso di accertamenti d'ufficio.



# Legge delega, riscossione e rimborso. Principi generali

- 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;
- la **revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione**, prevedendola in presenza di dolo e nei soli casi in cui dal mancato rispetto, per colpa grave, delle previsioni derivanti dall'attuazione delle disposizioni sulla salvaguardia del diritto di credito (**mediante tempestivo tentativo di notifica**), 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;



# Legge delega, riscossione e rimborso

Un altro importante cambiamento riguarderà **le condizioni di accesso ai piani di rateazione.**

A tal proposito, la **lettera c)** dell'articolo 16 prevede che siano modificate progressivamente le condizioni di accesso ai **piani di rateazione**, in vista di una **stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate**

oggi la rateizzazione ordinaria massima è di 72 rate, quella da 120 è concessa solo se si dimostra grave difficoltà legata alla congiuntura economica per ragioni estranee alla propria responsabilità e si soddisfano degli indici economici stabiliti dal decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 novembre 2013.



# Legge delega, riscossione e rimborso

Anche **l'attività dell'agente della riscossione** sarà revisionata e rimodulata.

La **lettera d)** dispone che debba essere **potenziata l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione**, attraverso:

- 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;
- Ciò è stato già fatto, ad esempio, con gli avvisi di accertamento imposablesativi, (art. 29, comma 1, D.L. 78 del 2010), che costituiscono il titolo esecutivo, senza dunque bisogno di emanare una successiva cartella di pagamento per procedere alla riscossione. **In teoria, l'utilizzo estensivo dell'atto imposablesativo a tutte le entrate riscuotibili mediante ruolo era stato già previsto dall'art. 29, comma 1, lett. h D.L. 78 del 2018**; tuttavia questa ultima disposizione richiedeva, per la sua attuazione, un apposito dPR, che da 13 anni a questa parte non è mai stato emanato.
- Alcuni autori suggeriscono di anticipare l'effetto esattivo sin dal primo atto comunicato al contribuente, quale ad esempio l'avviso bonario. Se così fosse, difficilmente potremmo continuare a chiamarlo «bonario».



# Legge delega, riscossione e rimborso

La **lettera d)** dispone che debba essere **potenziata l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione**, altresì attraverso **l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione**, per assicurare una maggiore rapidità dell'azione di recupero.

La disposizione non è del tutto chiara, essendo equivocabile il concetto di «efficacia». Ad ogni modo, secondo l'interpretazione che appare preferibile, si fa presente che ad oggi la cartella di pagamento **ha un termine di «efficacia» annuale** che decorre dalla notificazione al contribuente, trascorso il quale, se si vorrà procedere all'esecuzione forzata, si dovrà **prima notificare un'intimazione di pagamento con termine di cinque giorni** (art. 50 dPR 602 del 1973). Pertanto, in forza di questa disposizione, si potrebbe, in ipotesi, estendere questo termine, con la conseguenza che **l'Agente della riscossione potrebbe procedere all'esecuzione forzata anche dopo un anno dalla notifica della cartella senza dover dapprima notificare l'intimazione di pagamento**.



# Legge delega, riscossione e rimborso

- **la razionalizzazione e l'automazione della procedura di pignoramento dei rapporti finanziari**, 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.
- Ai sensi dell'art. 75 bis si prevede la facoltà dell'Agente della riscossione di richiedere la dichiarazione stragiudiziale del terzo (l'omesso riscontro del terzo implica sanzione amministrativa compresa tra 2 e 21 mila euro- art. 10 dlgs 471/97) Nella stessa, il soggetto richiesto deve **indicare per iscritto le cose e le somme dovute al contribuente debitore**. La dichiarazione si pone generalmente come fase intermedia tra l'inizio della riscossione e il pignoramento.
- Pertanto, nel silenzio della relazione illustrativa e del Dossier del Senato sul punto, si potrebbe ritenere che la disposizione del DDL in commento voglia avviare una sorta di contraddittorio tra le parti **prima di procedere con il pignoramento**.



# Legge delega, riscossione e rimborso

Alcune novità riguardano il rapporto tra l'Agenzia delle Entrate e l'AdER.

Sul punto, la **lettera e)** prevede che debba essere individuato un nuovo assetto 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.

La previsione, piuttosto generica, sembra favorevole nella parte in cui appare volere risolvere le problematiche di «dialogo» tra AdE e AdE-R (il classico esempio del ruolo esistente per l'una e allo stesso tempo sgravato per l'altra). «Accorpendo» i due enti, questi fenomeni dovrebbero ridursi rendendo più fluida la gestione del credito erariale in ogni fase ci si trovi.



# Legge delega, riscossione e rimborso

Venendo alla materia dei rimborsi, la relativa procedura è sempre stata una carenza dello Stato, che molte volte ha dilatato le tempistiche necessarie per la restituzione delle somme.

Di tale problema si occupa la **lettera f)** dell'articolo 16, la quale prevede la **semplificazione nonché la velocizzazione delle procedure relative ai rimborsi.**

Nella Relazione illustrativa il Governo precisa che il criterio di delega in tema di semplificazione e velocizzazione delle procedure relative ai rimborsi interesserà ad esempio l'IVA rendendo l'ordinamento interno maggiormente aderente ai criteri elaborati dalla Corte di Giustizia.



# Legge delega, riscossione e rimborso

Secondo i Giudici europei, in materia di IVA, il soggetto passivo che si trovi in una posizione creditoria può, in attuazione del principio di neutralità dell'imposta, **richiedere il rimborso dell'IVA a credito, senza che le modalità adottate dagli Stati membri rendano difficile ottenere tale rimborso.** In base al criterio di delega potranno, pertanto, essere apportate modifiche alla normativa attuale per consentire al contribuente di ottenere agevolmente e in tempi rapidi il rimborso.



# Legge delega, riscossione e rimborso

Il disegno di legge delega si propone di introdurre una nuova disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali.

In particolare, la **lettera h)** prevede l'introduzione di una disciplina della **riscossione nei confronti dei coobbligati** solidali paritetici e dipendenti che **assicuri un corretto equilibrio tra tutela del credito erariale e diritto di difesa**.

Infatti, ad oggi, vi sono una serie di disposizioni (art. 11, legge n. 151/1991 e art. 25, D.P.R. n. 602/1973), la cui interpretazione è fortemente controversa nella giurisprudenza di merito e di legittimità (*Il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede...*)

L'intervento normativo in parola, tra le altre, potrebbe interessare anche l'art. 14 del D.lgs. 472 del 1997, che disciplina la responsabilità del cessionario di azienda per i debiti fiscali del cedente, nei limiti del valore dell'azienda ceduta, salvo i casi in cui la cessione sia avvenuta fraudolentamente.



# Legge delega, riscossione e rimborso

In particolare, allo stato attuale, può determinarsi un pregiudizio per i soggetti coobbligati, i quali, pur non realizzando il presupposto del tributo, **possono trovarsi di fronte a pretese avanzate direttamente dagli atti dell'esecuzione** (di regola la cartella di pagamento ma anche direttamente l'intimazione di pagamento), con minore garanzie di difesa rispetto all'obbligato soggetto passivo di imposta, il quale ha diritto a difendersi nel merito della pretesa.



# Legge delega, riscossione e rimborso

secondo una giurisprudenza affermata anche di recente, è possibile «bypassare» la notifica al responsabile solidale sussidiario di qualsiasi atto con cui l'Amministrazione finanziaria manifesta la pretesa fiscale.

Nella prassi si assiste alla notificazione, al coobbligato solidale, anche della sola intimazione di pagamento sprovvista di qualsivoglia motivazione in merito all'*an* della pretesa e senza la previa notifica di qualsiasi atto presupposto.

Tale meccanismo, come anticipato, può risultare particolarmente lesivo del diritto di difesa del coobbligato, che in tal modo si troverebbe in una posizione di svantaggio rispetto allo stesso coobbligato principale (v. scheda successiva).



# Legge delega, riscossione e rimborso

Infatti, il coobbligato principale, quanto meno, godrebbe del previo invio di un avviso di accertamento (o comunque di una cartella di pagamento), con possibilità di comprendere la pretesa e difendersi nel termine di 60 gg, a differenza del coobbligato dipendente, il quale si vedrebbe immediatamente raggiunto dagli atti dell'esecuzione senza alcuna tutela (senza aver neanche tempo, eventualmente, di accedere ad una dilazione di pagamento prima dell'inizio dell'azione esecutiva).



# Legge delega, riscossione e rimborso

Alcuni cambiamenti riguarderanno anche il **sistema di riscossione rimborso delle accise**.

Ai fini della revisione del sistema della riscossione dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi di cui al Titolo III del D.Lgs. n. 504/1995, il Governo dovrà osservare due ulteriori principi e criteri direttivi specifici:

- armonizzazione dei termini (attualmente tra loro differenziati) previsti per la decadenza del diritto al rimborso dell'accisa e per la prescrizione del diritto alla riscossione dell'imposta;



# Legge delega, riscossione e rimborso

Attualmente il Testo unico sulle Accise prevede i seguenti termini:

- In relazione al termine di decadenza del diritto al rimborso dell'accisa, l'art. 14 stabilisce che il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro **due anni** dalla data del pagamento o **entro novanta giorni** dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme indebitamente percepite da soggetti terzi (es. il consumatore finale che abbia indebitamente pagato l'accisa può proporre azione civilistica di ripetizione di indebito nei confronti del fornitore, che dovrà infine agire dinanzi al giudice tributario per far valere il diritto al rimborso nei confronti dell'Erario);
- In relazione al termine di prescrizione del diritto alla riscossione dell'imposta, l'art. 15 stabilisce che il termine di prescrizione per il recupero del credito da parte dell'Agenzia è di cinque anni.
- Es rimborso IRES termine di 48 mesi ( art. 38 dpr 602/73)
- Termine decadenziale per notifica atto di accertamento quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata, dunque anni 6 ( art. 43 dpr 600/73)



# Legge delega e contenzioso tributario

Il disegno di legge delega per la riforma fiscale contiene un'intera disposizione (l'**articolo 17**) dedicata al **contenzioso tributario**, con interventi più mirati e selettivi rispetto a quanto proposto nella legge n. 130/2020, ove si era in parte riformato un settore che necessitava di interventi ormai fondamentali.

L'**articolo 17** reca i principi e i criteri direttivi a cui il Governo è chiamato ad attenersi nell'esercitare la delega conferita per la **revisione** della **disciplina** e dell'**organizzazione dei processi tributari**. Si tratta di una serie di principi e criteri direttivi che riguardano tanto il versante processuale quanto quello organizzativo-strutturale della giustizia tributaria.



# Legge delega e contenzioso tributario

In primo luogo, la **lettera a)** demanda al legislatore delegato di intervenire sui vigenti istituti aventi finalità deflattive e operanti anteriormente alla costituzione in giudizio della parte resistente.

Secondo la relazione illustrativa:

*«L'idea di fondo, quindi, è quella incentivare l'utilizzo degli istituti a finalità deflattiva, operanti nella fase antecedente la costituzione in giudizio prevista dall'art. 23, D.Lgs. n. 546/1992, al fine di contenere al massimo i tempi di conclusione della controversia tributaria, come previsto dal PNRR.»*

Si potrebbe trattare, ad esempio, di un potenziamento dell'accertamento con adesione, o del reclamo-mediazione, ovvero dell'istituzione di un nuovo istituto *ad hoc*, tenendo conto che, nonostante queste intenzioni, nelle prime bozze del DDL si era proposto di eliminare l'istituto del reclamo-mediazione.



# Legge delega e contenzioso tributario

In secondo luogo, la **lettera b)** prevede di **ampliare e potenziare l'informatizzazione** della **giustizia tributaria** mediante:

- norme di semplificazione processuale che siano funzionalmente orientate ad una **completa digitalizzazione** del processo;
- l'utilizzo obbligatorio di **modelli predefiniti per la redazione di atti** processuali, verbali e provvedimenti giurisdizionali;
- la disciplina delle **conseguenze** processuali derivanti dalla violazione dell'obbligo di utilizzo di **modalità telematiche**;
- la previsione che la **discussione da remoto** della causa possa essere **richiesta** anche **da una sola delle parti costituite**, mediante apposita istanza da notificare, ferma in ogni caso la possibilità per le altre parti di discutere in presenza, limitando la partecipazione a distanza alla sola parte richiedente.



# Legge delega e contenzioso tributario

Questi sono i vari punti nevralgici di questo passaggio di riforma. Quelli più significativi riguardano senza dubbio l'informatizzazione e digitalizzazione della giustizia tributaria. Tale obiettivo non può non passare dalla **celebrazione delle udienze da remoto**. Invero, seppure queste ultime non rappresentano ormai più una novità, la delega correttamente fa conseguire tale modalità alla richiesta anche soltanto di una delle parti costituite, al contrario di quanto previsto dalla L. 130/2022 secondo cui sarebbe necessaria la richiesta di **tutte** le parti costituite.

Peraltro, la delega sembra recepire le istanze di coloro che si cimentano quotidianamente nell'ambito del processo tributario, laddove richiede *“la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione”*.



# Legge delega e contenzioso tributario

Se correttamente attuata tale disposizione dovrebbe portare all'eliminazione dal D.Lgs. n. 546/1992 di quei rimandi ormai obsoleti - in tempi di processo telematico e firme digitali - al "vecchio" giudizio cartaceo che comportano costi e oneri a carico delle parti: si pensi ai riferimenti alle copie autentiche delle sentenze o alle attestazioni di conformità tra ricorso notificato e quello depositato.

Andrebbero, poi, favorite anche forme di "comunicazione" più immediate tra le parti del processo (ad esempio, notiziando le altre parti costituite quando vi siano aggiornamenti del fascicolo sul SIGIT) oltre che reso effettivo un paritario accesso alle fonti giurisprudenziali tra parti pubbliche e parti private.



# Legge delega e contenzioso tributario

Il disegno di legge delega non sembrerebbe incidere sulla **facoltà** del contribuente che si difende da solo, nell'ambito di controversie non superiori a tremila euro (art. 12, comma 2, del D.Lgs. 546/92), di scegliere se avvalersi o meno del processo telematico.

In sostanza, nonostante l'intenzione di eliminare ogni obsoleto riferimento al giudizio «cartaceo», dovrebbe comunque rimanere in vigore l'art. 16-bis, comma 3-bis, D.Lgs. 546/92, il quale precisa che *“i soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ai sensi dell'articolo 12, comma 2, **hanno facoltà di utilizzare**, per le notifiche e i depositi, le modalità telematiche indicate nel comma 3, previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni”*.

Altrimenti, di fatto, si obbligherebbero i contribuenti (non professionisti) a doversi dotare di una PEC per potere notificare gli atti del giudizio all'Amministrazione giudiziaria e dell'accesso al Si.Gi.T per costituirsi in giudizio



# Legge delega e contenzioso tributario

In terzo luogo la **lettera c)**, dispone la **modificazione** dell'**articolo 57** del D.P.R. n. 602 del 1973, prevedendo, in materia di esecuzione tributaria, un intervento di razionalizzazione nel **riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice civile**.

In particolare, viene consentito al ricorrente di proporre **opposizione all'esecuzione** (art. 615, comma 2, c.p.c.) e **opposizione agli atti esecutivi** (art. 617 c.p.c.) davanti al giudice tributario, ma solo nell'evenienza in cui si censuri la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, D.P.R. n. 602 del 1973.



# Legge delega e contenzioso tributario

Tale disposizione rappresenta la soluzione legislativa di una lunga questione sulla giurisdizione del giudice tributario o ordinario, che aveva anche richiesto l'intervento della Corte Costituzionale (**Corte Costituzionale**, sentenza n. 114 del 2018).

La Corte ha riscontrato l'esistenza di un **"vuoto di tutela"** giurisdizionale con riferimento alle *"controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973"*, per le quali l'art. 57, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 602/1973 alla data del 31 marzo 2018, ancora vietava le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.

La Corte, nel costruire il proprio iter logico giuridico, aveva rilevato *«l'impossibilità di far valere innanzi al giudice dell'esecuzione **l'illegittimità della riscossione** mediante opposizione all'esecuzione, **essendo ammessa soltanto l'opposizione con cui il contribuente contesti la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non anche quella con cui egli contesti il diritto di procedere alla riscossione**, confligge frontalmente con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost. e nei confronti della pubblica amministrazione dall'art. 113 Cost., dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva.»*



# Legge delega e contenzioso tributario

Per l'effetto, **ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 57**, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'articolo 50 del D.P.R. n. 602 del 1973, siano ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615 del codice di procedura civile.



# Legge delega e contenzioso tributario

La recente giurisprudenza di legittimità ha preso atto della dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 57, esplicitando alcuni principi di diritto che vanno ad incidere, altresì, sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e ordinario.

Sul punto, vedasi la recentissima Ordinanza n. 4040/2023, con cui le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno statuito che *"il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato:*

**1) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici;**



# Legge delega e contenzioso tributario

2) *alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell' intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell' intimazione"*



# Legge delega e contenzioso tributario

L'**articolo 17** si preoccupa anche delle seguenti esigenze:

- Ulteriore abbreviazione delle tempistiche del processo tributario;
- Impedire la progressione dell'attività di riscossione.

In particolare, per ridurre i tempi del processo, anche ai fini della tutela dell'integrità patrimoniale dei contribuenti sui quali pende la scure della riscossione frazionata in pendenza di giudizio, la delega, alla **lettera d)**, prevede che la **pubblicazione** e la successiva **comunicazione** alle parti del **dispositivo** dei **provvedimenti giurisdizionali** avvenga nella stessa **udienza di trattazione**, immediatamente dopo la delibazione di merito.

Attualmente, infatti, tra la data dell'udienza e quella di comunicazione del dispositivo non esiste un termine perentorio per il Giudice. Nella pratica è accaduto che, a seguito dell'udienza, si è dovuto attendere anche un anno per avere la comunicazione del dispositivo.



# Legge delega e contenzioso tributario

In relazione alla riscossione frazionata, merita ricordarsi come il ricorso, di norma, non sospende la riscossione delle somme intimate mediante la notifica dell'atto impugnato. Essa prosegue nella misura in cui lo consente la disciplina sulla riscossione frazionata, contenuta nell'art. 68 del DLgs. 546/92 o nei testi relativi al singolo tributo.

In linea di massima, in presenza di un avviso di accertamento per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, solitamente è dovuto:

- 1/3 dell'imposta contestata con la presentazione del ricorso;
- un ulteriore terzo dell'imposta e 2/3 delle sanzioni se si perde in primo grado;
- il restante terzo dell'imposta e della sanzione se si perde in secondo grado.



# Legge delega e contenzioso tributario

La **lettera e)** richiede che vengano introdotte misure volte ad accelerare la fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo.

In sostanza, si richiedono tempistiche certe e rapide per la fissazione dell'udienza cautelare anche nei gradi successivi al primo, per il quale la legge n. 130/2022 ha ridotto **tale termine a 30 giorni dalla presentazione dell'istanza di sospensione.**

In materia cautelare, il sistema contempla diverse norme che consentono al contribuente di poter ottenere la sospensione dell'atto impositivo. L'art. 47 del D.Lgs. 546/92 disciplina l'ipotesi dell'istanza cautelare rivolta al giudice tributario e contenuta nel ricorso o in un atto separato.



# Legge delega e contenzioso tributario

Due sono i presupposti per chiedere la sospensione dell'atto:

- **fumus boni iuris** (verosimiglianza della pretesa);
- **periculum in mora** (danno grave e irreparabile).

Per ciò che riguarda il primo requisito, esso di norma si ricava dai motivi di ricorso, mentre il secondo dipende dalla situazione economico-patrimoniale del contribuente, e a volte viene valutato in relazione ai concreti effetti dell'atto.

Per effetto dell'art. 47 co. 2 del DLgs. 546/92 come modificato dalla L. 130/2022, *"Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e **comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza**, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima"*.



# Legge delega e contenzioso tributario

Il giudice provvede mediante ordinanza non impugnabile, che viene comunicata subito in udienza. La sospensione può essere anche parziale o subordinata a garanzie.

Alla luce della normativa esposta, il legislatore delegante sembra volere agire su un aspetto che è stato già trattato da ultimo nella L. 130/2022, **ovvero la riduzione del termine per la fissazione dell'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione entro 30 giorni dalla richiesta.**

Il provvedimento legislativo citato si è tuttavia limitato al primo grado di giudizio (art. 47 D.Lgs. 546/92), **mentre l'intento della legge delega dovrebbe essere quello di estendere la riduzione dei termini anche nei successivi gradi di giudizio** (art. 62-bis D.lgs. 546/92), laddove la sospensione dell'esecuzione è ancora più importante. Come visto, infatti, in caso di sentenza di primo grado sfavorevole, la riscossione frazionata «aumenta» di un ulteriore terzo dell'imposta e dei due terzi delle sanzioni, con un sensibile aggravio per il contribuente.



# Legge delega e contenzioso tributario

Nell'ottica di una maggior rapidità e semplificazione del processo tributario si innesta la **lettera f)** del disegno di legge delega, la quale richiede che vengano adottati **interventi di deflazione del contenzioso**, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione.

È bene ribadire come l'idea del legislatore abbia già trovato alcuni approdi legislativi, che hanno introdotto numerosi strumenti di deflazione del contenzioso pendente in cassazione.

Ad esempio, la L. 197/2022 (L. di Bilancio 2023) ha (nuovamente) previsto la possibilità di definire le liti pendenti in qualsiasi grado del giudizio, anche in Cassazione o in rinvio. Peraltro questa misura è attuale perché ci si **può accedere fino al 30 settembre 2023**.



# Legge delega e contenzioso tributario

Per poter definire la lite, occorre:

- che, entro l'1.1.2023, il contribuente abbia notificato il ricorso introduttivo di primo grado all'Agenzia fiscale (si fa riferimento alla data di accettazione della PEC, e non al momento della costituzione in giudizio);
- che, nel momento di presentazione della domanda, non si sia ancora formato il giudicato (occorre quindi che non sia stata depositata la sentenza di cassazione senza rinvio e che non siano spirati i termini per l'impugnazione della sentenza o per la riassunzione del processo).



# Legge delega e contenzioso tributario

In merito ai benefici della definizione:

- se l'Agenzia fiscale è rimasta soccombente in primo grado, si paga il 40% delle imposte, con stralcio di sanzioni e interessi;
- se l'Agenzia fiscale è rimasta soccombente in secondo grado (non rileva che in primo grado abbia vinto o perso), si paga il 15% delle imposte con stralcio di sanzioni e interessi;
- se il processo pende in Cassazione all'1.1.2023 e l'Agenzia fiscale è rimasta per intero soccombente in tutti i pregressi gradi di giudizio, si paga il 5% delle imposte.

Se, invece, il contribuente, in primo o in secondo grado, oppure in tutti e due i gradi, è risultato soccombente, occorre pagare per intero le imposte, fruendo dello stralcio di soli sanzioni e interessi.

Ove il ricorso è "pendente iscritto nel primo grado" all'1.1.2023 (prov. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294), spetta anche lo sconto del 10% dell'imposta. In sostanza il contribuente decide di definire nel corso del procedimento di primo grado e senza attendere la sentenza.



# Legge delega e contenzioso tributario

L'**articolo 17** affronta poi un aspetto organizzativo, ovvero quello relativo alla **ridistribuzione sul territorio nazionale delle Corti di giustizia tributaria** di primo e secondo grado, con l'obiettivo di incrementare l'efficienza del sistema della giustizia tributaria e ottenere risparmi di spesa.

Sul punto, l'articolo in esame detta i seguenti criteri direttivi:

- ridefinire l'assetto territoriale delle Corti di giustizia tributaria di primo grado e delle sezioni staccate delle corti di giustizia tributaria di secondo grado, anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti, sulla base di criteri che tengano conto di parametri oggettivi, quali, l'estensione del territorio, i carichi di lavoro e numero di abitanti (**lettera g**);



# Legge delega e contenzioso tributario

- prevedere una disciplina sulla mobilità dei magistrati, dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino territoriale, in modo da **assicurare la necessaria continuità dei servizi della giustizia tributaria** presso le Corti di primo e secondo grado, alle quali sono devolute le competenze degli uffici accorpati o soppressi, assicurando al contempo ai magistrati e ai giudici tributari le medesime funzioni già esercitate presso le Corti di provenienza **(lettera h)**.

Tale ultimo punto si pone in continuità con quel riassetto dell'ordinamento giudiziario tributario già avviato con la legge 31 agosto 2022, n. 130 che ha istituito la nuova "**magistratura tributaria**", per cui i giudici tributari diventano magistrati professionali, nominati per concorso.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Tra i criteri direttivi presenti nel DDL delega di riforma fiscale figura la necessità di **rivedere il sistema sanzionatorio** alla luce del principio di **proporzionalità**.

In particolare, con l'**articolo 18**, si impegna il Governo ad osservare una serie di principi e criteri direttivi specifici per la **revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale**, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Nello specifico, il **comma 1 dell'articolo 18** delinea principi e reca criteri direttivi per:

- gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali (**lettera a**);
- le sanzioni penali (**lettera b**);
- le sanzioni amministrative (**lettera c**).

Iniziando dalla trattazione degli aspetti comuni alle sanzioni tributarie amministrative e penali, **nella lettera a) vengono posti tre obiettivi.**



# Legge delega e sistema sanzionatorio

**Il primo obiettivo** è di pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*.

Riguardo alla tematica del "*del completo adeguamento al principio del ne bis in idem*", va ricordato che si tratta di un aspetto delicato nell'ambito del diritto penale tributario.

Tale principio, pur nascendo nell'ambito del diritto penale (art. 649 c.p.p.), ha posto i maggiori problemi proprio in materia tributaria, laddove spesso convivono sanzioni penali e sanzioni amministrative connotate da una particolare severità.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Invero, nel sistema del c.d. "**doppio binario**" di cui al D.Lgs. 74/2000, sempre più frequenti sono le contestazioni in sede processuale della violazione del "*ne bis in idem*", con particolare riguardo ai casi di omesso versamento di imposte, ma non solo.

I più recenti sviluppi in materia si possono ritrovare nella sentenza A e B C. Norvegia del 15.11.2016, in cui la **Corte di Strasburgo** ha enunciato il principio secondo cui il "*ne bis in idem*" non opera quando i procedimenti sono avvinti da un **legame materiale e temporale sufficientemente stretto** ("*sufficiently closely connected in substance and in time*")



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La stessa **Corte Costituzionale**, nella Sentenza n. 43/2018, ha evidenziato il "**carattere innovativo**" che la citata pronuncia della CEDU ha impresso in ambito convenzionale al divieto di "*bis in idem*". Si è, infatti, passati dal **divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro**, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali **procedimenti**, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come **preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva**, avuto specialmente riguardo all'entità della sanzione complessivamente irrogata.

Il legislatore delegato sarà dunque chiamato a rivedere la normativa alla luce di tali sviluppi.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

**Il secondo obiettivo fissato dalla lettera a) è la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario**, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale.

Invero, il pagamento del debito, compresi sanzioni e interessi anche a seguito di una qualsiasi procedura conciliativa (accertamento con adesione, rottamazione dei ruoli, conciliazione giudiziale), può avere effetto di attenuante o di causa di non punibilità, sempre che il tutto avvenga entro l'inizio del dibattimento penale di primo grado.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

In base a questo obiettivo, la norma che probabilmente subirà una seria revisione è l'art. 13, D.lgs 74 del 2000, la quale appunto garantisce la non punibilità a condizione che sia integralmente pagato il debito tributario.

Più precisamente, secondo l'art. 13, comma 1: I reati di cui agli articoli 10-bis (omesso versamento di ritenute), 10-ter (omesso versamento di IVA) e 10-quater, comma 1 (indebita compensazione di importi non superiori ad euro 50k), non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché' del ravvedimento operoso.

Secondo il comma 2: I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 (dichiarazioni fraudolente, dichiarazione infedele o dichiarazione omessa), non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché' il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Il Comma 3, invece, stabilisce che: Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, e' dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione e' sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

L'art. 13-bis prevede che: Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Pertanto, attualmente il sistema prevede (i) la non punibilità per i reati omissivi, a patto che si paghi tutto prima dell'apertura del dibattimento di primo grado; (ii) la non punibilità per i reati dichiarativi, a patto che si paghi tutto prima di essere a conoscenza di un procedimento penale o amministrativo; (iii) in ogni caso la diminuzione della pena fino alla metà se si paga tutto prima dell'apertura del dibattimento di primo grado; (iv) se si sta rateizzando, al fine di ottenere la non punibilità o la riduzione della pena, al massimo si prevede la proroga di tre mesi, al quale facoltativamente il giudice può aggiungerne un'altra di pari durata.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Il sistema, dunque, crea asimmetrie tra chi riesce a pagare tutto prima dell'apertura del dibattimento (o comunque prima di essere a conoscenza dell'azione penale o amministrativa) e chi no.

La riforma dovrebbe dunque raccordare l'incoerenza data dal fatto che l'imputato non possa beneficiare della non punibilità solo perché non è riuscito a versare il tutto entro l'inizio del dibattimento, pur essendo nei termini previsti per pagare le rate e, dunque, nel rispetto degli strumenti previsti dalla legge per definire il debito tributario.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Sul punto, una sorta di anticipazione di queste previsioni si è verificata con l'art. 23 del DL 34/2023, secondo cui i **delitti** di omesso versamento IVA, di ritenute e di indebita compensazione di crediti non spettanti **non sono punibili** se il contribuente perfeziona correttamente una delle **definizioni previste dalla L. 197/2022** (la recente «pace fiscale») e ne paga le somme secondo le scadenze previste. Il tutto può avvenire prima della sentenza di appello e **il processo penale viene sospeso** (fino al termine della rateizzazione o alla decadenza dalla stessa) quando l'imputato dimostra di aver pagato la prima rata.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

**Il terzo obiettivo posto dalla lettera a) dell'articolo 18** della delega al Governo consiste nella previsione **che le sanzioni siano ridotte di entità o del tutto escluse, nel quadro di un regime di adempimento collaborativo**, nel caso di volontaria adozione da parte del contribuente di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Le sanzioni potranno essere ridotte o escluse anche nel caso di preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese le quali non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo.

La norma si raccorda con l'art. 15 lett f), punto 1.9.2 che prevede specifiche misure di alleggerimento della sanzionabilità dei contribuenti aderenti alla cooperative in caso di dichiarazione infedele



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La **lettera b)** dell'articolo 18, che fissa criteri e principi da adottare per **le sole sanzioni penali**, individua due criteri direttivi.

Il **primo** di essi è di dare specifico rilievo all'eventuale sopraggiunta impossibilità, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui non imputabili.

Il **secondo** criterio direttivo è di dare specifico rilievo in sede penale alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

In merito al **primo criterio direttivo**, la relazione di accompagnamento specifica che il fine è di evitare che il contribuente debba subire conseguenze penali in caso di **fatti a lui non imputabili**. Il riferimento appare ai casi di "**forza maggiore**" su cui la giurisprudenza si è espressa in questi anni con pronunce che alternano estremo rigore a posizioni più garantiste.

Sul punto, una su tutti è la Sentenza della Corte di Cassazione n. 19630/2022 che ha affermato che nei reati omissivi propri (es. omesso versamento IVA) integra la causa di forza maggiore **l'assoluta impossibilità**, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso; assoluta impossibilità che deve essere collegata a eventi che sfuggono al dominio finalistico dell'agente.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

In merito al **secondo criterio direttivo**, sembra che il legislatore delegante debba valutare di attribuire una rilevanza agli accordi stipulati tra contribuente e Agenzia delle Entrate, ad esempio in occasione dell'accertamento con adesione o della conciliazione giudiziale. L'accordo potrà rilevare anche ai fini della rilevanza penale del fatto. Torna in sostanza la c.d. «pregiudiziale tributaria».

Attualmente, non sembra previsto il contrario (cioè il dare valenza in sede tributaria alle conclusioni raggiunte in sede penale).

Pertanto, dovrebbe restare fermo il principio del «**doppio binario**», in forza del quale **le risultanze penali non formano piena prova** in sede tributaria, essendo soggette alla valutazione critica del giudice, che può discostarsene (Cass. 6.7.2011 n. 14817 e Cass. 19.1.2007 n. 1250) e sono contestabili dal contribuente.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La **lettera c)**, contiene quattro criteri direttivi relativamente alle **sanzioni amministrative**.

Il **n. 1 della lettera c)** individua come criterio quello di **migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie**, in modo da ridurre il carico e allinearlo agli standard di altri Paesi europei.

Le ragioni di questo intervento, secondo la relazione illustrativa, risiedono nel livello definito abnorme dell'attuale pretesa complessiva e nella volontà di diminuire il rischio cui il contribuente si espone in caso di esito negativo di un giudizio, eliminando così un disincentivo a esperire la tutela giudiziaria.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

In maniera critica sul sistema sanzionatorio tributario italiano si è espressa più volte la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in particolare con riguardo alle sanzioni comminate per la violazione delle norme sull'IVA (che, per inciso, sotto il profilo quantitativo e applicativo sono del tutto simili a quelle sulle imposte dirette).



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La Corte di giustizia dell'Unione europea, con costante giurisprudenza, ha affermato che le *“sanzioni non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare la frode. Al fine di valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a reprimere, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa (sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, punto 60)”* (Cfr. sentenza del 15 aprile 2021 Grupa Warzywna Sp. z o.o. C-935/19, punto 27, nonché CGUE, sentenza del 20 giugno 2013, Rodopi, C-259/12, punto 38).



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La Corte di giustizia ha, poi, affermato che *“le modalità di determinazione di detta sanzione, applicata in modo automatico, non consentono alle autorità fiscali di individualizzare la sanzione inflitta, al fine di assicurarsi che quest’ultima non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell’assicurare l’esatta riscossione dell’imposta e nell’evitare l’evasione”* (Cfr. CGUE, sentenza del 20 giugno 2013, Rodopi, C-259/12, punto 35).

Gli Stati membri sono, quindi, competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate in caso di inosservanza delle condizioni previste dalla normativa dell’Unione per l’esercizio del diritto a detrazione dell’IVA, ma *“le sanzioni non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi indicati dall’articolo 273 della direttiva IVA né mettere in discussione la neutralità di tale imposta (v., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, punto 62)”* (Cfr. CGUE sentenza del 8 maggio 2019, causa C-712/17, EN.SA. punto 39).



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La sproporzionalità dell'attuale sistema sanzionatorio, come descritto nei D.lgs 471/97 e 472/97, può dunque rinvenirsi nel *quantum* edittale della sanzione, laddove questa è applicata senza alcuna proporzione attinente il caso concreto ma solo in base alla somma degli edittali.

Inoltre, una peculiare sproporzione può emergere nei meccanismi deflattivi del contenzioso (es. accertamento con adesione, ravvedimento operoso etc.) che, prevedendo un significativo sconto delle sanzioni (di regola ad 1/3), portano al paradosso per cui il contribuente, per paura di perdere e pagare una sanzione troppo elevata (in caso di sconfitta la sanzione è dovuta per intero) preferisce ricorrere a questi strumenti, anche al punto di rinunciare alla lite anche quando pensa di avere integralmente ragione, «accontentandosi» di un accordo con sanzioni ridotte.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Il **n. 2 della lettera c)** individua come criterio direttivo dell'intervento governativo quello di **assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni**. Quest'ultima finalità viene esplicitamente collegata ad una revisione dell'istituto del ravvedimento, che comporti una graduazione della riduzione delle sanzioni che risulti coerente con quanto previsto al precedente numero 1).

Il **ravvedimento operoso** potrà essere rivisto rimodulando la riduzione delle sanzioni, attualmente da 1/10 del minimo a 1/5 del minimo, a seconda del tipo di violazione e del momento in cui ci si ravvede, il tutto in conformità al principio di proporzionalità.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La **lettera c), n. 3**, stabilisce che la maggiorazione delle sanzioni per recidiva sia inapplicabile prima della definizione del giudizio sulle precedenti violazioni. Inoltre, si prevede una revisione delle ipotesi stesse di recidiva.

Secondo la relazione illustrativa, la revisione delle ipotesi di recidiva si concentrerà soprattutto sulle violazioni della stessa indole (vale a dire le violazioni le quali, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano, o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità, ancorché possano violare norme diverse).



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Attualmente, la materia della **recidiva** tributaria è disciplinata dall'art. 7, comma 3, del D.Lgs 472/97, il quale prevede che la sanzione è aumentata sino alla metà nei confronti di chi, nei 3 anni precedenti, sia incorso in una **violazione della stessa indole**. A seguito del D.Lgs 24.9.2015 n. 158, **l'applicazione della recidiva è obbligatoria**. Se la sanzione è definita tramite uno degli **istituti deflativi del contenzioso** presenti nell'ordinamento o con ravvedimento operoso, la recidiva non opera.

Le violazioni sono considerate "della stessa indole" non solo quando sussiste un'inosservanza della stessa disposizione, ma pure ove le diverse violazioni "presentino però profili di sostanziale identità per la natura dei fatti che le costituiscono o dei motivi che le determinano" (C.M. 10.7.98 n. 180, sub art. 7).



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La **lettera c), n. 4**, si occupa del **cumulo giuridico** e della **continuazione**, disciplinati dall'art. 12 del D.Lgs. 472/97.

Tali istituti saranno rivisti, rendendoli coerenti con il principio di proporzionalità.

Il criterio direttivo prevede espressamente che essi debbano essere ammessi anche negli istituti deflativi del contenzioso.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Se il contribuente commette più violazioni della medesima o di diverse disposizioni tributarie, viene di regola applicato il c.d. "**cumulo giuridico**" della sanzione, nel rispetto dell'art. 12 del D.Lgs 472/97.

Il comma 1 della suindicata disposizione normativa afferma che *"è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione"*.

Il comma 3 prevede che se le violazioni rilevano su più tributi, *"si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto"*, mentre il comma 5 prevede un ulteriore aumento dalla metà al triplo per le violazioni che rilevano su più annualità.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La sanzione in tal modo determinata *"non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni"*, ex co. 7 dell'art. 12 del D.Lgs 472/97 (insomma, se è più favorevole il cumulo materiale si applicherà questo rispetto al cumulo giuridico).

Ai sensi dell'art. 12 co. 2 del DLgs. 472/97, è punito con la sanzione contemplata dal co. 1 (violazione più grave aumentata da un quarto al doppio), chi *"anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo"*: tale norma prevede l'istituto della **continuazione**, detto anche della progressione.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Fattispecie	Aumento	Computo	Norma
Violazioni commesse in tempi diversi	Da 1/4 al doppio		Art. 12 co. 2 del DLgs. <b><u>472/97</u></b>
Violazioni su più tributi	Di 1/5	1/5 e poi da 1/4 al doppio	Art. 12 co. 3 del DLgs. <b><u>472/97</u></b>
Violazioni su più anni	Dalla metà al triplo	Questione controversa: dalla metà al triplo e poi da 1/4 al doppio; oppure solo dalla metà al triplo	Art. 12 co. 5 del DLgs. <b><u>472/97</u></b>
Violazioni su più anni e su più tributi	1/5 e dalla metà al triplo	1/5, dalla metà al triplo e poi da 1/4 al doppio	Art. 12 co. 5 e 3 del DLgs. <b><u>472/97</u></b>

*(Tabella estratta da Bancadati Eutekne)*



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Come visto, in caso di violazioni commesse in tempi diversi, che rilevano su più tributi e in più periodi di imposta, viene determinata una sanzione unica, aumentata di 1/5; poi dalla metà al triplo, poi da un quarto al doppio.

Per esempio, si ipotizza un contribuente (ditta individuale) a cui venga contestato di aver indebitamente detratto l'IVA per avere emesso fatture per operazioni inesistenti. Inoltre, gli è contestato che, per queste fatture inesistenti emesse, il ricevitore delle stesse ha retrocesso al contribuente delle somme come «corrispettivo», pari al 30% dell'importo indicato nelle fatture, che l'Ufficio ha qualificato come reddito rilevante ai fini IRPEF in capo al contribuente accertato. In ragione di ciò, l'Ufficio contesta la seguente evasione di imposta. Il contribuente ha tenuto questa condotta per tre anni di imposta. In ragione di ciò, l'Ufficio contesta per ogni anno (gli importi contestati restano invariati in ogni anno per esigenza di semplificazione dell'esempio):

	imposta evasa
irpef	50.000,00 €
IVA	111.111,00 €
addizionale reg	3.000,00 €
add prov	1.500,00 €
irap	4.000,00 €



# Legge delega e sistema sanzionatorio

In virtù delle contestazioni di cui alla scheda precedente, l'Ufficio irroga innanzitutto le seguenti sanzioni. Dopodiché (scheda successiva), applica i cumuli tenendo conto della violazione più grave:

violazione	sanzione	
IRPEF dichiarazione infedele (art. 1, comma 2 dlgs 471 del 1997)	90%	45.000,00 €
Add. Reg. dichiarazione infedele (art. 1, comma 2 D.lgs. 471 del 1997)	90%	2.700,00 €
IRAP dichiarazione infedele (art. 32, comma 2 D.lgs. 446 del 1997)	90%	3.600,00 €
IVA illegittima detrazione imposta (art. 6, comma 6, dlgs 471 1997)	90%	100.000 €
<b>IVA infedele dichiarazione (art. 5, comma 4, Dlgs 471 1997)</b>	<b>90%</b>	<b>100.000 €</b>
Add. Prov. dichiarazione infedele (art. 1, comma 2 Dlgs 471 del 1997)	90%	1.350,00 €



# Legge delega e sistema sanzionatorio

*Applicazione del cumulo tenendo conto che le violazioni commesse hanno riguardato diverse norme tributarie (art. 12, comma 1); diversi tributi (art. 12, comma 3); più periodi di imposta (art. 12, comma 5)*

<b>sanzione più grave</b>		
<b>infedele IVA</b>		100.000
aumento del 20% Art. 12, comma 3, Dlgs 472 del 1997 (violazione rilevante per più tributi)		20000
<b>totale</b>		<b>120.000</b>
aumento del 50% art. 12, comma 5 Dlgs 472 del 1997 (violazione rilevante per più periodi di imposta)		60000
<b>totale</b>		<b>180.000</b>
aumento del 25% art. 12, commi 1 e 2 (progressione)		45000
<b>TOTALE</b>		<b>225.000</b>



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Il punto su cui richiede di intervenire espressamente il DDL riguarda proprio il venire meno di questo «calcolo» se si ricorre all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale o al reclamo mediazione. Infatti, in questi casi, in deroga a quanto previsto dai co. 3 e 5, lo stesso art. 12 co. 8 del DLgs. 472/97 sancisce che *"le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta"*.

Per questo motivo, su ogni tributo viene irrogata un'unica sanzione per le violazioni ad esso riferite nell'ambito del periodo d'imposta interessato dalla definizione, e sulla sanzione così determinata viene apportata la riduzione (segue).

Nell'esempio di prima si è visto che il contribuente, grazie al cumulo giuridico, per tutte le violazioni tributarie commesse in tre anni di imposta, risponde teoricamente di una sanzione cumulativa unica di Euro 225.000,00. A causa dell'art. 8 appena citato, tuttavia, la sanzione non è applicata in questo modo nell'ipotesi di accertamento con adesione, conciliazione giudiziale o reclamo mediazione. In tali casi si avrebbe esclusivamente la possibilità di applicare l'aumento del 25% (art. 12, commi 1 e 2) limitatamente alle violazioni che hanno riguardato il medesimo tributo. Viene dunque meno la possibilità di cumulare con le sanzioni che hanno riguardato più tributi e più periodi di imposta diversi (v. scheda successiva)



# Legge delega e sistema sanzionatorio

violazione	sanzione	
IRPEF dichiarazione infedele (art. 1, comma 2 dlgs 471 del 1997)	90%	45.000,00 €
Add. Reg. dichiarazione infedele (art. 1, comma 2 D.lgs. 471 del 1997)	90%	2.700,00 €
IRAP dichiarazione infedele (art. 32, comma 2 D.lgs. 446 del 1997)	90%	3.600,00 €
IVA illegittima detrazione imposta (art. 6, comma 6, dlgs 471 1997) cumulata con l'infedele dichiarazione ai fini IVA (art. 5, comma 4, Dlgs 471 del 1997) ex art. 12, commi 1 e 2 dlgs 472 del 1997	90%+25%	125.000 €
Add. Prov. dichiarazione infedele (art. 1, comma 2 Dlgs 471 del 1997)	90%	1.350,00 €
cumulo materiale		177.649,88 €
riduzione ad 1/3 (ipotesi di definizione in adesione)		59.216,63 €



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Tornando all'esempio di prima, il contribuente vedrebbe dunque applicarsi la sanzione di 177.649,88 euro per ogni anno di imposta contestato (non si applicano, infatti, gli aumenti che hanno determinato al pagamento di una sanzione unica di Euro 225.000). Il totale, ipotizzando che sono tre i periodi di imposta contestati, comporterebbe 532.949,00 Euro e, apparentemente, è sconveniente. Tuttavia, va ricordato che con questi istituti deflativi si ottiene uno sconto della sanzione. Ad esempio definendo in adesione la sanzione sarebbe ridotta ad un terzo (Euro 59.216,63), che, applicata a tutti e tre gli avvisi di accertamento, determinerebbe sanzioni per complessivi **Euro 177.649,888**, (tre sanzioni di Euro 59.216,63 ciascuna).

È di tutta evidenza, tuttavia, che se la riduzione delle sanzioni tipica degli istituti deflativi «si sommasse» alla continuazione delle sanzioni ex art. 12, commi 3 e 5, il contribuente potrebbe ottenere un vantaggio maggiore. Sempre nell'esempio riportato, avremmo la riduzione ad 1/3 di Euro 225.000, **pari ad Euro 75.000**.

Forse ciò sarà possibile con l'attuazione della Legge Delega.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Il **comma 2 dell'articolo 18** prescrive il **riordino del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sui consumi e sulla produzione** disciplinato nel testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali, c.d. testo unico delle accise (decreto legislativo n. 504 del 1995).

Per il riordino del sistema sanzionatorio in materia di accisa e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, si individuano due criteri.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

- la razionalizzazione dei sistemi sanzionatori amministrativo e penale per semplificarli e renderli maggiormente coerenti con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE fra cui, in particolare, quelli di predeterminazione e proporzionalità alla gravità delle condotte (**lettera a**);
- la razionalizzazione e il coordinamento delle disposizioni in materia di vendita senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita, applicate ai tabacchi lavorati.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

La **lettera b) del comma 2** è interamente dedicata all'introduzione di un nuovo illecito, denominato **sottrazione**, relativo all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati e, su prodotti fiscalmente equiparabili a essi (ma non su altri manufatti o prodotti).

In sostanza, viene previsto l'inserimento di un nuovo illecito conseguente alla sottrazione, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati. Attraverso l'introduzione del suddetto illecito viene inserita, nel D.Lgs. 504/92, una disciplina organica che riguarda il mancato assolvimento dell'accisa al verificarsi del fatto generatore e dell'esigibilità del tributo (che comprende la produzione, l'importazione e l'ingresso irregolare nel territorio dello Stato) e, quindi, a prescindere dal luogo di provenienza/produzione del prodotto stesso.



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Nella relazione illustrativa si afferma che l'intervento serve a ricondurre le violazioni sui prodotti in questione all'interno del testo unico delle accise.

Allo stato della legislazione vigente, le medesime violazioni sono sanzionate ricorrendo alle norme di cui al D.P.R. n. 43 del 1973 che puniscono il reato di contrabbando di tabacchi lavorati esteri, o nella legge sul monopolio del sale e dei tabacchi, n. 907 del 1942. Mediante l'innovazione recata dalla lettera b) del comma 2 dell'articolo 18 in commento, **si avrà una disciplina sanzionatoria specifica e a carattere organico che riguarderà espressamente ed esclusivamente il mancato assolvimento dell'accisa, a prescindere dal luogo di provenienza e/o di produzione del prodotto in oggetto.**



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Il **comma 3 dell'articolo 18** ha ad oggetto la **revisione** della disciplina sanzionatoria da applicare alle violazioni della **normativa doganale**.

Ai sensi della **lettera a)** del comma 3, la revisione, innanzi tutto, dovrà coordinare la disciplina dell'illecito introdotta con il comma 2, lettera b), con la disciplina del contrabbando di tabacchi contenuta nel citato D.P.R. 43 del 1973 testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale anche in coerenza con la disciplina delle altre fattispecie di contrabbando previste dal citato testo unico delle leggi doganali. Di conseguenza **saranno comminabili contestualmente sia le sanzioni per inosservanza delle prescrizioni doganali, sia quelle riguardanti il mancato assolvimento dell'accisa.**



# Legge delega e sistema sanzionatorio

Inoltre, in base alla **lettera b)**, si prevede il riordino della disciplina sanzionatoria del D.P.R. 43 del 1973 per il contrabbando di prodotti diversi dai tabacchi lavorati, in relazione alle merci che entrano in Italia o ne escono ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 79 e dell'articolo 82 del Codice Doganale dell'Unione Europea.

In particolare, si prevede la razionalizzazione delle fattispecie sanzionatorie penali e la revisione delle sanzioni amministrative per adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasione indicati dall'articolo 42 del Codice Doganale dell'Unione.

Inoltre, si prevede la razionalizzazione delle disposizioni sulla custodia delle cose sequestrate, sulla distruzione delle cose sequestrate o confiscate e sulla vendita delle cose confiscate.



# Grazie per la vostra attenzione

Avv. Gabriele Sepio



**e-IUS**

Sede Legale: Roma - Via dei Redentoristi 9

Sito Web: [www.e-ius.it](http://www.e-ius.it)

E-mail: [info@e-ius.it](mailto:info@e-ius.it)

Tel. 06 89131373