

# RIFORMA DELLA RISCOSSIONE FISCALE

## IL “RICATTO” DEI RIMBORSI FISCALI:

### LA COMPENSAZIONE VOLONTARIA DIVENTA COMPENSAZIONE FORZATA

*di Maurizio Villani e Antonella Villani*

*Lo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione introduce una modifica di dubbia legittimità in tema di compensazione tra rimborsi e importi iscritti a ruolo.*

*In particolare, è previsto che **al contribuente che abbia omissso di pagare una o più cartelle e che non abbia accettato la compensazione volontaria, il rimborso dei crediti fiscali sarà congelato fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello della domanda, in vista dell'avvio di una procedura esecutiva. Fanno eccezione i rimborsi per importi fino a € 500,00, i quali potranno sempre essere compensati in quanto non soggetti a verifica.***

### **Sommario**

1. <b>PREMESSA</b> .....	1
2. <b>LE NOVITA' INTRODOTTE DALLO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI COMPENSAZIONE TRA RIMBORSI E IMPORTI ISCRITTI A RUOLO</b> .....	3
3. <b>IL “RICATTO” CELATO NELL'ART 15, COMMA 1, LETT, B), DELLO SCHEMA: IL BLOCCO DEI RIMBORSI FISCALI</b> .....	5
3.1. <i>Il vigente meccanismo di compensazione volontaria con crediti d'imposta</i> .....	5
3.2. <i>Il meccanismo di compensazione volontaria con crediti d'imposta come riscritto dallo schema di decreto</i> .....	7
3.3. <i>Il nuovo meccanismo normativizza il “blocco dei rimborsi fiscali”</i> .....	8
4. <b>OSSERVAZIONI CONCLUSIVE</b> .....	11

#### **1. PREMESSA**

La Legge Delega n. 111 del 09 agosto 2023, recante “*Delega al Governo per la riforma fiscale*”, tra le riforme in materia fiscale, ha previsto all'art. 18 il riordino della procedura della riscossione incrementandone l'efficienza e snellendo le procedure in termini di semplificazione, di economicità, di imparzialità e di obiettivi di risultato.

In attuazione della citata legge delega, il Consiglio dei Ministri dell'11.03.2024 ha approvato, in esame preliminare, un decreto legislativo che introduce disposizioni in materia di riordino del sistema

nazionale della riscossione. In linea generale, il testo si pone quale obiettivo quello di assicurare al sistema maggiore efficacia, imparzialità ed efficienza, in un appropriato bilanciamento con i diritti dei contribuenti, prevedendo:

- una **pianificazione annuale** per l’Agenzia delle entrate-riscossione (AdER), volta ad assicurare la salvaguardia dei crediti tributari affidati dai vari Enti mediante il tempestivo tentativo di notifica della cartella di pagamento e degli atti interruttivi della prescrizione e la conseguente tempestiva gestione delle attività di recupero;
- a decorrere dal 2025, l’istituto del “**discarico automatico**” dei ruoli affidati ad AdER decorsi 5 anni dal loro affidamento, ad eccezione di quelli i cui crediti sono oggetto di procedure esecutive, concorsuali o di accordi di ristrutturazione del debito ai sensi del codice della crisi d’impresa. Il discarico non comporterà automaticamente l’estinzione del debito; pertanto, l’Ente creditore potrà provvedere autonomamente alla riscossione del credito non prescritto o, in presenza di “*nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali del debitore*”, riaffidarlo ad AdER. L’agente potrà definire la contestazione in via agevolata, pagando una somma pari ad un ottavo dell’importo del credito affidato oltre interessi (di un terzo in caso di mancata definizione agevolata o in assenza di ricorso alla Corte dei conti). La responsabilità amministrativa e contabile dell’agente della riscossione sarà limitata ai casi di dolo, nonché ai casi di colpa grave nelle ipotesi di decadenza o prescrizione del diritto di credito. Si prevede, inoltre, la costituzione di un’apposita Commissione, per individuare possibili soluzioni legislative, per i discarichi dei ruoli affidati ad AdER dal 2000 al 2024. E’, inoltre, dettata una specifica disciplina per le cosiddette “risorse proprie tradizionali” dell’Unione Europea e per le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato, poiché non soggette al discarico automatico e alla reiscrizione a ruolo.
- in tema di **dilazione di pagamento**, una progressiva estensione del numero massimo di rate per la rateizzazione ordinaria dei debiti fiscali dalle attuali 72 a 120. In caso di comprovato peggioramento della situazione economica del debitore, il periodo può essere prorogato di una sola volta per un periodo di pari durata;
- un’estensione delle ipotesi di **concentrazione della riscossione nell’accertamento**;
- specifiche regole in tema di **responsabilità sussidiaria**;

- alcune modifiche sulle procedure amministrative e sugli adempimenti connessi all'erogazione dei **rimborsi fiscali** di competenza dell'Agenzia delle entrate in presenza di debiti iscritti a ruolo a carico dei beneficiari.

**Ciò posto, con specifico riferimento all'ultimo punto** (compensazioni tra rimborsi e importi iscritti a ruolo) **si evidenzia che tra le novità introdotte dallo schema di decreto legislativo vi è una modifica che, di fatto, comporta un vero e proprio “ricatto” per il contribuente.**

## **2. 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:

<<

### **ART. 15**

***(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 trattarsi 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.**).

### **3. 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.

#### **3.1. 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 **specifico 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 movimenta 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, al punto 4.3..**

**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”;

5. 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**.

### **3.2. 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).**

### **3.3. 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, anziché essere restituite all'Agenzia delle Entrate, 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 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 sottordinati 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.**

#### **4. 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 movimentata 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 dà 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 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 assicurino 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.**

- **VIOLAZIONE DI UN DIRITTO COSTITUZIONALE:** ciò 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.

- **VIOLAZIONE DELLA NORMATIVA IN MATERIA DI INTERESSI PER RITARDATO RIMBORSO:** il D. M. 21 maggio 2009, determina tutti i tassi di interesse per la riscossione e il rimborso dei tributi, diversificando tra le varie forme di prelievo.

Con specifico riferimento agli **interessi per ritardato rimborso delle imposte (articolo 1 D. M. 21 maggio 2009)**, sono dovuti nella misura del **2 per cento annuo ovvero dell'1 per cento semestrale:**

- gli interessi per ritardato rimborso di imposte pagate e per rimborsi eseguiti mediante procedura automatizzata (articoli 44 e 44-bis del DPR n. 602 del 1973;
- gli interessi per i rimborsi in materia di imposta sul valore aggiunto (articoli 38-bis e 38-ter del DPR n. 633 del 1972 decreto IVA);
- gli interessi per i rimborsi dell'imposta di successione (articoli 42, comma 3, e 37, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990) e delle imposte ipotecaria e catastale (articolo 13, comma 4, del d.lgs. n. 347 del 1990);
- gli interessi per i rimborsi delle somme non dovute per tasse e imposte indirette sugli affari (articoli 1 e 5 della citata legge n. 29 del 1961).

**E' evidente che, se le somme da rimborsare saranno trattenute dall'AdER, gli interesse di cui sopra non saranno computati e liquidati.**

**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 all'integrale legittimo rimborso.**

**Lecce, 19 aprile 2024**

**Avv. Maurizio Villani**

**Avv. Antonella Villani**