
Contenzioso tributario, interpelli e regime sanzionatorio: alcune valutazioni sulla delega fiscale

di [Giuseppe \(Ivan\) Zambon](#)

Publicato il 18 Agosto 2015

proponiamo alcune valutazioni sui profili di criticità che emergono dai decreti delegati attualmente in lettura alle Camere: la revisione del sistema sanzionatorio, le novità in tema di reati tributari, la famigerata tassa sui bancomat, le novità in tema di mediazione obbligatoria...

[ATTO DEL GOVERNO N. 183: Revisione del sistema sanzionatorio](#)

Con questo schema di decreto legislativo attuativo (*oltre che dell'art. 1*), del comma 1, dell'articolo 8, della Legge Delega n. 23 del 11/03/2014 si tende a raggiungere fra gli altri, lo scopo di procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti e alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo.

Deve essere subito rilevato che lascia perplessi la prevista **durata solo biennale (2016-2017) delle norme di modifica del sistema sanzionatorio tributario** anche se per dichiarate ragioni di bilancio. Soprattutto non si comprende come possano le sanzioni penali, ancorché tributarie, incidere sulle previsioni di entrata dell'Erario!

Sarebbe, quindi, forse il caso di limitare l'applicazione biennale alle sole modifiche del Titolo II riguardanti le sanzioni di natura amministrativa, anche per evitare futuri rilievi di incostituzionalità. In caso contrario vedremo, probabilmente, il proliferarsi di tentativi dilatori dei processi penali in corso per arrivare a sentenza dopo il 31.12.2015 allo scopo di applicare l'istituto del favor rei e, per lo stesso effetto, la corsa della difesa dei contribuenti dopo il 01.01.2016 per giungere a sentenza definitiva entro il 31.12.2017.

Per contro i contribuenti potranno volersi creare facile liquidità non versando IVA o ritenute nel biennio di applicazione sfruttando il più elevato limite previsto (250.000 euro per l'IVA e 150.000 euro per le ritenute), sapendo fin d'ora che non saranno perseguiti penalmente anche se nel 2018 si tornerà all'attuale limite di 50.000 euro.

Sul fronte penale tributario, oggetto del Titolo I dello schema di decreto, occorre rilevare che aver differenziato la previsione sanzionatoria della indebita compensazione a seconda che sia effettuata con **crediti non spettanti** o **inesistenti** (*artificiosamente creati*) andrebbe revisionata per evitare che possa portare a procedimenti penali nei confronti di contribuenti incolpevoli, solo per avere, ad esempio, utilizzato crediti derivanti da indebita detrazione IVA su costi presuntivamente non inerenti (*soggetti ad interpretazione soggettive dei verificatori spesso modificate già in sede di accertamento*) o fuori competenza (*casistiche che, fra l'altro, non saranno più considerate delitto di dichiarazione infedele per le modifiche apportate da questo stesso schema di decreto delegato*).

Diverse sono le criticità che si riscontrano, invece, nel testo del Titolo II di questo schema di decreto delegato, pur nel condivisibile impianto generale, relativamente alle modifiche apportate al sistema sanzionatorio amministrativo.

La prima perplessità da evidenziare, ripresa anche in questi ultimi giorni da diversi organi di stampa, riguarda la prevista introduzione delle già ribattezzata *“tassa sul bancomat”* per mezzo del comma 7-bis introdotto nell'art. 11 del D.Lgs. 471/1997, disponendo che in occasione di accertamenti bancari chi non indica (*o indica in modo inesatto*) il beneficiario dei prelievi o non fa transitare gli stessi in contabilità, è soggetto ad una **sanzione dal 10% al 50% dell'importo prelevato**.

Per contro viene eliminata anche per le imprese la presunzione che i prelievi dai conti bancari, per i quali non è fornita una idonea giustificazione, costituiscono redditi evasi; per i professionisti ci aveva già pensato la Corte Costituzionale con la sentenza 228/2014 in quanto nel caso dei professionisti la norma ledeva, secondo la Corte, i principi di ragionevolezza e di capacità contributiva, anche in considerazione del regime di contabilità semplificata di cui si avvalgono.

Ora si introduce in modo surrettizio la medesima presunzione fiscale anche se viene assoggettata, a differenza di prima, ad una sanzione specifica anziché tassando i prelievi bancari sommandoli al reddito del periodo d'imposta.

Viene introdotta una norma sanzionatoria che prevede, per evitarne l'applicazione, la cosiddetta “prova diabolica”, posto che l'unico modo per rispettarne il precetto comporta la conservazione, per almeno cinque anni, di scontrini, ricevute, fatture di tutte le spese personali di una certa rilevanza (il cui importo, peraltro non è dato conoscere), per tacer di spese che non sempre è possibile documentare e il cui sostenimento, dichiarandone il beneficiario, potrebbe provocare, talvolta, un certo “imbarazzo” nel contribuente.

Una migliore formulazione sarebbe, invece, opportuna nella **norma che dimezza la sanzione per omessa dichiarazione** se la stessa viene presentata entro il termine di scadenza della dichiarazione dell'anno successivo. Sarebbe opportuno specificare che la sanzione ridotta si applica unicamente alla tardiva presentazione della dichiarazione e sulle imposte in essa contenute e dichiarate, e non si estende ad eventuali maggiori imposte derivanti da accertamento alle quali, **essendo la dichiarazione comunque omessa**, oltre che infedele, si applicano sempre le sanzioni intere previste (*dal 120% al 240%*).

Se così non fosse, infatti, vedremmo applicata ad eventuali maggior imposte accertate una sanzione più favorevole (*dal 60% al 120%*) al contribuente "tardivo", rispetto a quella (*dal 90% al 180%*) del contribuente infedele che, però, ha presentato la dichiarazione nei termini.

Relativamente alla **riduzione ad 1/3 della sanzione per infedeltà dichiarativa** qualora l'imposta evasa non superi il 3% di quella dichiarata e sia comunque inferiore a 30.000 euro, servirebbe la previsione di un coordinamento con le possibile plurime contestazioni derivanti dall'utilizzo degli accertamenti parziali. Se, infatti, in un primo accertamento la condizione di infedeltà "lieve" si verifica vengono correttamente applicate le sanzioni ridotte, ma se con un successivo accertamento parziale la condizione di favore rispetto al dichiarato iniziale spontaneo venisse meno, sarà possibile per l'ufficio recuperare la minore sanzione irrogata con il primo accertamento, posto che potrebbe essere nel frattempo divenuto definitivo?

Occorre anche considerare il fatto che l'accertamento parziale sostituisce gli importi dichiarati con quelli accertati e un successivo accertamento parziale "riparte" dai nuovi importi già accertati considerandoli a tutti gli effetti come dichiarati; sarà quindi l'imposta accertata con il primo accertamento a fungere da base di calcolo del 3% nel secondo accertamento?

[ATTO DEL GOVERNO N. 184: Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario](#)

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

Il contenuto dell'articolato dello schema di decreto delegato è nel suo complesso condivisibile e vanno accolte con favore le modifiche riguardanti la rivisitazione dell'istituto dell'interpello che viene riorganizzato sostituendo integralmente l'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e prevedendo cinque distinte tipologie di richieste preventive all'amministrazione finanziaria. Positiva la previsione che tutte le tipologie di interpello previste hanno **natura facoltativa** e anche la norma di coordinamento con

l'attività di accertamento e contenzioso dell'art. 6 dello schema di decreto delegato che **stabilisce finalmente regole chiare sull'impugnabilità o meno delle risposte alle istanze di interpello.**

Giudizio sostanzialmente positivo anche per le modifiche al contenzioso tributario operate mediante gli articoli da 9 a 11 dello schema di decreto delegato, **ma con qualche distinguo e alcune precisazioni.**

Si rileva, innanzitutto, che è stata tradita la speranza che si era riposta nella Legge delega, di vedere riscritto interamente il processo tributario; c'è tanto nell'art. 9 dello schema di decreto delegato che "novella" il D.Lgs. 546/92, ma sinceramente ci si aspettava qualcosa di più.

Le indiscrezioni iniziali che facevano presagire:

- la costituzione di veri tribunali tributari che gestissero anche la fase di mediazione di fronte ad un mediatore terzo rispetto alle parti in causa;
- l'aumento del "tetto" per accedere alla mediazione tributaria;
- l'introduzione della prova testimoniale e del giuramento;
- la nomina di "veri" giudici tributari professionisti e non solo la previsione di una maggiore specializzazione;
- la gestione e organizzazione dell'intero processo affidata ad un organo terzo rispetto al MEF che è il datore di lavoro dei giudici tributari ed è quasi sempre parte in causa;
- la creazione della figura del giudice monocratico che viene invece introdotta solo nel giudizio di ottemperanza per importi inferiori a 10.000 euro e per il pagamento delle spese di giudizio;
- un reale ed effettivo ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare ed assistere i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;

purtroppo sono rimaste disattese.

Sarebbe stato, quindi, auspicabile un maggior coraggio del legislatore delegato nell'attuare la Legge delega, ma si confida comunque in una seconda fase di riforma generale del processo tributario allo scopo di porre concretamente sul piano di perfetta parità processuale il contribuente ed il fisco.

Dispiace che non si sia colta l'occasione per l'**affidamento della mediazione tributaria ad un "organo terzo"**, ma soprattutto lascia perplessi la motivazione addotta dal legislatore delegato nella relazione illustrativa che definisce l'istituto del reclamo finalizzato alla mediazione come una sorta di ulteriore possibilità di "autotutela da parte dell'ente impositore che va stimolata e incoraggiata". **Ma è mai possibile che** dopo il già lungo iter pre-contenzioso scandito dai questionari, dal contraddittorio quasi sempre obbligatorio, dall'emissione dell'avviso di accertamento, dall'istanza di autotutela del

contribuente all'ufficio e dal tentativo di adesione **occorre dare ai funzionari dell'area legale dell'Agenzia delle entrate la possibilità, prima di adire al contenzioso, di poter ulteriormente valutare e correggere in via amichevole gli errori dei loro colleghi dell'area controllo che si fossero rivelati particolarmente pervicaci e insistenti nel non voler ridurre le pretese in adesione?**

Allora non chiamiamo l'istituto reclamo con mediazione, ma reclamo con definizione condivisa su istanza di una delle parti.

Occorre che la mediazione tributaria assurga al rango di "vera" mediazione, con un organismo terzo imparziale e tecnicamente preparato allo scopo di raggiungere un accordo o di superare un contrasto interpretativo in via amichevole.

Qualche perplessità desta anche la prospettata modifica dell'art. 15 del D.Lgs. 546/92 relativo alle **spese del giudizio**. Non sembra, infatti, corretto quanto affermato dalla relazione illustrativa laddove, commentando le modifiche all'art. 15 del D.Lgs. 546/92, dice che la disposizione mira a rafforzare il principio della soccombenza, perché, **togliendo il richiamo all'art. 92 C.p.c.** si attribuisce come in passato al giudice quella discrezionalità che nel 2014 gli era stata giustamente tolta. **Sarebbe opportuno prevedere anche nel processo tributario la compensazione delle spese di lite con la medesima formula di cui all'art. 92 del Codice di procedura civile e cioè solo in ipotesi di soccombenza reciproca, assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti**, mantenendo la formulazione attuale più stringente e assolutamente priva di discrezionalità.

Siamo, pertanto, d'accordo con le identiche valutazioni esposte sull'argomento nelle precedenti audizioni, sia in Senato sia alla Camera, dal direttore dell'Agenzia delle Entrate Dott.ssa Rossella Orlandi.

E' da considerarsi senz'altro positiva la riscrittura in forma più schematica dell'art. 12 del D.Lgs. 546/92 in materia di **assistenza tecnica nel contenzioso tributario** che ne migliora la leggibilità, nonché l'estensione dell'assistenza tecnica ai dipendenti dei CAF in possesso di titoli abilitanti e limitatamente alle controversie dei propri assistiti per pratiche da loro prestate ai medesimi.

Sembra tuttavia **riduttiva e fuorviante** la relazione illustrativa a commento del novellato art. 12, laddove, quale esempio di nuova difesa tecnica dei dipendenti dei CAF si limita a prospettare semplicisticamente *"la rettifica della detrazione di spese mediche espote in dichiarazione compilata e trasmessa dal CAF"*.

In effetti la norma così come novellata fa riferimento ai CAF di cui all'art. 32 del D.Lgs. 241/1997, cioè sia ai CAF dipendenti, sia ai CAF imprese e, pertanto, la nuova assistenza tecnica non si limita ai modelli

dichiarativi (730-UNICO-Successioni-Registro), ma **si estende anche a tutte le controversie per imposte derivanti dai servizi di tenuta delle contabilità** che i CAF imprese e relative società di servizi offrono, **oltre a quelle relative a tutti gli altri adempimenti previsti dalla legislazione tributaria.**

In un siffatto contesto normativo sarebbe *logico e socialmente equo* inserire tra i soggetti autorizzati alla

rappresentanza in contenzioso anchei **tributaristi muniti di attestato di qualità ai sensi della Legge n. 4/2013 ed eventualmente anche della certificazione professionale ai sensi della norma**

UNI 11511 come da indicazioni della predetta Legge 4/2013, limitatamente alle controversie relative ai contribuenti da loro assistiti. Infatti non si comprende a cosa servano le indicazioni legislative relative all'attestato di qualità e/o alla certificazione professionale, se poi, per quelle materie oggetto dell'attività qualificata e certificata, non si possa rappresentare il cliente assistito avanti le Commissioni tributarie provinciali e regionali.

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

24 luglio 2015

Giuseppe Zambon