GIUSTIZIA INSIEME

www.giustiziainsieme.it

Direttrice scientifica: **Paola Filippi**

Il diritto tributario nella stagione delle riforme

Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023

a cura di Enrico Manzon e Giuseppe Melis

Pacini Giuridica

© Copyright 2024 by Pacini Editore Srl

ISBN 978-88-3379-689-5

Realizzazione editoriale

Pacini Editore

Via A. Gherardesca
56121 Ospedaletto (Pisa)

Indice

Presentazione ..... » 7

Parte Prima
Le riforme ordinamentali e processuali

Il nuovo assetto ordinamentale della giustizia tributaria ..... » 11
Luca Buffoni
1. Premessa. ..... » 11
2. Istituzione delle Commissioni tributarie ed evoluzione storica. ..... » 11
3. L'esigenza di una riforma ..... » 14
4. La legge 31 agosto 2022, n. 130: profili contenutistici..... » 15
5. Compatibilità della riforma con i principi costituzionali: luci ed ombre ..... » 17
6. Considerazioni conclusive ..... » 20

Nuova magistratura, nuovo autogoverno ..... » 23
Lanfranco M. Tenaglia
1. Premessa generale ..... » 23
2. La legge n. 130 del 2022 e i successivi interventi normativi ..... » 23
3. Le nuove attribuzioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria – l'opzione per i magistrati togati..... » 25
4. Le ulteriori attribuzioni del CPGT ..... » 25
5. L'ufficio ispettivo..... » 26
6. L'Ufficio del Massimario nazionale..... » 27
7. Considerazioni conclusive ..... » 28

Giro di boa per il processo tributario (Struttura del contenzioso, organizzazione e processo)..... » 31
Massimo Basilavecchia
1. La riforma del 2022: l'importanza e i dubbi..... » 31
2. La non eludibile esigenza di un inserimento in Costituzione ..... » 33
3. Quale ruolo per la giurisdizione tributaria? ..... » 34
4. Alla ricerca di un nuovo modello..... » 35

Profili organizzativi di giustizia tributaria: la Corte di Cassazione ..... » 39
Angelina-Maria Perrino
1. Pessimismo dell'intelligenza, ottimismo della volontà..... » 39
2. L'istituzione della sezione tributaria della Corte di Cassazione: norma-manifesto dell'importanza del contenzioso tributario ..... » 40
3. La dimensione organizzativa della norma istitutiva della sezione Tributaria..... » 41
   3.1. L'attuazione tabellare ..... » 43
4. Il ruolo anfibio della richiesta di rinvio pregiudiziale ..... » 43

Le modifiche al processo tributario di merito e di legittimità ..... » 47
Francesco Pistolesi
1. Premessa ..... » 47
2. Il giudice monocratico ..... » 47
3. La prova testimoniale scritta ..... » 49
4. La mediazione e la conciliazione ..... » 52
5. L'accelerazione e l'effettività del procedimento cautelare in primo grado ..... » 54
6. La partecipazione a distanza all'udienza pubblica e alla camera di consiglio ..... » 55
7. L'ampliamento e il potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria .... » 56
8. Il divieto di produrre nuovi documenti in appello ..... » 57
9. La pubblicazione del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali di merito ..... » 59
10. L'accelerazione della fase cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo ..... » 60
11. L'impugnabilità dell'ordinanza cautelare ..... » 61
12. Gli interventi di deflazione del contenzioso tributario ..... » 63
13. La riforma del giudizio di legittimità ..... » 64

La norma generale sull'onere della prova ..... » 71
Michele Cataldi
1. La novella ..... » 71
2. Il rapporto con l'art. 2697 c.c. ..... » 73
3. Il principio di vicinanza della prova ..... » 74
4. Il secondo periodo dell'art. 7, comma 5-*bis*, il fatto notorio ed il fatto non contestato, la regola di giudizio ..... » 76
5. Le presunzioni legali, semplici e "supersemplici" ..... » 78
6. Le presunzioni "giurisprudenziali" ..... » 80

La revocazione per contrarietà alla CEDU ..... » 83
Rosita D'Angiolella
1. La nuova ipotesi di revocazione: genesi e scopi ..... » 83
2. La disciplina dell'art. 391-*quater* c.p.c. ..... » 87
3. Diritto di stato della persona ..... » 89
5. Impugnazione per revocazione: fase rescindente e rescissoria ..... » 91
6. Terzi in buona fede ..... » 93
7. Prospettive ..... » 94

I rapporti tra rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE ..... » 97
Roberto Giovanni Conti
1. Premesse ..... » 97
2. Il rinvio pregiudiziale (c.d. interno) alla Corte di cassazione, come "figlio" del rinvio pregiudiziale alla Corte UE di giustizia ..... » 99
3. I rapporti fra i due rinvii pregiudiziali – quello interno e quello alla Corte UE di giustizia – ..... » 100
4. Il rinvio pregiudiziale "interno" ed il giudizio tributario ..... » 104
5. Per una lettura del rinvio pregiudiziale interno improntata alla "fiducia reciproca" ... » 107

6. Dal rinvio pregiudiziale *interno* a quello *esterno* – alla Corte di giustizia dell'Unione europea – ... » 110
7. La (probabile) modifica dello Statuto della Corte di giustizia sul rinvio pregiudiziale e le possibili ricadute sul piano tributario ... » 112
8. Perché investire sui rinvii pregiudiziali – interni ed esterni – ... » 114

Novità processuali tributarie e procedure concorsuali ... » 117
Filippo D'Aquino
1. Premessa ... » 117
2 Definizione agevolata e procedure concorsuali ... » 118
3. Adesione ed esecuzione della definizione agevolata nella liquidazione giudiziale ... » 122
4. Definizione agevolata e concordato preventivo ... » 125
5. Composizione agevolata e liti pendenti ... » 127
6. L'omologazione forzosa nel concordato preventivo ... » 129
7. Le recenti modifiche alla transazione fiscale ... » 132

La deflazione del contenzioso tributario nei recenti interventi normativi di definizione agevolata delle controversie ... » 137
Giuseppe Fuochi Tinarelli
1. Premessa: il cantiere sempre aperto dei condoni ... » 137
2. Caratteri e funzioni degli interventi di condono fiscale ... » 138
3. La legislazione tra il 2016 e il 2018: incidenza ed effetti ... » 139
4. La Legge 31 agosto 2022, n. 130 ... » 141
5. La Legge 29 dicembre 2022, n. 197 ... » 143
6. Considerazioni finali ... » 146

Parte seconda
La riforma del diritto tributario sostanziale. La delega fiscale

Il principio del legittimo affidamento tra tutela "parziale", tutela "piena" e prospettive evolutive ... » 149
Maurizio Logozzo
1. Premessa ... » 149
2. Il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria nell'ordinamento tributario italiano ... » 150
3. La tutela del legittimo affidamento tra mutamenti interpretativi e ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione ... » 151
4. Tutela "parziale" o tutela "piena"? ... » 153
5. L'orientamento della giurisprudenza di legittimità ... » 154
6. L'orientamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ... » 156
7. Prospettive evolutive ... » 158

Il contraddittorio procedimentale: otto pilastri, un problema e una possibile soluzione ... » 161
Alberto Marcheselli
1. Il primo pilastro: cosa è e quale funzione ha il contraddittorio ... » 161
2. Il secondo pilastro: quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio ... » 161

3. Il terzo pilastro: dove si applica il principio del contraddittorio ..... » 162
4. Il quarto pilastro: chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio ..... » 163
5. Il quinto pilastro: come deve essere attuato il contraddittorio. Il principio di effettività. In particolare, il diritto di accesso al fascicolo istruttorio ..... » 163
6. Il sesto pilastro: effettività del contraddittorio e partecipazione all'istruttoria ..... » 167
7. Il settimo pilastro: è possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il segreto e l'urgenza di provvedere ..... » 168
8. L'ottavo pilastro: quali conseguenze per la violazione del principio dell'effettivo contraddittorio ..... » 171
9. La sostanziale assurdità dell'attuale regime ..... » 172
10. Una possibile via di uscita ..... » 173

L'introduzione di una disciplina generale delle invalidità tributarie nella legge delega di riforma fiscale n. 111/2023 ..... » 175
Enrico Marello – Francesco Pepe

1. La regolazione organica delle invalidità tributarie quale tassello imprescindibile della riforma fiscale ..... » 175
2. Lo "stato dell'arte" sul tema "invalidità" nella giurisprudenza tributaria, gli interessi coinvolti e le questioni aperte dalla legge delega ..... » 177
3. Lettura minimale del contenuto della legge delega ..... » 180
4. Quale area di azione per il legislatore delegato? ..... » 181
4.1. (segue): il numero delle invalidità: sistema monistico o duale? ..... » 182
4.2. (segue): la definizione dell'area dei vizi invalidanti: quali vizi e quale peso assegnare a ciascuno di essi? ..... » 182
4.3. (segue): le modalità di rilevazione del vizio: come eventualmente delineare un'azione di "nullità" in senso stretto? ..... » 184

L'adempimento collaborativo ..... » 185
Giuseppe Marino

1. Introduzione ..... » 185
2. La gestione del rischio fiscale e la *cooperative compliance* nella prospettiva internazionale ..... » 187
3. La *cooperative compliance* negli altri ordinamenti: brevi cenni all'esperienza di Regno Unito, Olanda e Stati Uniti ..... » 189
4. Il recepimento in Italia delle raccomandazioni OCSE e dei regimi adottati all'estero: la disciplina dell'adempimento collaborativo ..... » 191
5. Le ragioni dell'insoddisfazione ..... » 194
6. La legge delega per la riforma fiscale ..... » 197
7. Conclusioni ..... » 203

La riforma della riscossione: luci ed ombre di una delega frettolosa ..... » 205
Antonio Guidara

1. Delimitazione e articolazione dell'indagine ..... » 205
2. Principi e criteri direttivi generali ..... » 206
3. Principi e criteri direttivi afferenti alla riscossione nazionale: le previsioni di possibile maggiore impatto ..... » 209

4. (segue): altre previsioni di rilievo ..... » 212
5. Cenni su altri principi e criteri direttivi ..... » 213
6. Profili critici ..... » 213

Atti della riscossione e coobbligati solidali ..... » 217
Laura Castaldi
1. Premessa ..... » 217
2. L'assetto di principio dell'art. 18 della legge di riforma ..... » 219
3. La previsione di una specifica disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali ..... » 221
4. La necessità di calibrare la procedura riscossiva in termini soggettivamente individuati ..... » 222

La riforma delle sanzioni amministrative tributarie e il principio di proporzionalità » 227
Giuseppe Melis
1. Premessa: il principio generale di proporzionalità quale principio informatore della delega in materia sanzionatoria ..... » 227
2. L'attuale sistema di irrogazione "tra un minimo e un massimo" e la necessità di un suo definitivo superamento ..... » 229
3. Proporzionalità ed istituti generali del sistema sanzionatorio amministrativo tributario ..... » 232
3.1. Aspetti generali. ..... » 232
3.2. Il cumulo e la continuazione. ..... » 233
3.3. La recidiva. ..... » 235

I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale ..... » 239
Alessandro Giovannini
1. L'identità del fatto materiale: un avamposto di civiltà giuridica ..... » 239
2. Il realismo giuridico e la retrocessione del formalismo qualificatorio: il "testo" e il "contesto" teorico ..... » 239
3. Il "filo rosso" del fatto materiale ..... » 242
3.1. Il *ne bis in idem* sostanziale ..... » 242
3.2. Il principio di proporzionalità ..... » 244
3.3. La specialità e il concorso apparente di norme ..... » 245
3.4. Il doppio procedimento come doppia misura punitiva e l'integrazione del *ne bis in idem* con strumenti diversi dalla specialità (estinzione dei reati e circostanze attenuanti) ..... » 245
3.5. Il rapporto tra processi e la sentenza penale d'assoluzione "perché il fatto non sussiste" ..... » 246
4. Tassonometria *versus* ethos: per concludere ..... » 250

Nuovo riparto di giurisdizione per la fase esecutiva ..... » 251
Federico Rasi
1. La proposta di riforma ..... » 251
2. La posizione della Corte costituzionale ..... » 252
3. La posizione della Corte di cassazione ..... » 253

4. Le possibili sovrapposizioni tra la giurisdizione del giudice tributario e quella del giudice ordinario ..... » 254
5. I conseguenti aggiustamenti al d.lgs. n. 546 del 1992 ..... » 258
6. Considerazioni conclusive ..... » 261

La riforma della riscossione: luci ed ombre di una delega frettolosa

Antonio Guidara

Sommario: **1.** Delimitazione e articolazione dell'indagine. – **2.** Principi e criteri direttivi generali. – **3.** Principi e criteri direttivi afferenti alla riscossione nazionale: le previsioni di possibile maggiore impatto. – **4.** (segue): altre previsioni di rilievo. – **5.** Cenni su altri principi e criteri direttivi. – **6.** Profili critici.

1. Delimitazione e articolazione dell'indagine.

La delega al Governo per la riforma fiscale, di cui alla legge n. 111 del 9 agosto 2023, di recente approvata, contempla anche una riforma della riscossione, alla quale peraltro ad opera del DM 4 di agosto 2023 del MEF si è dedicata una specifica commissione di esperti per l'elaborazione degli schemi dei decreti delegati (a quanto consta la commissione ha licenziato, per lo meno in prima battuta, i propri lavori entro settembre).

Della delega risaltano gli interventi richiesti al Governo (con i decreti legislativi, che ex art. 1 della stessa, esso è chiamato ad adottare) in applicazione di «principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione» richiesti dall'art. 18 (così la rubrica dell'articolo). Ma alla riscossione si riferiscono altri principi e criteri direttivi, generali (così buona parte delle previsioni dell'art. 4 sono riferibili anche alla riscossione, al di là del testuale riferimento presente nella lett. g del comma 1) e speciali (ad esempio nell'art. 14, relativo alla fiscalità degli enti locali, nell'art. 17, relativo ad accertamento ed adempimento spontaneo, nell'art. 19, relativo al contenzioso tributario). Come anche ad essa si riferiscono le più ambiziose previsioni finali della legge, di cui agli articoli 21 e 22, relative a testi unici e codici: se solo si pensa che a fronte della sostanziale unificazione della disciplina della riscossione per tutte le entrate della pubblica amministrazione (non soltanto tributarie), realizzata nel 1999 (essenzialmente dagli artt. 17 ss. del D. lgs. 26 febbraio 1999, n. 46), manca ancora un testo unico di riferimento (ed esso rischia di non essere alla portata del legislatore delegato).

Da qui nasce, appunto, la volontà di guardare alla riforma della riscossione, elevando l'attenzione rispetto ai più angusti confini tracciati dall'art. 18, cui nell'immediato si potrebbe essere portati a guardare *ratione argumenti*. A fronte della latitudine della riscossione e delle diverse indicazioni presenti nella delega, si può tracciare il perimetro della riforma che viene richiesta al Governo: si constata facilmente come le previsioni riferite attengano essenzialmente all'attività amministrativa di riscossione; ed è a quest'ultima che, pertanto, si rivolgerà l'attenzione nelle pagine che seguono.

In linea con quanto si è detto, si intende articolare l'esposizione in tre diversi momenti: innanzi tutto, si procede con l'analisi di alcuni principi e criteri direttivi di carattere generale, quelli per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui all'art. 4, cui è bene prestare attenzione in principio, anche in funzione del prosieguo; in secondo luogo, si passa ad esaminare le previsioni dell'art. 18, cui si dedica inevitabilmente maggiore spazio, anche qui facendo una cernita tra principi e criteri direttivi, allo scopo di riflettere su quelli che sembrano di maggior peso; da ultimo, non si può omettere qualche considerazione su alcuni limiti della delega, che così provi a completare (realisticamente) l'esposizione che segue.

La trattazione muove da un giudizio di insufficienza nei confronti della delega, che non si può tacere, ma che, purtuttavia, si contiene nelle pagine che seguono, salvi gli accenni finali, anche perché in questa fase si deve guardare più alle "luci" che alle "ombre" della delega e chi scrive confida nell'azione di un "attrezzato" e "volenteroso" legislatore delegato. Essa è veloce (a volte anche troppo) e parziale (si tralasciano non pochi aspetti), ma vuole esprime "a caldo" alcune considerazioni, che possano essere efficaci e conducenti; inevitabilmente il sostrato è dato dalle posizioni espresse da chi scrive in varie occasioni (e che possono essere utilmente compendiate dalle voci enciclopediche pubblicate in Digesto delle Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale, Aggiornamento, 2017: *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, pp. 420-433; *Esecuzione forzata tributaria*, pp. 169-181).

Si procede ad un'analisi critica, che vuole essere allo stesso tempo costruttiva: diversi sono i *puncta dolentia* che emergono già dalla lettura delle previsioni esaminate, ma che si vogliono superare, ove possibile, per risultare utili al legislatore delegato (anche in sede di discussione degli schemi di decreti delegati, probabilmente pronti al momento di pubblicazione di questo lavoro), come anche e più in generale ad interpreti ed operatori. Naturalmente le dimensioni del lavoro impongono confini stringenti – si fanno delle scelte, anche sacrificanti, e si esprimono veloci considerazioni, spesso cenni o poco più – che forse possono stridere con la latitudine della delega (e con l'enfasi che l'ha accompagnata), ma che probabilmente in questo stadio dell'itinerario legislativo possono risultare più conducenti e magari riuscire a dare primi contenuti a poco felici punti di partenza.

2. Principi e criteri direttivi generali.

Tra i principi e criteri direttivi generali si presta attenzione in questa sede ad alcune previsioni dell'art. 4 della legge delega, dedicato alla revisione dello statuto dei diritti del contribuente: «Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti princìpi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni costituiscono princìpi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria: …».

Tra esse si inizia dalla lett. *g* del comma 1, che contiene un riferimento testuale alla riscossione: «g) prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione». Tuttavia, essa non fornisce istruzioni al legislatore delegato su come delineare questa disciplina generale; né istruzioni si trovano tra gli altri principi e criteri direttivi, anche

speciali. Sicché il legislatore delegato non può che attingere alla disciplina generale dell'invalidità dell'azione amministrativa (di cui essenzialmente alle previsioni degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della legge 241 del 7 agosto 1990[1]) e alle diverse previsioni speciali presenti nell'ordinamento tributario: nel senso di riferirsi alla prima, facendo salve le specificazioni previste dalle norme tributarie, da rivedere opportunamente alla luce della prima (specialmente laddove emanate prima della "positivizzazione" dell'invalidità dell'azione amministrativa ad opera della legge 15 dell'11 febbraio 2005, che ha aggiunto il capo IV *bis* alla legge 241/1990, comprendente appunto le previsioni di cui ai citati artt. 21-*septies* e 21-*octies*), ma anche di qualche più diffusa e convincente applicazione. Il compito è tutt'altro che agevole, specie con riguardo alla riscossione, per la quale non constano particolari previsioni.

Una timida indicazione può trarsi dalla stessa delega, laddove specifica nei termini della nullità l'invalidità che si esige dal legislatore delegato[2], così confermando (semmai ce ne fosse bisogno) la riferibilità anche all'azione dell'amministrazione finanziaria della disciplina dell'invalidità dell'azione amministrativa della legge 241/1990 (che, però, la giurisprudenza tributaria fatica ad accettare). E quanto alle previsioni esistenti, specificamente dedicate all'attività amministrativa di riscossione, si ricorda quella di nullità della cartella di pagamento per mancata indicazione del responsabile del procedimento (di cui all'art. 36, comma 4-*ter*, DL 248 del 31 dicembre 2007[3], aggiunto in sede di conversione e oggetto di un intenso dibattito, anche in conseguenza della singolare decorrenza), della quale potrebbero valutarsi: tanto un'estensione agli altri atti della riscossione, ove si propendesse per una visione più garantista correlata all'incisività dei poteri che la riscossione esprime (magari in uno con alcune indicazioni dello Statuto riprese dalla delega); quanto un'abrogazione, ove si propendesse per la riqualificazione della nullità nei termini dell'annullabilità (come sembra preferire alcuna giurisprudenza) o dell'irregolarità, le

[1] Si ricorda che per l'art. 21-*septies* «È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge». Mentre l'art. 21-*octies* prevede: «1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. 2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. La disposizione di cui al secondo periodo non si applica al provvedimento adottato in violazione dell'articolo 10-*bis*».

[2] Così dispone lo stesso art. 4 alla successiva lettera *f*: «prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità». Cfr. anche *infra*.
Ma cfr. anche l'art. 17, comma 1, lett. b: «applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche: …».

[3] L'art. 36, comma 4-*ter*, cit., aggiunto dalla legge di conversione 28 febbraio 2008, n. 31, così prevede: «La cartella di pagamento di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse».

quali come è noto sono sanzioni che non esigono una previsione espressa.

Ancora non possono che riferirsi all'attività amministrativa di riscossione le previsioni di cui alla citata lettera «f) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità», ma anche alle lettere: «e) prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario»; «h) potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose».

Di tali principi, naturalmente, occorre modulare l'applicazione all'attività di riscossione. Così, velocemente, si osserva che la partecipazione all'attività amministrativa si atteggia diversamente a seconda del tipo di atto della riscossione e/o della fase della stessa (dovendosi comunque «assicurare un'adeguata tutela del contribuente nel corso delle attività istruttorie poste in essere dall'Amministrazione finanziaria», come richiede la previsione dell'art. 18, comma 1, lett. *b*, della delega), diversamente da quanto accade per l'attività di accertamento (per la quale vi sono precise indicazioni nella delega[4]). Non ci si può dilungare, ma è di tutta evidenza: che a fronte di un ruolo riproduttivo di un provvedimento impositivo la partecipazione probabilmente non è necessaria, diversamente da quanto deve aversi per un ruolo che ha anche una valenza impositiva (con la conseguenza che non dovrebbero più registrarsi le giurisprudenziali letture riduttive delle violazioni degli obblighi di partecipazione, che afferiscono all'art. 6, comma 5, dello Statuto: cfr. ad es. Cass. n. 5394 del 18 marzo 2016 e n. 26044 del 16 dicembre 2016, rimesse all'attenzione di chi scrive); come anche che la partecipazione nei procedimenti cautelari, quali fermo e ipoteca disposti dall'agente della riscossione, non può che essere successiva all'adozione del provvedimento che li dispone (in linea, del resto, con le previsioni generali di cui all'art. 7 della legge 241/1990); od ancora che nella fase amministrativa del pignoramento presso terzi, il coinvolgimento del terzo soggiace ad una disciplina peculiare, quella *ex* art. 75-*bis* d.P.R. 602/1973, che quanto ai rapporti finanziari la delega vuole rivedere (laddove l'art. 18, comma 1, manda di «e) potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, anche attraverso: … 3) la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure 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

[4] Il riferimento è all'art. 17, comma 1, lett. *b*, ove si manda al Governo di: «applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:
1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;
4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000».

29 settembre 1973, n. 602, ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore»).

Inoltre, e telegraficamente: 1) il diritto di accesso riguarda già i procedimenti di riscossione, ove si può constatare come esso venga esercitato, ma si scontri con non poche resistenze, legate ad una (immotivatamente) restrittiva lettura della previsione di cui all'art. 24 della legge 241/1990 (anche se talune sensibilità emergono in giurisprudenza, come dimostrano ad es. e di recente, su profili differenti, TAR Catania n. 308 del 31 gennaio 2023, Cons. Stato n. 1979 del 18 marzo 2022), che ad esempio si traducono in dinieghi o differimenti dell'accesso o nell'esibizione dell'estratto di ruolo in luogo della cartella di pagamento; 2) è ben vero che la disciplina tributaria dell'autotutela è stata pensata eminentemente per l'attività di accertamento (si pensi ai contenuti del DM 37 dell'11 febbraio 1997, emanato in applicazione dell'art. 2-*quater* del d.l. 564 del 30 settembre 1994), ma non vi è motivo di restringerne l'applicazione solo a quest'ultima (e comunque al di là di essa troverebbe applicazione la disciplina della legge 241/1990); inoltre la definitività dell'atto non è di ostacolo all'autotutela, la giurisprudenza da tempo ha aperto all'impugnazione di silenzi e dinieghi di autotutela (già da Cass. SS. UU. n. 16776 del 10 agosto 2005 e n. 7388 del 27 marzo 2007), via via focalizzando meglio l'oggetto del giudizio, e piuttosto si deve precisare che, a fronte della normale discrezionalità della riscossione, per gli atti della stessa vi è più spazio per la revoca (ad es. di un fermo o di un pignoramento inopportuni).

Una chiosa, infine, si vuole rivolgere all'esigenza di «rafforzare l'obbligo di motivazione», che l'art. 4, comma 1, lett. *a*, rivolge agli «atti impositivi» (che, come si è visto, lo stesso articolo distingue da quelli di riscossione), ma che naturalmente si può estendere ben oltre questi ultimi, riguardando l'obbligo di motivazione tutti i provvedimenti amministrativi: peraltro, l'opportunità di tale rafforzamento con riferimento agli atti della riscossione si coglie facilmente se solo si considera che essi non di rado assolvono tale obbligo, richiamando soltanto l'atto presupposto.

3. Principi e criteri direttivi afferenti alla riscossione nazionale: le previsioni di possibile maggiore impatto.

Delle previsioni specificamente dedicate alla riscossione occorre fare una cernita, per gli evidenti limiti di questo lavoro: ci si sofferma su quelle di possibile maggiore impatto.

Per dimensione ed articolazione, ma anche per connessione, risaltano le previsioni delle lettere *a* ed *e* dell'art. 18, che vogliono, nell'ordine, «incrementare l'efficienza dei sistemi della riscossione, nazionale e locali, e semplificarli, orientandone l'attività secondo i princìpi di efficacia, economicità e imparzialità e verso obiettivi di risultato» e «potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione».

Ebbene, la consapevolezza della discrezionalità e della complessità dell'attività amministrativa di riscossione come anche della pertinenza ad essa dei richiamati principi dell'azione amministrativa, sottesa (opportunamente) alla previsione della lett. *a* (e non solo), non ha adeguati sviluppi. Forse per essa si vuole fornire una maggiore legittimazione agli interventi richiesti, ma le indicazioni non sembrano in linea. E proprio sugli interventi richiesti la delega si presenta poco incisiva, orientandosi

principalmente: per un verso, su pianificazione delle procedure di recupero (che si vuole annuale e in collaborazione con il Ministero dell'economia e delle finanze) e automatismi (dati dal discarico automatico delle quote non riscosse, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, salva la possibilità di procedere ad un riaffidamento in presenza di nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali); per altro verso, su significative limitazioni di responsabilità dell'agente della riscossione (al dolo e alla colpa grave nel solo caso – si semplifica – di decadenza o la prescrizione del diritto di credito, ma con possibilità comunque di definizioni agevolate). Ora, si può ragionare sulla bontà degli interventi richiesti (anche se non si può negare una certa insoddisfazione) e non mancherà ad un "coraggioso" legislatore delegato sopperire ad alcune mancanze (ad esempio, è bene che la pianificazione avvenga su più livelli e che al livello locale si immaginino interlocutori altri dal MEF). Di certo, però, non sfugge la contraddittorietà delle direzioni individuate, in quanto pianificazione e automatismi sgravano le scelte e non depongono per una limitazione della responsabilità dell'agente della riscossione (specie se al solo dolo), che invece si può immaginare ove si responsabilizzi quest'ultimo a fronte di indicazioni di massima.

Si aggiunge, a completamento delle riflessioni sulla lett. *a*, che: in caso di riaffidamento in riscossione delle somme discaricate può essere utile, ma non è certo necessario (come sembrerebbe), individuare un soggetto privato diverso dall'agente della riscossione (cui, d'altronde, in caso di sopravvenienze da aggredire, non si può rimproverare alcunché); che le previste procedure di gara ad evidenza pubblica dovrebbero (più facilmente) riguardare professionisti, piuttosto che i soggetti privati abilitati iscritti nell'albo del MEF (*ex* art. 53, comma 1, d.lgs. 446 del 15 dicembre 1997). Peraltro, si esige una soluzione che si pone in contrasto con il superamento della riscossione delegata e il ritorno delle funzioni all'Agenzia delle entrate, che sono richiesti dalla successiva lett. *f*.

Passando alla lett. *e*, il richiesto potenziamento della riscossione coattiva, che si sposa con l'efficienza dei sistemi della riscossione di cui alla lett. *a*, è indirizzato a tre tipologie di interventi.

In primo luogo, si vuole «il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione», che non può realizzarsi che tramite estensione e generalizzazione della disciplina di cui all'articolo 29, comma 1, del d.l. n. 78 del 31 maggio 2010 (come convertito e di poi più volte modificato), peraltro richiamato: si vuole, in sostanza, completare il disegno avviato con l'art. 29 cit., rendendo esecutori tutti gli avvisi di accertamento (e atti impositivi comunque denominati) di tutti i tributi, sull'esempio di quanto più recentemente si è realizzato per i tributi locali ad opera dell'art. 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160; ma lo si vuole fare delegificando la materia e segnatamente semplificando la delegificazione già prevista (ma non attuata), di cui alla lett. *h* dell'art. 29, comma 1, cit.

Il risultato non è facile da raggiungere, come dimostrano le vicende dell'art. 29 cit., dal momento che: occorre completarne già l'estensione ad imposte sui redditi ed IVA, che in buona parte continuano ad essere riscosse per il tramite di ruolo e cartella di pagamento (principalmente liquidazioni e controllo formale della dichiarazione ex artt. 36-*bis* e 36-*ter* DPR n. 600 del 29 settembre 1973, 54-*bis* DPR 633 del 26 ottobre 1972); si deve guardare a tutti i tributi e ai

diversi procedimenti che li distinguono (da riscrivere in uno con la riforma dell'attività di accertamento, di cui all'art. 17 della delega, che però sul punto tace); non si possono tralasciare altri procedimenti per così dire complementari, quali quelli sanzionatori generali o di recupero del credito d'imposta (cui, però, la delega non accenna). Inoltre, già per ragioni di ordine costituzionale, la via della semplificazione della delegificazione, per come concepita, è pericolosa, essendo vincolata dai principi della riserva di legge (ove si incida sulle determinazioni delle pretese) e di legalità dell'azione amministrativa (ove si incida solo sulla loro esecutorietà) e non può prescindere dai regolamenti già indicati dall'art. 29, comma 1, lett. *h*, cit.

Pur tuttavia, il risultato sembra alla portata di un legislatore delegato che voglia rimboccarsi le maniche e che verosimilmente vorrebbe essere motivato non già e non solo da esigenze di gettito («al fine di anticipare l'incasso … delle somme dovute dal debitore, riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive»: così si legge al n. 1) della lett. *a* in commento), ma da un più nobile innalzamento della qualità dell'azione amministrativa di riscossione, invero poco presente al legislatore, non soltanto delegante (tant'è che ci si continua a non preoccupare neppure di dare un nome agli atti introducendi, ad es. avvisi di accertamento esecutori, individuandoli *sic et simpliciter* col riferimento normativo all'art. 29 cit.).

In secondo luogo, si vuole «l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione, per assicurare una maggiore rapidità dell'azione di recupero». La previsione non è felice (e verosimilmente avrà applicazioni circoscritte): difficilmente può riferirsi alla cartella di pagamento, visto che si vuole eliminarla (ma *contra* cfr. n. 4 della lett. *a*), o agli agli avvisi di accertamento esecutori, esistenti e introducendi, per i quali la *sedes* preferibile sarebbe stata l'art. 17 della delega (anche se non si escludono interventi di tal fatta, quanto meno in prima battuta, vista la velocità impressa all'attuazione della delega); come difficilmente può riferirsi ai pignoramenti, per i quali i termini sono già piuttosto lunghi (l'art. 53 DPR 602/1973 prevede un termine di efficacia di duecento giorni, per di più suscettibile di proroga *ex* art. 80, comma 2-*bis*, DPR 602/1973); non sfugge che la rapidità dell'azione dell'agente della riscossione dipende più che altro dalle (bontà delle) sue iniziative, che per l'appunto si vogliono rendere più efficaci ed efficienti per altre vie.

In terzo luogo, si vuole «la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari», prevedendo: per un verso interventi di civiltà, cui già si può pervenire in via interpretativa, dati dal tetto entro cui procedere («non possono in ogni caso eccedere complessivamente la misura della sorte capitale, degli interessi e di ogni relativo accessorio fino all'effettivo soddisfo») e dal coinvolgimento formale del debitore che subisce gli effetti («ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore»); per altro verso, una cooperazione del terzo, che si fatica a comprendere in che termini debba avvenire – anche perché si richiama un istituto, la dichiarazione stragiudiziale *ex* art. 75-*bis* DPR 602/1973, la cui applicazione è rimessa alla scelta dell'agente della riscossione (che può non avvalersene, anche perché non conveniente in relazione al caso concreto) – e che potrebbe essere rivista in uno con la valorizzazione del contraddittorio ex art.4, comma 1, lett. *f*, della delega (di cui si è detto *supra*).

Con buona volontà si può intendere la previsione in esame quale delega alla revi-

sione del pignoramento presso terzi, di cui agli artt. 72-75-*bis* d.P.R. 602/1973, come è noto non riguardante soltanto i rapporti finanziari, che non si limiti ad emendare le deficienze normative (di aggiornamento e coordinamento), ma che valorizzi adeguatamente la fase per così amministrativa della procedura (quanto ai procedimenti, ai soggetti coinvolti, alle necessarie tutele), che poi è quella con cui ci si misura nella realtà.

4. (segue): altre previsioni di rilievo.

Delle altre previsioni dell'art. 18 dedicate all'attività di riscossione, si segnala la lett. *d*, che vuole «modificare progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, in vista della stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate»: essa sembra ipotizzare un *restyling* dell'art. 19 DPR 602/1973, tutto sommato agevole nei termini richiesti dalla delega (ad esempio, prevedendo in alcuni casi il diritto soggettivo in luogo dell'interesse legittimo o eliminando il riferimento alla «comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica»), ma che rischia di non essere comunque funzionale ad una efficace applicazione dell'istituto, di cui piuttosto occorrerebbe rivedere giustapposizioni e storture conseguenti ai numerosi interventi normativi avvenuti nel tempo (il 19 è l'articolo del DPR 602/1973 più modificato; e, quanto al numero massimo delle rate concedibili, per citare delle diverse modifiche l'aspetto che più salta all'occhio, si è passati dalle iniziali dodici alle attuali centoventi).

Ancora si segnala la previsione della lett. *f*, che vuole «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» e così «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 scelta che sta alla base della previsione è politica e si può condividere nella misura in cui muova dalla constatazione di tutta una serie di inefficienze e dalla conseguente perdita di notevoli volumi di gettito che ne è derivata nel tempo, ma non può tacersene la discontinuità rispetto alle altre scelte di revisione dell'attuale sistema di riscossione presenti nella delega (ad alcune delle quali si è dedicata attenzione).

Inoltre una trasformazione di tal fatta risulta non poco complicata: essa non può guardare solo ai tributi dell'Agenzia delle entrate (cui la lett. *f* sembra limitare l'attenzione); richiede tempi notevoli (i ventiquattro mesi previsti dalla delega rischiano di essere insufficienti); la sua realizzazione non può procedere che per *step* e prevedendo una disciplina transitoria. Per di più la delega non dà le opportune indicazioni al legislatore delegato ed anzi sembra contraddirsi (così, a fronte di riferimenti più ampi presenti nell'art. 18, che ad es. giusto nell'esordio richiede la «revisione del sistema nazionale della riscossione, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali», l'art. 14 non prevede analoga trasformazione tra i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema fiscale dei comuni e sembra invece voler mantenere quei «soggetti abilitati ad effettuare l'attività di accertamento e di riscossione delle entrate degli enti locali», non di rado saltati all'attenzione della cronaca non certo per la qualità della loro azione).

5. Cenni su altri principi e criteri direttivi.

Non si può guardare che per cenni alle previsioni pertinenti la riscossione contenute tra gli altri principi e criteri direttivi della delega. E segnatamente si vuole limitare lo sguardo a due tipologie di previsioni.

Alcune sono di ampio respiro, riferendosi all'adempimento (si pensi, ad esempio, al «miglioramento dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari», di cui all'art. 2, comma 1, lett. *c*), ai versamenti (che, ad esempio, ora si vogliono rivedere *ex* art. 2, comma 1, lett. *e*, ora si vogliono semplificare *ex* art. 14, comma 1, lett. *f*), alla compensazione (vista, ad esempio, come una semplificazione degli adempimenti, ma nei tributi locali, *ex* art. 14, comma 1, lett. *f*). Il respiro, però, è così ampio che rischia di rarefarsi. In particolare, gli istituti coinvolti non sono per nulla sviluppati o sono colti solo per alcuni profili e, in ogni caso, difettano quelle opportune indicazioni che consentano un'agevole traduzione delle previsioni della delega.

Vi è, poi, un'altra previsione che merita attenzione, che si rinviene tra i «principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario», di cui all'art. 19; è quella della lett. *c* che manda al Governo di «modificare l'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973». Non si può né si vuole entrare nel merito della scelta legislativa, che non manca di destare perplessità (a tacer d'altro, perché si prevede un criterio di riparto della giurisdizione che non ha cittadinanza nella nostra carta costituzionale); si vuole semplicemente registrare che (al di là delle traduzioni che ne possa dare il legislatore delegato) lo spostamento della cognizione sui pignoramenti (e più in generale sugli atti esecutivi) dell'agente della riscossione dal giudice ordinario al giudice tributario dovrebbe spostare la cognizione giudiziale sull'atto, piuttosto che sul rapporto, e rendere il sindacato giurisdizionale più penetrante e garantista (ad esempio per il difetto di motivazione, di cui si è detto in precedenza), in linea con quanto avviene per gli altri atti (della riscossione e non) impugnabili innanzi al giudice tributario. Certo stride che questo risultato possa essere parziale, specie se si considera che la stessa delega vuole – come si è detto in precedenza – l'abolizione della cartella di pagamento (alla quale, appunto, *expressis verbis* si riferisce la lettera in esame). Ma si confida sul legislatore delegato, quanto meno per traduzioni di significato e costituzionalmente orientate.

6. Profili critici.

In principio si è premesso un giudizio di insufficienza nei confronti della legge delega[5], che tuttavia si è contenuto in funzione di un'analisi critica, ma costruttiva, che si è cercato di condurre fino ad ora. È giunto il momento di guardare alle "ombre" della delega. In linea con i buoni propositi iniziali

[5] Cfr. *supra* § 1.

ci si limita a poche considerazioni, più che altro di sistema, sia generali che più puntuali; ma si fatica a procedere con lo stesso spirito costruttivo.

Così, non si può sottacere che alla riscossione attengono anche le discipline delle diverse modalità di acquisizione delle entrate tributarie (ma anche di entrate non tributarie), le quali non possono che essere coerenziate con l'azione amministrativa e, di conseguenza, essere interessate dalla riforma fiscale: specialmente se si bada ai proclami che hanno accompagnato e accompagnano la riforma in essere o se si valorizza la richiesta (ad oggi velleitaria) del legislatore delegante di un codice che rechi «la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale». Ma di ciò non vi è traccia nella delega, al di là di qualche generico e criptico riferimento, ad es. ai versamenti o alle compensazioni, quasi che il legislatore delegante non abbia colto la portata della riscossione.

Inoltre, non è possibile scindere la riscossione delle entrate tributarie da quella delle altre entrate pubbliche, visto che la prima si estende alla seconda (*ex* artt. 17 ss. d.lgs. 46/1999 cit., ma anche se si vuole art. 21-*ter* della legge 241/1990[6]). Solo che la delega non va oltre le entrate tributarie, avendo ad oggetto «la revisione del sistema tributario» (così l'art. 1, comma 1). Ne consegue che interventi importanti, quali il progressivo superamento del ruolo e della cartella di pagamento (art. 18, comma 1, lett. *e*, n. 1) o il superamento della stessa riscossione delegata e il ritorno delle funzioni all'Agenzia delle entrate (art. 18, comma 1, lett. *f*), risultano impediti o fortemente limitati, continuandosi pur sempre ad avere nei prossimi anni ruoli e cartelle di pagamento, come anche l'agente della riscossione.

Ancora, a fronte di una dichiarata indicazione al governo di intervenire sui «sistemi della riscossione, nazionale e locali» (così l'art. 18, comma 1, lett. *a*), mancano le prescrizioni per intervenire sui sistemi di riscossione locale, non soltanto nell'art. 18, ma anche nell'art. 14, specificamente dedicato ai tributi locali (se si eccettua un generica indicazione di «revisione del sistema della riscossione delle entrate degli enti locali anche attraverso forme di cooperazione tra lo Stato e gli enti locali», che per di più laddove mantiene fermi gli agenti della riscossione locale contraddice quel progressivo superamento della separazione tra ente impositore e agente della riscossione voluto dall'art. 18); come mancano le prescrizioni circa quella che dovrebbe essere la disciplina di riferimento, con la conseguenza di continuare a perpetuare quel frammentario e problematico quadro normativo esistente, basato ancora su RD 639 del 14 aprile del 1910; e i difetti di coordinamento visibili già delle *litterae legis* non fanno altro che confermare queste mancanze. Sicché è difficile immaginare risultati importanti in sede di legislazione delegata.

Infine, passando ad aspetti più puntuali, ci si limita a guardare alla previsione della lett. *d* dell'art. 18 della delega, che si è detta di *restyling* dell'art. 19 d.P.R. 602/1973 (agevole da tradurre in pratica nei termini della delega, tant'è che si sono suggeriti anche alcuni facili interventi[7]): lo si fa per il potenziale impatto che ha nella vita concreta l'istituto su cui si interviene (for-

[6] Per il comma 2 dell'art. 21-*ter* cit. «Ai fini dell'esecuzione delle obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro si applicano le disposizioni per l'esecuzione coattiva dei crediti dello Stato».

[7] Cfr. *supra* § 4.

se è superfluo ricordarlo, ma pare che per le rateazioni passino circa la metà dei volumi riscossi dall'agente della riscossione). Ci si deve domandare, però, se la semplificazione delle condizioni per accedere alla dilazione e la stabilizzazione del numero massimo delle rate a 120 (volute dalla *littera legis*) giovino veramente; inoltre diverse sono le storture della disciplina, su cui si glissa, ma si evidenzia per tutte come risalti la coesistenza di più dilazioni dei pagamenti (anche di recente introduzione, quale quella *ex* art. 1, commi 796 ss., della legge 160/2019), dalle discipline differenti (anche notevolmente) tra loro, cui sarebbe bene porre rimedio: seguendo le indicazioni della dottrina, andrebbe finalmente dettata una disciplina unitaria delle dilazioni di pagamento – quanto meno di quelle conseguenti a richieste amministrative – allo scopo, non soltanto, di adeguare veramente la riscossione agli interessi coinvolti nel caso concreto, ma anche di fare così realmente gettito (discrezionalità e accordi amministrativi quivi avrebbero terreno fertile se solo ne cogliessero le potenzialità).

Allora, e si conclude, la sensazione che si trae leggendo la delega, con riferimento alla riforma della riscossione (ma non solo), è che si è in presenza di un testo frettoloso (licenziato troppo rapidamente rispetto ai tempi necessari e alle interlocuzioni meritorie pure avviate) che presenta dei limiti, anche forti, di concezione (probabili esiti di un percorso sbagliato *ab origine*), cui il legislatore delegato difficilmente potrà porre rimedio, per quanto, come si auspica, esso possa "attrezzarsi" ed essere "volenteroso". Certe scelte non sono e non possono essere politiche, ma non possono non interessare la Politica nella misura in cui, determinando gli esiti dell'azione dell'amministrazione finanziaria, impattano sul gettito e sulle decisioni politiche che ne possono conseguire. Nessuna manovra finanziaria può prescindere dalla riscossione dei tributi! Stupisce che la Politica non colga, ma, ricordando Seneca, *animum debet mutare* e si confida, appunto, in ripensamenti in corso d'opera.