



Fondazione Bruno Visentini

La riscossione in Italia,
Germania, Spagna, Francia
e Regno Unito:

un'analisi comparata

Ricerche del Comitato Scientifico

RICERCA REALIZZATA

IN COLLABORAZIONE CON IL CERADI – LUISS

CON IL CONTRIBUTO DI

ABI – ASSOCIAZIONE BANCARIA ITALIANA
E
EQUITALIA S.P.A.

COORDINATORI DELLA RICERCA

Prof. Fabio Marchetti
Prof. Giuseppe Melis
Avv. Alfonso Papa Malatesta

RICERCATORI

Per l'Italia: Avv. Alessio Persiani, Dott.ssa Federica Pitrone, Avv. Federico Rasi, Dott. Valentino Tamburro
Per la Germania: Prof. Dr. Michael Hendricks, Dr. Arne v. Freeden, Dr. Marcus Mick
Per la Spagna: Prof. José Andrés Rozas Valdés
Per la Francia: Prof. Ludovic Ayrault
Per il Regno Unito: Avv. Pierluigi Pagliuca

Coordinamento organizzativo del testo: Dott. Andrea Di Gialluca

INDICE

11	PARTE PRIMA: LA RICERCA
13	IL SISTEMA DUALE E LA GESTIONE DIRETTA A CONFRONTO di Fabio Marchetti
29	LA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE DEGLI ENTI LOCALI TERRITORIALI di Alfonso Papa Malatesta
39	I POTERI DI RIDEFINIZIONE DEL DEBITO TRIBUTARIO di Federico Rasi
55	L'ISTITUTO DELLA COMPENSAZIONE di Valentino Tamburro
73	LE MISURE CAUTELARI E L'ESPROPRIAZIONE FORZATA di Alessio Persiani
89	L'ASSISTENZA INTERNAZIONALE IN MATERIA DI RISCOSSIONE di Federica Pitrone
101	TABELLE SINOTTICHE E COMMENTI
201	PARTE SECONDA: I MATERIALI
203	QUESTIONARIO INVIATO AI CORRISPONDENTI ESTERI
209	RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DELL'ITALIA di Alessio Persiani, Federico Rasi, Federica Pitrone e Valentino Tamburro
223	RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DELLA GERMANIA di Marcus Mick, Michael Hendricks e Arne v. Freeden
255	RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DELLA SPAGNA di José Andrés Roza
297	RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DELLA FRANCIA di Ludovic Ayrault
353	RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DEL REGNO UNITO di Pierluigi Pagliuca

PARTE PRIMA: LA RICERCA

IL SISTEMA DUALE E LA GESTIONE DIRETTA A CONFRONTO

di Fabio Marchetti

1. PREMESSA.

La ricerca¹, intrapresa dalla Fondazione Bruno Visentini e dal CERADI della Luiss Guido Carli, con il contributo della Associazione Bancaria Italiana e di Equitalia, con l'invio di questionari a corrispondenti esteri dei Paesi selezionati², ha dato alcuni significativi risultati che si ritiene utile riassumere in una visione di sintesi. Di seguito sono inoltre pubblicate, in tabelle, le sintesi delle risposte ricevute, corredate da una comparazione con il sistema italiano e da alcune brevi note di commento.

Giova rammentare che scopo della ricerca è:

- da un lato, verificare se dopo la riforma del 2006 il nostro sistema di riscossione possa considerarsi sostanzialmente allineato con i sistemi di riscossione presenti nei principali Paesi europei;
- dall'altro, analizzare in un'ottica comparata eventuali istituti presenti nei sistemi di riscossione degli altri Paesi che potrebbero essere da noi mutuati al fine di rendere più efficiente il sistema italiano sia in termini di efficienza dell'azione di riscossione che in termini di correttezza, equilibrio e giustizia nei rapporti con i contribuenti.

1 Il gruppo di lavoro, coordinato insieme al sottoscritto dal Prof. Giuseppe Melis e dall'Avv. Alfonso Papa Malatesta, è costituito per l'Italia dall'Avv. Alessio Persiani, dall'Avv. Federico Rasi, dalla Dott.ssa Federica Pitrone e dal Dott. Valentino Tamburro. Hanno collaborato per la Francia il Prof. Ludovic Ayrault, per la Spagna il Prof. José Andrés Rozas Valdés, per la Germania il Dr. Marcus Mick, il Prof. Dr. Michael Hendricks, il Dr. Arne v. Freeden e per la Gran Bretagna l'Avv. Pierluigi Pagliuca.

Il lavoro nel suo complesso è stato rivisto e risistemato anche dal punto di vista grafico dal Dott. Andrea Di Gialluca, che ringrazio.

I commenti alle tabelle sinottiche sono stati prevalentemente da me redatti; me ne assumo pertanto la responsabilità.

2 Le informazioni acquisite con i questionari sono aggiornate alla situazione vigente al 31 dicembre 2013.

2. PROFILI GENERALI DEI SISTEMI DI RISCOSSIONE.

A differenza dell'Italia che, anche per tradizioni storiche in buona parte legate al perimetro del sistema di riscossione applicato non solo ai tributi ma ad un vastissimo numero di entrate (sono migliaia gli enti impositori che ricorrono all'attività di riscossione svolta da Equitalia), segue un *sistema duale* affidando il servizio di riscossione ad un soggetto (Equitalia, società per azioni a partecipazione pubblica) diverso dall'ente impositore, tutti i Paesi considerati adottano un sistema di gestione diretta del servizio da parte dello stesso ente impositore, affidando il servizio di riscossione agli stessi enti impositori che in alcuni casi si possono avvalere di ausiliari – anche privati – per la riscossione locale (Spagna) o per l'attuazione delle procedure esecutive (Regno Unito). Ciò determina, all'estero, l'esistenza anche nella fase di riscossione di un "dialogo" diretto e continuo fra contribuenti ed A.F., sicché è all'A.F. che si rivolge il contribuente per ottenere riduzioni o dilazioni delle somme da pagare. La continua e diretta presenza dell'A.F. anche nella fase di riscossione consente inoltre di prevedere la possibilità di scelte anche discrezionali nei rapporti con il contribuente (ad esempio, in Germania l'A.F. può decidere l'abbandono della riscossione se discrezionalmente considerata iniqua; nel Regno Unito sono previsti accordi fra A.F. e contribuenti, che possono portare, oltre che alla sospensione o alla concessione di dilazioni nella riscossione, anche alla riduzione del carico tributario).

La costante presenza dell'A.F. si nota anche nella fase che precede quella di riscossione coattiva, e cioè nella fase di pagamento spontaneo dei tributi, in quanto (segnatamente nei confronti delle persone fisiche) non è sempre prevista l'autoliquidazione dell'imposta, ma talvolta è l'A.F. che liquida l'imposta sulla base della dichiarazione del contribuente (peraltro i tempi di tale liquidazione sono estremamente rapidi: 20/30 giorni dalla presentazione della dichiarazione)³. Anche laddove sia prevista l'autoliquidazione dell'imposta i tempi di controllo da parte dell'A.F. sono altrettanto celeri (ad esempio, nel Regno Unito 45 giorni).

Da un punto di vista procedurale (e dei controlli dell'attività di riscossione, in particolare) vi è una forte analogia fra i Paesi latini e forti divergenze non solo con il Regno Unito, ma anche con la Germania; in tali ultimi Paesi i controlli sono pressoché esclusivamente amministrativi, mentre in Italia, Francia e Spagna sono affidati ad un organo giurisdizionale (la Corte dei Conti).

3 Come ben noto, l'Italia recentemente nell'ambito dei provvedimenti di semplificazione tributaria ha scelto, invece, la predisposizione – sia pure in via sperimentale – del sistema delle dichiarazioni precompilate direttamente dall'A.F. (cfr. d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175).

Sempre dal punto di vista procedurale soluzioni pressoché identiche si riscontrano in tutti i Paesi sia per quanto riguarda l'immediata esecutività degli atti impositivi sia per quanto riguarda gli strumenti di riscossione coattiva [pignoramenti immobiliari e mobiliari; pignoramenti presso terzi: banche, datori di lavoro per il pignoramento degli stipendi (molto dettagliata è la disciplina francese per il pignoramento degli stipendi)]. Statisticamente i pignoramenti immobiliari appaiono irrisori rispetto a quelli mobiliari (in Francia i pignoramenti immobiliari sono 200/300 l'anno, quelli mobiliari quasi 5 milioni, numero questo particolarmente elevato). Estremamente rapidi sono inoltre i tempi per l'inizio delle attività esecutive: di regola l'esecuzione può iniziare immediatamente dopo la scadenza del termine per il pagamento (in Francia scaduto il termine per il pagamento viene inviato al contribuente un avviso ad adempiere entro 30 giorni, cui segue una diffida a pagare entro 8 giorni, dopo di che inizia immediatamente l'azione esecutiva).

In Francia ed in Spagna, come in Italia, è prevista la possibilità di disporre misure cautelari al fine di garantire la riscossione. Se in Spagna tali misure appaiono estremamente ampie ed incisive, va osservato che in Francia è prevista la possibilità di iscrivere ipoteca senza limiti minimi di importo.

Praticamente tutti i Paesi conoscono sistemi di dilazione nel pagamento dei tributi (di regola, per periodi meno estesi di quanto da noi previsto; il massimo è il Regno Unito con 5 anni), ma normalmente per concedere la dilazione o il rinvio (sospensione) del pagamento è richiesta la prestazione di garanzie finanziarie (fideiussioni o quant'altro); in ogni caso la dilazione di pagamento è atto discrezionale della P.A., a meno che non sia prestata garanzia nel qual caso la concessione della dilazione è automatica. Va inoltre osservato che il mancato pagamento anche di una sola rata, di regola comporta la revoca della dilazione.

L'estinzione dell'obbligazione tributaria tramite l'istituto della compensazione⁴ è prevista in tutti i Paesi. L'Italia e la Spagna sono gli unici Paesi che ammettono, oltre alla compensazione tra crediti e debiti di natura tributaria, anche quella tra debiti di natura fiscale e crediti di natura commerciale vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione. In Spagna è prevista anche la possibilità della compensazione fra coniugi dei debiti e crediti tributari.

Ci sono forti differenze con l'Italia in materia di sanzioni addebitabili al contribuente moroso; il massimo della sanzione richiesta è 10% (a fronte del nostro 30%); spesso la sanzione ha funzione risarcitoria per cui non sono previsti interessi di mora; in ogni caso gli interessi di mora, laddove previsti,

4 Per approfondimenti si rinvia, in questo volume, a V. TAMBURRO, *L'istituto della compensazione*.

sono più bassi di quelli di mercato (Germania) o sono una media ponderata di essi (Regno Unito).

Infine va notato che le tutele a favore dei contribuenti sono prevalentemente di tipo amministrativo (con notevoli poteri discrezionali, come detto, riconosciuti alla Pubblica Autorità) e solo eventualmente giudiziarie (giudice tributario o ordinario); di regola, è l'A.F. a concedere con ampia applicazione di poteri discrezionali l'eventuale sospensione della riscossione alla ricorrenza degli ordinari presupposti della tutela cautelare del tutto similari a quelli italiani del *fumus bonis iuris* e del *periculum*, ma anche – come si vedrà poco oltre – sulla base di valutazioni meramente discrezionali fondate sull'opportunità o meno della riscossione. Anche nella fase espropriativa le tutele sono prevalentemente amministrative e (solo in Francia) eventualmente anche giudiziarie. Una menzione a parte merita il Regno Unito, in cui per tutelare le proprie ragioni il contribuente può rivolgersi all'Ombudsman (il nostro Garante del Contribuente!).

3. CONVERGENZE E DIVERGENZE FRA GLI ALTRI PAESI E L'ITALIA.

La riforma del 2006 con l'abbandono del sistema "privatistico" della concessione e l'introduzione di un sistema pubblicistico sia pure di tipo duale (affidamento del servizio di riscossione ad una società pubblica distinta dall'ente impositore) ha sicuramente allineato l'Italia agli altri Paesi europei.

Molte, pertanto, sono le convergenze fra l'Italia e gli altri Paesi europei e soprattutto con i Paesi latini (Francia e Spagna), con cui storicamente condividiamo la similitudine dei sistemi giuridici, sia amministrativi che processuali.

A. LE CONVERGENZE.

Tali analogie – segnatamente fra i Paesi latini – si osservano innanzitutto sul piano procedurale⁵. Come in Italia, così anche in Francia ed in Spagna il controllo sull'attività di riscossione è affidato alla Corte di Conti.

Gli strumenti per procedere alla riscossione coattiva sono gli stessi (pignoramenti immobiliari e mobiliari; pignoramenti presso terzi, ivi compresi – Francia – i datori di lavoro o – Regno Unito – gli enti pubblici pensionistici); ma, come detto, mentre in tutti e quattro i Paesi analizzati gli strumenti sono

⁵ Per approfondimenti si rinvia, in questo volume, a A. PERSIANI, *Le misure cautelari e l'espropriazione forzata*.

pressoché analoghi, con Francia e Spagna condividiamo anche le procedure di riscossione coattiva. In Spagna vige ancora in generale l'istituto del ruolo (formato in via amministrativa), che una volta notificato con la cartella al contribuente è titolo esecutivo; in Francia, vige altresì il ruolo (reso esecutivo dal Prefetto) e, in caso di mancato pagamento, si procede con un avviso al contribuente a pagare entro 30 giorni ed una successiva diffida ad adempiere entro 8 giorni. Se in tali Paesi il ruolo risulta ancora il titolo esecutivo per eccellenza per procedere alla riscossione coattiva, in Germania e Regno Unito è l'accertamento tributario direttamente titolo esecutivo (come in Italia per i tributi maggiori). Sempre sul piano procedurale, tutti i Paesi prevedono l'applicazione alla materia fiscale delle norme processual-civilistiche, di regola con un controllo giudiziario solo eventuale ed *ex post* (solo in Francia si accenna alla possibilità di ricorsi al giudice anche *ex ante*). Sotto tale profilo, peraltro, come meglio si vedrà al successivo paragrafo, si nota una forte presenza dell'A.F. che può assumere anche discrezionalmente provvedimenti pure nella fase di esecuzione esattoriale fino a sospendere la riscossione coattiva non solo laddove illegittima ma anche laddove inopportuna; il che ovviamente depotenzia l'esigenza del controllo giudiziario. Nessuna discrezionalità vi è, invece, nell'obbligatorietà dell'azione di riscossione, che deve essere comunque intrapresa anche per importi molti esigui (da 1 a 61 Euro, a fronte dei 30 Euro previsti in Italia).

È comune ai Paesi latini anche la possibilità di introdurre incisive misure cautelari a difesa delle ragioni del fisco. La tipologia delle misure cautelari che si osservano in Francia e Spagna è identica a quella prevista in Italia (si va dall'iscrizione di ipoteche sugli immobili al fermo amministrativo degli autoveicoli). In Spagna, come in Italia, sono anche previste misure cautelari che incidono nei rapporti commerciali: a fronte della nostra disciplina in tema vuoi di partecipazioni a gare di appalto (l'art. 38, co. 2, d.lgs. n. 163 del 2006) vuoi di sospensione dei pagamenti della P.A. nel caso di debiti tributari superiori a diecimila Euro (l'art. 48-bis, commi 1 e 2-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602) in Spagna è prevista la responsabilità solidale del committente per le imposte non pagate dal fornitore o prestatore, laddove il committente non si faccia rilasciare dall'A.F. una certificazione di assenza di debiti tributari. Non sembra, invece, che debba riportarsi fra le misure cautelari, trattandosi piuttosto di vera e propria attività esecutiva, il sistema inglese che prevede la possibilità dell'A.F. di procedere a compensazione dei propri crediti tributari con le pensioni pubbliche dovute.

Tutti e quattro i Paesi analizzati prevedono sistemi di sospensione amministrativa della riscossione e, soprattutto, la possibilità di concedere la dilazione del pagamento dei debiti tributari. Vi sono però notevoli divergenze con

l'Italia – di cui si dirà al prossimo paragrafo – non solo per i tempi massimi di dilazione che possono essere concessi (di media, come visto, al massimo un anno), ma anche per le procedure di concessione della dilazione che sono o discrezionali direttamente in capo all'A.F. o automatiche a fronte della presentazione di garanzie finanziarie.

B. LE DIVERGENZE.

Un tema generale già emerso nelle pagine che precedono è l'esistenza in tutti gli altri Paesi analizzati di diffusi poteri discrezionali⁶ di cui l'A.F. può avvalersi nella gestione dei rapporti con i contribuenti anche nella fase di riscossione. Così, come appena sopra si è detto, si nota una forte presenza dell'A.F. che può assumere anche discrezionalmente provvedimenti pure nella fase di esecuzione esattoriale fino a sospendere la riscossione coattiva non solo laddove illegittima ma anche laddove inopportuna. Pare a me del tutto evidente che la previsione di tali poteri discrezionali sia innanzitutto una conseguenza del sistema di riscossione adottato di gestione diretta del servizio da parte della stessa A.F.

Restando sempre all'argomento degli ampi poteri discrezionali riconosciuti all'A.F., è chiaro che un profilo di divergenza si nota anche in tema di procedure per la concessione della sospensione dell'azione di riscossione. Mentre in Italia, infatti, l'eventuale sospensione della riscossione è rimessa pressoché esclusivamente al giudice (Commissioni Tributarie), pur non disconoscendo che analogo potere è riconosciuto anche all'Agenzia delle Entrate e, da ultimo, alla stessa Equitalia⁷, negli altri Paesi la sospensione della riscossione è, di regola, potere dell'A.F. con un esercizio fortemente discrezionale, potendo valutare anche l'opportunità dell'azione. In altri termini, mentre da noi la sospensione della riscossione può essere concessa dal giudice solo al ricorrere dei presupposti legali previsti (*fumus bonis iuris* e *periculum*, ossia l'esistenza di un danno grave ed irreparabile), negli altri Paesi la valutazione discrezionale dell'A.F. può spingersi anche a giudicare l'opportunità o meno dell'azione di riscossione, concedendola anche in mancanza dei suddetti presupposti legali e, quindi, in tutte le ipotesi in cui, ad esempio, pur mancando il danno grave ed irreparabile sia comunque opportuno sospendere la riscossione per non compromettere l'esercizio di attività produttive o per ragioni sociali o,

6 Per approfondimenti si rinvia, in questo volume, a F. RASI, *I poteri di ridefinizione del debito tributario*.

7 A seguito delle ultime modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2013, la sospensione può essere disposta oltre che dalle Commissioni Tributarie (ex art. 47 d.lgs. n. 546/92), in via amministrativa dall'Agenzia delle Entrate (ex art. 39 d.P.R. n. 602/73) e da Equitalia.

in definitiva, in tutti i casi in cui vi siano interessi dell'economia nazionale o del vivere sociale che, a giudizio dell'A.F., possano considerarsi prevalenti rispetto all'interesse all'immediata riscossione delle imposte.

Più nel dettaglio, un primo rilevante profilo di diversità rispetto al sistema italiano va segnalato nella non generalizzata autoliquidazione dei tributi prevista negli altri Paesi con riguardo, segnatamente, alle persone fisiche.

Ciò porta con immediatezza anche a sottolineare l'esistenza, peraltro, in tutti e quattro i Paesi considerati di tempi estremamente rapidi nella liquidazione delle imposte (20/30 giorni) o nel controllo delle liquidazioni effettuate dal contribuente (i 45 giorni del Regno Unito). Tempi estremamente celeri si osservano anche con riguardo all'inizio dell'attività di riscossione, che inizia immediatamente dopo l'inadempimento del contribuente o al massimo, come in Francia, in tempi alquanto brevi (circa 40 giorni come si è visto).

Un elemento di divergenza che merita specifica attenzione è quello della concessione di dilazioni di pagamento. Se ovunque è prevista tale possibilità, i termini sono alquanto più ridotti che in Italia (a fronte di una media osservata di un anno, si arriva al massimo nel Regno Unito a cinque anni) e, soprattutto, la concessione di dilazioni è, al pari dell'eventuale sospensione della riscossione, atto discrezionale dell'A.F., tranne l'ipotesi di presentazione di garanzie finanziarie che danno diritto all'automatica concessione della dilazione (o della sospensione della riscossione).

Sebbene l'istituto della compensazione tra crediti e debiti di natura tributaria sia ammesso in tutti e quattro i Paesi analizzati, la possibilità di compensare crediti commerciali vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione con debiti tributari è ammessa solo in Italia e in Spagna, dove il concreto ricorso a tale istituto trova comunque un limite nella tutela costituzionale dell'autonomia finanziaria delle singole Comunità autonome.

Altro elemento di divergenza rispetto al sistema italiano è la previsione, soprattutto nei Paesi non latini, del potere non solo di dilazionare il pagamento delle imposte o di sospenderlo, ma anche di ridurlo fino a rinunciarvi. La rinuncia al credito tributario appare una previsione presente in Germania e nel Regno Unito; sul punto sia Spagna che Francia appaiono più uniformi al nostro ordinamento, essendo tale possibilità prevista prevalentemente nel caso di procedure concorsuali.

Un punto in cui le divergenze con l'Italia appaiono di particolare rilevanza è quello delle sanzioni. In particolare non può non osservarsi che la misura delle sovrattasse applicabili negli altri Paesi (mediamente 10%, che, per la loro natura risarcitoria, di regola non sono accompagnate dall'applicazione di interessi) non è confrontabile con la misura della sanzione prevista in Italia (pari, come è noto, al 30%, cui si aggiunge l'applicazione degli interessi).

Ciò pone un problema generale di divergenza del nostro ordinamento con gli altri ordinamenti europei. Non può, pertanto, non ribadirsi l'esigenza più volte evidenziata di uniformare il nostro sistema sanzionatorio a quello dei principali Paesi europei, ove, di regola, le sanzioni amministrative sono applicate (insieme a quelle penali) solo nel caso in cui sia riscontrato un vero e proprio "reato" da evasione (e cioè di sottrazione fraudolenta di materia imponibile), mentre nel caso di violazioni meno gravi sono previsti rimedi risarcitori. Nonostante lo Statuto del contribuente, il nostro sistema equipara le violazioni meno gravi a quelle più gravi, arrivando a sanzionare come evasione anche l'elusione fiscale e/o abuso del diritto. Forse è stato un errore in occasione della riforma del 1997 abbandonare l'istituto della sovrattassa, che pure per circa 60 anni (la sovrattassa, con funzione sostanzialmente risarcitoria, era stata prevista nella legge del 1929 contenente i principi delle sanzioni finanziarie) aveva ben operato nel nostro ordinamento. L'eccessiva criminalizzazione delle violazioni tributarie può talvolta rappresentare, e spesso rappresenta, un serio ostacolo al ravvedimento operoso dei contribuenti, ancorché tale istituto sia previsto dal nostro ordinamento (ed anzi sia stato recentemente rafforzato).

C. ALCUNE PRIME BREVI CONSIDERAZIONI.

La disamina sia pur brevemente svolta porta ad una prima considerazione di fondo: l'introduzione con la riforma del 2006 dell'attuale *sistema duale* (affidamento del servizio di riscossione ad un soggetto distinto dall'ente impositore, ma comunque pubblico) con contestuale abbandono del sistema della concessione con affidamento del servizio a soggetti privati ha portato il nostro sistema ad avvicinarsi agli altri sistemi europei, sicuramente sussistendo più convergenze che divergenze⁸.

Alla prima domanda che ci si era posti con la ricerca può dunque senz'altro darsi risposta positiva, non sottovalutando d'altro canto il fatto che la scelta per il *sistema duale* anziché per la gestione diretta del servizio di riscossione consente – come già accennato – di estendere il servizio di riscossione svolto da Equitalia ben al di là dei soli tributi erariali bensì ad alcune migliaia di enti impositori⁹.

8 Per un'analisi anche del quadro internazionale si rinvia, in questo volume, a F. PITRO-NE, *L'assistenza internazionale in materia di riscossione*.

9 Per approfondimenti si rinvia, in questo volume, a A. PAPA MALATESTA, *La riscossione delle entrate degli enti locali territoriali*.

Si intende, ciò non significa che il *gap*, spesso culturale, che contraddistingueva il nostro Paese rispetto agli altri Paesi europei può dirsi totalmente superato. Ancora la riscossione viene nel nostro Paese apprezzata come un momento, una fase distaccata del processo di applicazione dei tributi, come se il dovere della Pubblica Amministrazione nell'applicazione dei tributi terminasse con la fase di verifica e controllo della corretta applicazione delle imposte da parte dei contribuenti e la fase di recupero si ponesse non solo temporalmente ma idealmente separata da quella di accertamento. Storicamente il sistema esattoriale era così, in quanto una volta affidato il ruolo agli esattori o ai concessionari, il dovere dell'A.F. era considerato sostanzialmente esaurito. Oggi non è più così o non dovrebbe essere più così: la fase della riscossione è fase integrante dell'applicazione dei tributi (della cosiddetta fase dinamica del tributo) e, nel *sistema duale*, ad essa pertanto devono concorrere non solo il soggetto incaricato della riscossione, ma direttamente anche l'A.F. L'evasione da riscossione è altrettanto se non più grave dell'evasione da accertamento e alla sua repressione non può non concorrere, insieme al soggetto affidatario della riscossione, l'ente impositore.

L'esistenza tuttora, nonostante la strada correttamente intrapresa con la riforma del 2006, del suddetto *gap* (culturale) fra l'Italia e gli altri Paesi europei è dimostrata non solo dalla presenza sopra evidenziata ancora di importanti divergenze fra il nostro sistema e quello degli altri Paesi analizzati (alcune delle quali potranno essere apprezzate in un'ottica comparata per rispondere alla seconda domanda postata con la ricerca, e cioè per ricercare eventuali suggerimenti per migliorare il nostro sistema, argomento su cui mi soffermerò nel prossimo paragrafo), ma alcuni dati statistici emersi dalla ricerca.

In Spagna ci è stato riferito che il recupero da riscossione è circa il 30%, dato sicuramente superiore a quello italiano.

In Francia, non solo impressionano i dati sulle attività esecutive in particolare riguardanti i pignoramenti presso terzi (4,5 milioni nel 2010 e nel 2011, quasi 5 milioni nel 2012), ma ancor più impressionano le attività preliminari all'inizio della riscossione coattiva (come detto, avvisi e diffide) che nel 2012 sono stati ben 9.207.400, numero non solo neppure ipotizzabile nel nostro Paese, ma che probabilmente avrebbe determinato una rivolta sociale.

4. ALCUNE INDICAZIONI PER UN EFFICIENTAMENTO DEL NOSTRO SISTEMA.

Sulla base di tutte le considerazioni che precedono sarebbe fin troppo facile limitarsi ad osservare che ciò che l'Italia dovrebbe copiare dagli altri Paesi è una maggior rapidità dei tempi sia di controllo (delle autoliquidazioni dei

contribuenti: i 45 giorni del Regno Unito) che di intrapresa dell'azione esecutiva (i 40 giorni circa della Francia). Non appare, peraltro, questa la sede per affrontare un problema che riguarda in generale l'efficienza della Pubblica Amministrazione e non solo di quella Finanziaria.

Altrettanto, la segnalazione sopra riportata sulla macroscopica differenza fra le sanzioni applicabili in Italia e quelle previste negli altri Paesi appare tema generale non affrontabile in questa sede; è l'impianto generale delle sanzioni amministrative che dovrebbe essere allineato con l'Europa.

Piuttosto un'indicazione di maggior immediatezza che può trarsi dalla ricerca è che nella maggior parte dei Paesi considerati sanzioni ed interessi non si cumulano, ma sono alternativi; questa potrebbe essere una specifica indicazione per il legislatore. Ancora, molto suggestivo potrebbe essere il sistema riscontrato in Francia di applicare le sanzioni progressivamente a seconda del ritardo nel pagamento da parte del contribuente moroso, partendo da una sanzione minima (che in Francia è del 5%) che via via aumenta con il decorrere del tempo.

Venendo al tema dell'“efficientamento” del nostro sistema nel duplice senso oggetto della ricerca (e, pertanto, non solo in termini di efficienza dell'azione di riscossione ma anche in termini di correttezza, equilibrio e giustizia nei rapporti con i contribuenti), a me pare che il dato di fondo emerso sia quello della collaborazione dell'ente impositore con il soggetto affidatario della riscossione, da cui potrebbe conseguire non solo un miglioramento dell'azione amministrativa, ma soprattutto la presenza, anche nella fase della riscossione, dell'A.F. nei rapporti con i contribuenti al fine di assumere a loro tutela tutti i provvedimenti che solo l'A.F., ente impositore, può essere in grado di assumere. Anche senza voler arrivare all'esercizio dei poteri discrezionali che è stato osservato all'estero (il che implica problemi teorici, anche costituzionali, di grande rilevanza), la presenza nei rapporti con i contribuenti inadempienti dell'A.F. – dotata dei necessari, appositi poteri – potrebbe essere importante nella valutazione della concessione di sospensioni (temporanee) dell'attività di riscossione; potrebbe essere un sistema di maggior garanzia a tutela dei contribuenti non solo perché più celere del procedimento giudiziario ma anche perché potrebbe essere più attento alla concreta situazione e, dunque, alle concrete esigenze del contribuente del sistema giudiziario, tenuto esclusivamente al formale rispetto della legge.

Con riguardo alla sospensione dell'attività di riscossione come alla concessione di dilazioni di pagamento, un suggerimento che potrebbe essere facilmente tratto dai sistemi esteri analizzati è quello della concessione automatica della sospensione o della dilazione nel caso di prestazioni di garanzie finanziarie.

Sono solo alcune considerazioni di maggior immediatezza per una risposta alla seconda domanda che ci è posta con la ricerca.

5. UNA RIFLESSIONE “MARGINALE”: L’AGGIO ESATTORIALE.

L’analisi svolta non può completarsi senza alcune, pur brevissime, riflessioni sul tema dell’aggio.

L’Italia è l’unico Paese in cui esiste un sistema di remunerazione dell’attività di riscossione mediante l’aggio (non parametrato all’effettiva attività svolta, ma calcolato come percentuale della somma da riscuotere), aggio addebitato in tutto o in parte al contribuente inadempiente o moroso. Sotto tale profilo anche l’esempio della Spagna, che pur conosce una remunerazione tipo aggio, non appare significativo, in quanto tale aggio (come tutti gli altri rimborsi spese calcolati negli altri Paesi) è addebitato all’A.F. e non al contribuente.

A prescindere dalla natura dell’aggio e dalle modalità per la sua determinazione, il problema di fondo che pone l’analisi comparata è se il costo del servizio di riscossione debba in tutto o in parte gravare sul contribuente. È un problema innanzitutto politico, in quanto la scelta che si pone è se il costo del servizio di riscossione debba gravare sulla fiscalità generale (al pari del servizio di gestione, verifica ed accertamento dei tributi) o sul contribuente inadempiente o moroso. La scelta fatta dal nostro ordinamento, che storicamente – quando la riscossione avveniva in via ordinaria solo tramite ruolo – rispondeva all’esigenza di far pagare a tutti i contribuenti iscritti a ruolo il servizio a loro favore reso di pagamento delle imposte, di mantenere l’aggio ed il suo addebito sul contribuente inadempiente o moroso si spiega sul piano morale, non apparendo giusto far pagare a tutti (fiscalità generale) un costo dovuto all’inadempienza solo di alcuni. Tale profilo morale appare giustificare la scelta effettuata dal nostro ordinamento di continuare a far gravare il costo della riscossione solo sui contribuenti inadempienti o morosi; a mio avviso, inoltre appare anche preferibile alla diversa scelta compiuta dagli altri ordinamenti di far gravare il costo della riscossione esclusivamente sulla fiscalità generale.

6. CONCLUSIONI.

Quali conclusioni di sintesi possono trarsi dalla ricerca effettuata? In particolare quali conclusioni possono trarsi in un’ottica di miglioramento del nostro sistema di riscossione?

Non vi è dubbio che l'analisi comparata consente di partire dalla constatazione che il nostro sistema si sia pressoché definitivamente allineato agli altri sistemi europei. La sostituzione degli esattori o concessionari privati con una società partecipata dall'Agenzia delle Entrate e dall'INPS, ha ricondotto di fatto l'attività di riscossione in una sfera pubblica, e, pertanto, è stato correttamente ricondotto nell'alveo pubblicistico un momento così importante nell'applicazione dei tributi quale quello della riscossione, fermo restando che il mantenimento di un *sistema duale* in luogo della gestione diretta del servizio da parte dell'A.F. ha consentito di preservare la possibilità di avvalersi del servizio di riscossione da parte di numerosi enti impositori, diversi dall'A.F.

Ciò posto, non può peraltro non sottolinearsi l'esistenza tuttora di alcune differenze fra i sistemi esteri considerati ed il sistema italiano, differenze che in alcuni casi potrebbe tradursi in una minor efficienza dell'attività di riscossione e che, dunque, dovrebbero essere eliminate.

6.1. In effetti, come anche sopra accennato, la scelta per un *sistema duale*, anziché per un sistema di gestione diretta dell'attività di riscossione da parte della stessa A.F., può porre alcuni problemi di tipo organizzativo che possono incidere sull'efficienza dell'attività di riscossione e che pertanto – si auspica – possano essere superati nell'evoluzione del nostro sistema (che non ci si può dimenticare è relativamente recente, essendo stato istituito in Italia con la riforma del 2006). Ed invero, dall'analisi comparata è emerso che mentre negli altri Paesi vi è una naturale e costante presenza dell'A.F. anche nella fase della riscossione coattiva, in Italia l'ente impositore una volta consegnato il “ruolo” all'agente della riscossione assume un profilo del tutto defilato. L'attività di riscossione prosegue senza più la partecipazione dell'ente impositore né, allo stato, sono stati improntati strumenti di efficiente “dialogo” fra l'agente della riscossione e il soggetto impositore, strumenti che pure – utilizzando le più moderne tecnologie informatiche – non dovrebbe essere difficile prevedere.

Ciò potrebbe consentire anche di superare quel *gap* nei tempi di attivazione e di esecuzione dell'attività di riscossione che, come più volte sopra sottolineato, tuttora differenzia l'Italia dagli altri Paesi europei e che, forse, rappresenta la principale asimmetria fra Italia ed Europa emersa dalla ricerca. La dilatazione dei termini di attivazione e di esecuzione dell'attività di riscossione può compromettere, infatti, l'efficienza dell'attività di riscossione, tenendo pure conto che, a seguito della più recente evoluzione della normativa, sono anche stati ridotti i poteri di Equitalia di avvalersi di misure cautelari a garanzia del credito tributario. Insomma l'impressione è che, nonostante i buoni propositi del nostro legislatore di svolgere un'azione incisiva nella

lotta all'evasione da riscossione, il sistema della riscossione introdotto nel 2006 sia andato in parte a perdere l'efficacia deterrente che rappresentava inizialmente un obiettivo fondamentale della riforma e che poneva il nostro sistema sicuramente allineato agli altri sistemi europei; né l'efficacia esecutiva degli atti impositivi da ultimo introdotta appare aver modificato tale *trend* negativo, visti i tempi comunque ampi che intercorrono fra l'emanazione degli atti e l'inizio dell'attività di riscossione, tempi sicuramente non confrontabili con quelli riscontrati negli altri Paesi considerati.

La verità è che appare difficile contemperare le esigenze del fisco con i diritti di difesa dei contribuenti, per cui un sistema aggressivo (come appaiono alcuni sistemi esteri tenendo anche conto dei dati statici relativi ai recuperi da riscossione – Spagna – o di quelli sui pignoramenti presso terzi – Francia –) rischia di comprimere eccessivamente i diritti dei contribuenti, mentre un sistema più attento a tali diritti e, dunque, meno aggressivo (come, da ultimo, si va configurando il sistema italiano) rischia di compromettere l'efficacia dell'azione di recupero dei crediti tributari. Se un'indicazione, pertanto, può trarsi dall'analisi comparata può essere quella di accelerare l'inizio dell'attività di riscossione o – per mantenere un giusto equilibrio fra esigenze del fisco e diritti dei contribuenti – quello di ripristinare ed eventualmente anche ampliare, correggendone le distorsioni rilevate anche dalla giurisprudenza, le misure cautelari di cui può avvalersi l'agente della riscossione per garantire i crediti tributari, magari prevedendo la possibilità dei contribuenti di prestare garanzie in alternativa all'attivazione delle misure cautelari maggiormente invasive.

Ma soprattutto per cercare di recuperare l'efficienza dell'azione di riscossione, segnatamente sotto il profilo del *gap* temporale fra il momento di accertamento del debito tributario e l'inizio dell'azione di riscossione, dovrebbe essere valutata la possibilità che sia effettuata una preventiva valutazione del credito da riscuotere sia sotto il profilo della sua rilevanza che, in particolare, della qualità del debitore. In tal modo potrebbe essere modulata l'attività di riscossione in base all'entità delle somme da riscuotere e alla qualità del debitore, rendendo più immediata ed incisiva l'azione nei confronti di quei crediti relativamente ai quali l'attesa potrebbe rendere più difficoltosa la riscossione. Ovviamente tale valutazione non può essere rimessa all'agente della riscossione, ma deve essere fatta dall'ente impositore; sotto tale profilo torna il tema poco sopra indicato della necessità di una costante partecipazione dell'ente impositore anche nella fase della riscossione, proprio per meglio calibrare e, pertanto, rendere più efficiente l'attività di riscossione.

Un primo ordine di conclusioni che può trarsi dalla ricerca è dunque il seguente:

1. *è necessaria prevedere la partecipazione dell'ente impositore e, dunque, in primis dell'Amministrazione Finanziaria (Agenzia delle Entrate) all'attività di riscossione, sia per mantenere un corretto rapporto con i contribuenti svolgendo, dunque, anche una funzione di garanzia nei loro confronti che non può essere assunta da un soggetto tecnico quale l'agente della riscossione (Equitalia), sia con compiti di indirizzo dell'attività di riscossione;*
2. *nell'ambito della funzione di indirizzo è necessario che l'Amministrazione Finanziaria effettui una valutazione dei crediti da porre in riscossione, al fine di individuare quelli a maggior rischio (per l'entità dell'importo e per la qualità del debitore) da affidare all'agente della riscossione per l'immediata riscossione ovvero per l'immediata attivazione delle misure cautelari;*
3. *è necessario ripensare alle misure cautelari, eventualmente anche prevedendo la possibilità per i contribuenti di prestare idonee garanzie in sostituzione delle misure cautelari attivabili nei loro confronti; in ogni caso, deve essere prevista la possibilità di attivare con immediatezza le misure cautelari nei confronti dei crediti la cui riscossione è valutata maggiormente a rischio.*

6.2. D'altro canto, il *sistema duale* offre una serie di vantaggi a cui, soprattutto in questo momento storico, appare difficile rinunciare. Innanzitutto la possibilità di incentrare su un unico soggetto (Equitalia) la riscossione non solo dei tributi erariali ma di una rilevante gamma di entrate pubbliche; Equitalia svolge il servizio di riscossione per alcune migliaia di enti impositori, cosa che non sarebbe concepibile nel caso di gestione diretta del servizio di riscossione da parte dell'A.F. (ed infatti, negli altri Paesi l'attività di riscossione comparabile con quella svolta in Italia da Equitalia riguarda pressoché esclusivamente i tributi erariali). A ciò si aggiunga che il *sistema duale* offre maggiori garanzie di trasparenza dell'attività di riscossione e, dunque, maggiori possibilità di controlli e di garanzie per i contribuenti.

Il *sistema duale* inoltre può consentire, laddove – come sopra appena accennato – correttamente organizzati i rapporti fra l'agente della riscossione e l'ente impositore, una miglior valutazione dei crediti da porre in riscossione nell'ambito di un efficiente “dialogo” fra i soggetti interessati, che ben possono concorrere al miglioramento dell'efficienza del servizio.

Un secondo ordine di conclusioni che può trarsi dalla ricerca è dunque quello di mantenere il sistema duale sia pure migliorandone l'efficienza con la collaborazione dell'ente impositore anche nell'attività

di riscossione e ciò anche al fine di mantenere il servizio di riscossione svolto da Equitalia a vantaggio dei numerosi enti impositori, diversi dall'A.F.

6.3. Infine il *sistema duale* può consentire di mantenere un sistema di remunerazione del servizio in base all'aggio (che non sarebbe, invece, concepibile nel caso di gestione diretta). Al riguardo non posso non ribadire che l'aggio ha il vantaggio di porre i costi del servizio di riscossione a carico non già della fiscalità generale (e, quindi, anche dei contribuenti che non hanno debiti nei confronti della P.A.), ma solo dei contribuenti nei cui confronti è svolta l'attività di riscossione coattiva.

Per completezza, appare infine il caso di ribadire la necessità di una revisione del sistema sanzionatorio anche in tema di riscossione. Il livello delle sanzioni amministrative applicabile per il ritardo versamento e la loro duplicazione con gli interessi di mora non appaiono in un'ottica comparata ragionevoli.

Un terzo ordine di conclusioni che può trarsi dalla ricerca è dunque il seguente:

- 1. va mantenuto come sistema di remunerazione del servizio l'aggio, sia pure riformandolo nella determinazione del suo ammontare che deve essere comunque collegato all'attività effettivamente svolta;*
- 2. va riformato il sistema sanzionatorio, eventualmente anche prevedendo – come in precedenza accennato – una graduazione progressiva delle sanzioni in base al ritardo del pagamento da parte dei contribuenti; in ogni caso le sanzioni in materia di riscossione devono avere una funzione risarcitoria e, pertanto, sostitutiva o alternativa all'applicazione di interessi.*

LA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE DEGLI ENTI LOCALI TERRITORIALI

di Alfonso Papa Malatesta

Se per la riscossione coattiva delle entrate dello Stato e degli enti pubblici parastatali il legislatore ha provveduto nel 2005 ad un riassetto organico¹, per la riscossione delle entrate degli enti locali territoriali, ed in particolare dei Comuni, ha invece sinora rinunciato ad attuare qualunque disegno, lasciando un settore così delicato in una situazione di notevole disordine, che non trova riscontro negli altri paesi di cui si è occupata la ricerca svolta dalla Fondazione Bruno Visentini.

Prima del 2005 la riscossione coattiva degli enti locali territoriali (e d'ora in poi intendo riferirmi a quella dei Comuni) era comunque assicurata, salvo diverso modulo organizzativo adottato dal Comune, dai concessionari privati del servizio nazionale della riscossione, che la svolgevano con le stesse modalità e strumenti destinati alle entrate statali (art. 3, co. 6, D.Lgs. n. 112/1999). Dal 1997 ai Comuni era stata data la possibilità di auto-organizzarsi in modo differente, adottando in consiglio comunale un proprio regolamento delle entrate, in forza del quale predisporre i servizi di accertamento, liquidazione e riscossione coattiva (D.Lgs. n. n. 446/1997, art. 52). In questi casi, i concessionari del servizio nazionale entravano in concorrenza, per lo svolgimento del servizio, con imprenditori privati e la selezione del soggetto a cui affidare il servizio stesso avveniva sulla base di una gara, quando il Comune non avesse deciso di svolgere la riscossione in proprio, cioè in concreto affidando ad una società controllata l'attività in questione o una parte della stessa. Vennero pertanto stabiliti requisiti minimi per l'accesso all'attività da parte dei privati, istituito un albo dei riscossori locali e prevista la vigilanza

¹ La Riforma è stata introdotta dall'art. 3 del D.L. n. 203/2005, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. n. 248/2005. La cessazione del regime di concessione del servizio ai privati (per lo più emanazione di gruppi bancari) è avvenuta a far data dal 1 ottobre 2006. In merito alla riscossione per gli enti locali, la Riforma ha apportato le integrazioni contenute nei commi da 23 a 25-ter dell'art. 3 citato.

sullo stesso (rimasta sempre piuttosto evanescente) da parte del Ministero dell'economia e delle finanze².

La Riforma del 2005 è intervenuta dunque su di una situazione variegata, sconosciuta agli altri sistemi europei da noi analizzati, nella quale coesistevano Comuni che sfruttando la potestà offerta dalla legge del 1997 si erano organizzati con regolamenti propri e Comuni che non avendoli adottati continuavano, per la riscossione coattiva, ad essere serviti dai concessionari nazionali. Nel 2005 l'impianto non venne sostanzialmente modificato, se non per un aspetto assai rilevante: le concessioni locali in corso vennero "congelate", dando facoltà ai Comuni di prorogare alle scadenze gli affidamenti in corso, e così permettendo ai Comuni stessi che l'avessero voluto di mantenere come incaricati, senza nuova gara, i riscossori privati già selezionati in forza del regolamento delle entrate, o gli ex concessionari del servizio nazionale³. Questi ultimi soggetti erano distinti in due categorie: le società passate in mano pubblica (ex concessionarie in senso stretto, oramai controllate del gruppo Equitalia) e soggetti privati ex azionisti delle concessionarie nazionali, ai quali da un apposito comma della Riforma fu permesso di "scorporare" dalla società concessionaria del servizio nazionale, destinata ad essere ceduta ad Equitalia, il ramo della fiscalità locale (da conferire in altra società da loro controllata, anche di nuova costituzione), affinché al cessare nel 2006 della concessione del servizio nazionale potessero comunque continuare ad esercitare l'attività per i Comuni (comma 24, art. 3, D.L. n. 23/2005⁴).

In definitiva, ancora oggi abbiamo Comuni con e senza regolamento delle entrate. Alcuni riscuotono con società direttamente controllate (partecipate anche da soggetti privati), altri affidando il servizio a società terze, altri an-

2 Cfr., D.Lgs. n. 446/1997, art. 53.

3 Si vedano in proposito sulla questione delle proroghe, l'articolo 3, co. 24, 25 e 25-bis, dell'art. 3 del D.L. n. 203/2005, nonché l'art. 7, co. 2, lettera gg-ter), del D.L. n. 70/2011; l'art. 9, co. 4, del D.L. n. 174/20012 e l'art. 10, co. 2-ter, del D.L. n. 35/2013: «Al fine di favorire il compiuto, ordinato ed efficace riordino della disciplina delle attività di gestione e riscossione delle entrate dei Comuni, anche mediante istituzione di un Consorzio, che si avvale delle società del Gruppo Equitalia per le attività di supporto all'esercizio delle funzioni relative alla riscossione, i termini di cui all'articolo 7, comma 2, lettera gg-ter), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, e all'articolo 3, commi 24, 25 e 25-bis, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, sono stabiliti inderogabilmente al 30 giugno 2015» (quest'ultimo intervento di rinvio apportato dall'art. 1, co. 642, della L. n. 190/2014).

4 La giurisprudenza ha imposto di indire apposita gara ai Comuni che non avessero voluto passare ad operare con la nuova società privata beneficiaria del ramo «scorporato», ma piuttosto continuare ad operare con la società ex concessionaria (acquisita alla mano pubblica) con la quale già avevano in corso la riscossione, cfr. Consiglio di Stato, sent. n. 2063/2010.

cora affidando il servizio ad Equitalia (che – come si dirà a breve- in tal caso lo svolge a mezzo ruolo piuttosto che con ingiunzione fiscale), altri ancora proseguendo l'attività con i rami scorporati dalle ex concessionarie (che per i crediti consegnati ante ottobre 2006 ancora riscuotono a mezzo ruolo, e per quelli successivi mediante ingiunzione fiscale). Il tutto, in regime di possibile prolungata proroga delle precedenti concessioni, oppure attraverso bandi di gara diretti alla scelta del socio o della società di riferimento, con gare che sono gestite da ogni singolo Comune. Si ha così una differenziazione di regimi, costi, compensi, che rispecchia la numerosità dei Comuni sul territorio italiano.

A questo quadro va aggiunto che la riscossione coattiva per gli enti locali, quando non avviene attraverso le società pubbliche del gruppo Equitalia, deve svolgersi con uno strumento (titolo esecutivo) diverso dal “ruolo” e cioè attraverso la cd. ingiunzione fiscale, regolamentata dal regio decreto n. 639 del 1910 e varie disposizioni integrative succedutesi nel tempo⁵. Le ingiunzioni sono emesse e rese esecutive dai Comuni e, per quanto riguarda i rapporti verso i debitori, negli anni sono divenute uno strumento di riscossione sostanzialmente equiparabile al ruolo. Varie disposizioni di legge ne hanno rafforzato l'efficacia nel senso di garantire, anche sulla base del titolo esecutivo rappresentato dall'ingiunzione stessa, l'accesso alle procedure esecutive privilegiate consentite per la riscossione delle entrate statali sulla base del ruolo (titolo II del d.P.R. n. 602/1973)⁶. Tra la riscossione coattiva a mezzo ruolo e la riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale resta peraltro una decisiva differenza per quanto riguarda i rapporti tra ente creditore e riscossore: tali rapporti, nella riscossione a mezzo ruolo, sono disciplinati compiutamente nel decreto legislativo n. 112/1999, mentre quando la riscossione avviene con ingiunzione fiscale da parte di soggetti diversi dalle società del gruppo Equitalia i rapporti tra ente ed esattore devono essere di volta in volta stabiliti sulla base del regolamento comunale delle entrate e attraverso le singole convenzioni per l'affidamento del servizio (il che da luogo a notevoli diversità di assetto tra Comune e Comune). Un'altra significativa differenza tra riscossione con ruolo e con ingiunzione attiene all'accesso alle banche dati pubbliche contenenti informazioni sui beni e i rapporti dei debitori, che è più limitata per i riscossori diversi dalle società del gruppo Equitalia (che

5 Già il comma 6 dell'art. 52 del D.Lgs. n. 112/1997 stabiliva appunto che la riscossione coattiva dei Comuni i quali avessero adottato il regolamento delle entrate, fuoriuscendo dal sistema dei concessionari del servizio nazionale della riscossione a mezzo ruolo, avvenisse mediante ingiunzione fiscale.

6 Il «rafforzamento» dell'ingiunzione fiscale è avvenuto dapprima grazie all'art. 4, co. 2-sexies, del D.L. n. 209/2002 e poi con l'art. 7, co. 2, gg-quater, n. 1 del D.L. n. 70/2011.

hanno accesso ai dati detenuti da pubblici uffici, ed in particolare all'anagrafe tributaria ex art. 18 D.Lgs. n. 112/1999), e cioè per le società che non fanno parte del servizio nazionale della riscossione.

A completare la frammentarietà del sistema hanno infine contribuito, dal 2005 in poi, non pochi interventi legislativi disorganici, con abbozzi di riforma rimasti incompiuti, norme "di sistema" abrogate dopo appena pochi mesi dalla loro entrata in vigore⁷, oppure ispirate da pura demagogia (come quella, non ancora divenuta efficace, che ha escluso le società del gruppo Equitalia dalla riscossione per conto dei Comuni⁸, venduta al pubblico come una "liberazione" da sistemi di riscossione arcigni, ma "dimenticando" sia il fatto che già dal 1997 i Comuni hanno la possibilità di uscire dal servizio nazionale della riscossione riscuotendo anche direttamente, sia il fatto che dal punto di vista del debitore assoggettato alla riscossione coattiva le differenze di procedura esecutiva tra ruolo e ingiunzione fiscale sono di poco conto).

In assenza di un quadro normativo di riferimento dotato di sufficiente organicità si devono infine segnalare le iniziative (ANCI, associazione tra Comuni italiani; Regioni⁹) dirette a strutturare un sistema di committenza centralizzato, su base provinciale e/o regionale, in grado di selezionare, attraverso un'unica gara, i fornitori di servizi per la gestione e la riscossione delle entrate dei vari Comuni del territorio di riferimento, delineando attraverso i capitolati di gara e le convenzioni quadro predisposte da tali centrali di committenza la cornice regolamentare entro cui i servizi dovranno poi essere svolti in favore dei Comuni stessi, o unioni di Comuni, che riterranno di avvalersi dei fornitori così selezionati a livello "centrale", stipulando con gli stessi le convenzioni-contratto finali. Questa impostazione (centrale unica di committenza per l'individuazione dei fornitori dei quali potranno poi servirsi i singoli Comuni per l'affidamento dei servizi) potrebbe essere quella verso la quale si dirige anche il legislatore nazionale¹⁰, senza che peraltro, ad

7 L'art. 7, comma 2, del citato D.L. n. 70/2011, alla lettera gg-quater, aveva delineato, in poche affrettate righe, una riforma secondo cui, in breve, l'ingiunzione fiscale rafforzata poteva essere utilizzata solo dai Comuni che avessero gestito la riscossione coattiva in forma diretta o mediante società interamente controllata. Tale previsione è stata superata dall'art. 14-bis, co. 1, lett. a), n. 2, D.L. n. 201/2011.

8 Art. 7, comma 2, del citato D.L. n. 70/2011, alla lettera gg-ter.

9 Si veda, per l'Emilia Romagna, la centrale di committenza Intercent/E-R: <http://intercenter.regione.emilia-romagna.it/servizi-pa/convenzioni/convenzioni-attive/2013/riscossione-tributi/servizi-di-riscossione-tributi-ed-entrate-comunali>.

10 Si veda l'art. 33 del codice degli appalti D.Lgs. n. 163/2006, ed in particolare il comma 3-bis, il quale prevede che a partire dal 1° luglio 2014 [prorogato al 1 gennaio 2014] che i Comuni non capoluogo di provincia procedano all'acquisizione di lavori, beni e servizi nell'ambito di unioni di comuni, ove esistenti, ovvero costituendo un apposito accordo

oggi, tale impostazione abbia trovato concreta attuazione. L'istituzione di un soggetto terzo (agenzia di committenza) rispetto ai singoli enti creditori ed ai singoli fornitori dei servizi ha ovviamente un costo aggiuntivo, e andrebbe dunque analizzato quale sia il rapporto tra tale costo e i benefici attesi da una simile impostazione, nonché verificato su chi debba gravare, e secondo quale ripartizione, il costo medesimo (da porre a carico dello Stato, a carico dei Comuni, delle Regioni?). Andrebbe anche verificato se tale compito non possa essere svolto dalla Consip (la già esistente centrale di committenza nazionale), nell'ottica di evitare il proliferare delle centrali.

Sembra dunque quanto mai urgente un riordino del settore da parte del legislatore, che fornisca almeno la cornice per un assetto omogeneo su tutto il territorio nazionale. L'attuazione della cd. "delega fiscale" offre l'opportunità per un intervento organico (cfr. art. 10, co. 1, lett. c, L. n. 23/2014).

Le differenze con la legislazione dei paesi europei che la Ricerca ha esaminato sono sostanzialmente riconducibili al fatto che in nessun altro dei paesi analizzati esiste altrettanta "confusione" in merito alla riscossione dei tributi locali. Nelle attuali condizioni è dunque difficile anche impostare una comparazione tra i sistemi, poiché il nostro non risponde ad alcun preciso modello. Unico punto di contatto è rappresentato dal fatto che in via generale la responsabilità ultima della riscossione resta affidata nei vari paesi al titolare dell'entrata, e quindi, anche in Italia, rispettivamente allo Stato ed agli enti locali. Del pari, in analogia con altri paesi "latini", il controllo di contabilità pubblica, anche in sede giurisdizionale, resta affidato alla Corte dei Conti.

Quale che sia il sistema che si vorrà scegliere per la selezione dei soggetti incaricati delle attività connesse alla gestione ed alla riscossione delle entrate degli enti locali, ed anche nel caso in cui i Comuni volessero gestire direttamente tutti o alcuni dei servizi in questione (anche attraverso società *in-house*), è allo stato almeno possibile individuare, sulla scorta delle problematiche emerse in questi anni di difficoltà del sistema, alcuni punti chiave di cui bisognerebbe tener conto nel riordinare la disciplina dell'attività.

Di seguito, un breve pro-memoria.

consortile e avvalendosi dei competenti uffici delle province ovvero ricorrendo ad un soggetto aggregatore o alle province. In alternativa i comuni possono acquisire beni e servizi attraverso gli strumenti elettronici di acquisto gestiti da Consip S.p.A. o da altro soggetto aggregatore. Ricordo inoltre che il già citato art. 10, co. 2-ter del D.L. n. 35/2013, al fine di «favorire il compiuto, ordinato ed efficace riordino della disciplina delle attività di gestione e riscossione delle entrate dei Comuni» ha previsto la possibilità di istituire un «Consorzio» tra i Comuni che si avvalga delle società del Gruppo Equitalia per le attività di supporto all'esercizio delle funzioni relative alla riscossione.

1. ACCESSO, VIGILANZA E CONTROLLI – POTERE SOSTITUTIVO DELLO STATO.

Già oggi le imprese che svolgono l'attività di riscossione (in senso ampio) devono possedere e mantenere determinati requisiti per accedere all'iscrizione all'albo nazionale. È necessario che i poteri di controllo sulla permanenza dei requisiti e di intervento nel caso di gravi irregolarità siano chiaramente delineati ed attribuiti all'amministrazione centrale, cui dovrebbe essere altresì attribuito un potere di commissariamento, nei casi di disfunzioni gravi. Occorre insomma un'autorità di vigilanza dotata di adeguati poteri di controllo e di intervento, e quindi di adeguate risorse per esercitare in concreto tali funzioni.

Piuttosto che pretendere requisiti di capitale iniziale esorbitanti, andrebbe stabilito l'obbligo di prestare cauzioni di entità parametrata ai flussi finanziari gestiti dai riscossori privati. In modo ancor più netto, si potrebbe prevedere che nessun incasso dei crediti possa transitare attraverso il patrimonio del riscossore, dovendo essere versato direttamente su conti dell'ente locale¹¹.

Del pari, andrebbero delineati requisiti minimi e di interoperabilità vincolanti per i sistemi informativi e i database delle imprese di riscossione e degli enti, di modo che la transizione da un soggetto riscossore ad un altro possa svolgersi con costi contenuti, senza soluzione di continuità e perdita di dati.

Il controllo contabile, ivi incluso quello relativo alla resa dei conti di gestione (giudiziali) dovrebbe essere riformato, definendo normativamente schemi standard di rendicontazione periodica. Il ruolo della Corte dei Conti, oltre che quello degli enti, andrebbe dunque delineato con cura, e le procedure di intervento della Corte stessa stabilite attribuendo certezza di adempimenti, di responsabilità e di tempi, a carico dei vigilati come della giurisdizione vigilante.

2. ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ – RENDICONTAZIONE SULLO STATO DELLE PROCEDURE ESECUTIVE ED INESIGIBILITÀ.

Specie con riguardo all'attività di riscossione coattiva, che svolge in ultima analisi un ruolo non solo di coazione e di attuazione della pretesa impositiva,

11 Attualmente, è prevista l'accensione di uno o più conti correnti di riscossione, postali o bancari, comunque intestati al soggetto affidatario del servizio, dedicati alla riscossione delle entrate dell'ente affidante, sui quali devono affluire tutte le somme riscosse (art. 7, comma 2, del citato D.L. n. 70/2011, alla lettera gg-septies). La norma, più che tutelare la indisponibilità del flusso degli incassi da parte dell'esattore, gli consente di dedurre immediatamente gli aggi e i rimborsi spese prima del riversamento all'ente (cfr. ultima parte della norma citata).

ma altresì di deterrenza dall'evasione da riscossione, andrebbero individuati gli atti e le specifiche azioni che i concessionari siano comunque tenuti a svolgere nei confronti dei debitori affinché si configuri un adempimento diligente dell'incarico loro affidato. Troppe volte la riscossione a livello locale si risolve nel blando invio di una diffida (sia essa una cartella di pagamento o un'ingiunzione) cui non fanno seguito effettive procedure di riscossione coattiva. Per altro verso, i concessionari si trovano, in assenza di indicazioni di dettaglio, sempre di fronte al rischio di vedere censurata la loro attività, nei casi in cui non abbiano rintracciato beni o rapporti da escutere per conto degli enti creditori. In assenza di oggettivi parametri per misurare la diligenza del concessionario, si determina una situazione di inaccettabile incertezza circa i livelli minimi attesi di contenuto e qualità del servizio.

Del pari, andrebbero definite le fonti informative alle quali i concessionari sono tenuti ad attingere per individuare i beni e i rapporti da escutere, configurando ipotesi di responsabilità del concessionario soltanto nei casi in cui quest'ultimo non possa dimostrare di avere fatto accesso presso dette banche dati per constatare l'assenza di elementi patrimoniali del debitore. L'accessibilità delle banche dati da cui risultano le dichiarazioni dei redditi, i beni e i rapporti dei debitori solleva notevoli problemi di tutela della riservatezza dei debitori e di utilizzo abusivo delle informazioni in esse contenute. Sul punto, il legislatore dovrebbe intervenire per trovare la linea di demarcazione tra tutela della riservatezza e possibilità di accesso alle informazioni, scongiurando il pericolo che una troppo generalizzata, o poco tracciabile, accessibilità, determini la dispersione in troppe mani di informazioni e dati personali dei debitori.

Anche i profili della rendicontazione e della inesigibilità andrebbero regolamentati in modo da fugare incertezze circa, da un lato, il contenuto delle informazioni da fornire periodicamente agli enti e, dall'altro, i presupposti in presenza dei quali si debba dichiarare la non esigibilità dei crediti. In particolare, per quanto riguarda la comunicazione di inesigibilità, con i suoi riflessi sulla contabilità di bilancio dell'ente (residui attivi), essa potrebbe tornare ad essere un atto dovuto immediatamente dopo lo svolgimento senza esito delle attività minime richieste (in termini di visure e di azioni esecutive da intraprendere), salvo il potere dell'ente creditore di richiedere nuove azioni esecutive su beni specifici. Scelta opposta sarebbe quella di lasciare ampi margini di discrezionalità al concessionario con riguardo al come e al quando esercitare l'azione esecutiva. Ma, in questo caso, sembra inevitabile ricercare un equilibrio tra due interessi in conflitto, quello diretto a minimizzare i costi per azioni che possono rivelarsi infruttuose e quello di dare certezza all'esercizio dell'azione di recupero, per evitare il diffondersi di aree di "franchigia" dalla riscossione coattiva.

3. REMUNERAZIONE DEI CONCESSIONARI.

Il compenso del concessionario rappresenta un elemento economico dell'offerta di prestazione del servizio, da stabilire convenzionalmente con l'ente (venendo a costituire un elemento concorrenziale). Tuttavia, è da considerare se non predeterminare normativamente, sulla base di un calcolo dei costi, un tetto massimo per le percentuali sulla riscossione attribuibili ai riscossori, al fine di evitare che attraverso l'affidamento esterno del servizio troppa ampia quota delle risorse pubbliche venga dirottata in favore dei privati. Quello che invece non sembra legittimo, è che in assenza di previsioni normative (leggi), ma attraverso atti amministrativi e convenzioni tra enti e concessionari, si stabiliscano percentuali di "aggio" da porre anche a carico dei debitori esecutati (cd. aggio esterno), sulla falsariga o addirittura attraverso il mero rinvio alla legislazione sugli aggi valevole esclusivamente per le società del gruppo Equitalia. Ogni prestazione patrimoniale a carico dei debitori deve essere stabilita da una fonte normativa primaria e non può dipendere dalle scelte negoziali dell'amministrazione con i privati concessionari¹². Quanto all'applicazione in via di fatto o mediante mero rinvio contrattuale alla legislazione sull'aggio per la riscossione a mezzo ruolo, esso appare illegittimo, sia perché tale legislazione non riguarda le ingiunzioni emesse ai sensi del r.d. n. 639/1910, sia perché la misura dell'aggio di Equitalia è parametrata ai costi di funzionamento del gruppo Equitalia stesso e quindi del servizio nazionale di riscossione, di cui non fanno parte i concessionari della riscossione per gli enti locali.

4. PROFILI ORGANIZZATIVI.

I responsabili dei settori finanziari degli enti locali dovrebbero essere individuati come i diretti referenti e responsabili, a livello amministrativo, per tutta l'attività di gestione dei tributi, ivi inclusa la corretta formazione ed aggiornamento delle basi di dati, e sino alla eventuale fase giurisdizionale. In particolare, andrebbe in qualche modo coordinata e posta sotto la loro effettiva responsabilità anche la riscossione delle sanzioni amministrative, ad esempio quelle delle polizie municipali.

Un altro aspetto rilevante sembra quello della tracciabilità delle decisioni

12 L'art. 52, co. 5, lett. c), del D.Lgs. n. 446/1997 prevede che l'affidamento del servizio a soggetti esterni, incluse proprie società, non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente. In giurisprudenza, si veda Consiglio di Stato, sent. n. 3413/2014.

di sgravio, sospensione, annullamento, dei crediti iscritti nelle liste di carico consegnate ai concessionari. Tali atti dovrebbero, da un lato, assumere una veste formale specifica, dall'altro, rimanere registrati nei sistemi informativi in modo da potere essere recuperati in ogni momento in caso di controllo.

Un raccordo informativo tra enti locali, concessionari e giurisdizioni tributaria e del giudice di pace sembra altrettanto importante. Le reti telematiche ed i sistemi informativi dovrebbero consentire di creare un fascicolo accessibile dai tre soggetti, oltre che dai debitori ricorrenti, al fine di velocizzare e dare maggiore certezza al contenzioso, che in alcune città italiane, a causa della numerosità dei micro ricorsi, resta una realtà che sfugge ampiamente al controllo sistematico degli enti.

I POTERI DI RIDEFINIZIONE DEL DEBITO TRIBUTARIO

di Federico Rasi

Muovendo dalle informazioni raccolte nell'ambito della ricerca, si intende svolgere alcune considerazioni sull'ampiezza dei poteri di cui dispongono i soggetti incaricati della riscossione per la definizione del debito tributario nei Paesi considerati.

A questo riguardo occorre premettere alcune considerazioni di ordine generale.

In primo luogo assumono rilievo le modalità di articolazione del sistema della riscossione¹. Come si è avuto modo di osservare, il legislatore italiano

1

	Soggetto incaricato della riscossione	Natura	Titolare del credito	Cedibilità del credito
IT	Equitalia S.p.A. (partecipata da Agenzia delle Entrate e INPS)	Società a capitale pubblico	Enti impositori erariali o locali	No
DE	Autorità fiscali di livello federale e regionale	Enti pubblici	Enti impositori erariali o locali	No
ES	Agenzie fiscali; Organi dell'Amministrazione statale o organismi autonomi; Enti previdenziali; Organismi individuati dalle Comunità autonome; Enti o organismi locali	Enti pubblici, ad eccezione degli enti incaricati della riscossione locale che possono avere anche la natura di enti privati	Enti impositori erariali o locali	No
FR	Agenzie fiscali; Enti previdenziali	Enti pubblici, ad eccezione degli enti previdenziali che possono avere anche la natura di enti privati	Enti impositori erariali o locali	Possibilità di scontarlo presso un ente finanziario
UK	Agenzia fiscale; Società private di riscossione che operano su incarico della prima per fasi specifiche	Ente pubblici; Società private	Enti impositori erariali o locali	N.A.

ha optato per un sistema di riscossione di tipo duale in cui il soggetto incaricato della riscossione è diverso dal titolare del credito. Diversamente, gli altri sistemi europei considerati si caratterizzano, almeno per ciò che concerne i tributi erariali, per incaricare della funzione di riscossione il medesimo ente impositore. Anche laddove (ad esempio Gran Bretagna) si prevede il coinvolgimento di soggetti esterni all'Amministrazione Finanziaria, viene fatto svolgere loro un ruolo del tutto ancillare e finalizzato al solo svolgimento di segmenti limitati dell'attività di riscossione.

La principale e più importante conseguenza di tale assetto è che negli Stati analizzati (ad eccezione che in Italia) non si registra alcuna frattura tra "soggetto incaricato della riscossione" e "soggetto titolare del credito": l'ente impositore continua a gestire in via immediata e diretta il credito di cui è titolare.

È questa una premessa fondamentale per analizzare, compiutamente e correttamente, il perimetro dei poteri di cui sono titolari i soggetti incaricati della riscossione. Qualunque sistema di riscossione si adotti, appare essere un obiettivo comune di tutti i Paesi coinvolti quello di individuare meccanismi con i quali consentire al contribuente di interloquire con il titolare della pretesa. Orbene, la ricerca evidenzia come tali meccanismi siano più semplici nei sistemi in cui il titolare del credito tributario è anche l'incaricato della riscossione. Come si vedrà, ciò non implica che gli stessi meccanismi non possano essere presenti anche in un *sistema duale*, quale quello italiano, ma piuttosto implica che, implementarli in un simile contesto, richiede di adottare specifici accorgimenti.

A parte tale aspetto, su cui si tornerà in seguito, si può osservare come, invece, per altri l'adozione o meno di un *sistema duale* non comporti significative differenze nella gestione dell'attività di riscossione.

La ricerca² ha, infatti, messo in luce che, in nessun Paese sussistono, in

2

	Poteri discrezionali nel decidere le somme da riscuotere	Presenza di una soglia <i>de minimis</i> sotto la quale non si procede alla riscossione
IT	Assenti	€ 30, con riferimento ad ogni periodo d'imposta per i tributi erariali e regionali € 10,33 qualora il credito derivi da ripetuta violazione degli obblighi di versamento relativi ad un medesimo tributo € 12 per i tributi locali
DE	Assenti	€ 1 Debiti inferiori a € 3 devono essere pagati soltanto se l'ammontare totale delle somme dovute supera la soglia di € 3

capo a chi procede alla riscossione, margini di discrezionalità nel decidere se procedere o meno nell'attività di riscossione e nei confronti di chi agire. Non emergono significative differenze neppure relativamente alla previsione di soglie minime per procedere alla riscossione; si tratta, infatti, generalmente, di ammontari alquanto esigui (si va da € 1 in Germania a € 61 in Francia, pienamente raffrontabili ai € 30 previsti in Italia). In tutti i Paesi considerati si registra un obbligo (pressoché) incondizionato a procedere alla riscossione.

Prova ne è un'altra osservazione che la ricerca ha messo in luce³: esistono in tutti i Paesi specifiche procedure all'esito delle quali può essere dichiarata

ES	Assenti	€ 3 Sono previste soglie differenziate per i tributi locali
FR	Assenti	€ 61 al lordo di eventuali crediti di imposta / € 12 al netto di eventuali crediti di imposta, per i tributi riscossi tramite ruolo € 16 per tutti gli altri crediti
UK	Assenti	N.A.

3

Procedure per l'accertamento dell'inesigibilità del credito tributario	
IT	Procedura del discarico per inesigibilità: la legge prevede la possibilità/diritto per l'agente della riscossione di presentare all'ente creditore una comunicazione di inesigibilità del credito (tributario, per sanzioni amministrative, per contributi previdenziali, ecc..) per ottenere, trascorso un anno dalla comunicazione stessa, il "discarico" delle quote dichiarate non esigibili e la loro cancellazione contabile. La cancellazione del credito non è definitiva.
DE	Procedura amministrativa interna con cui l'incaricato della riscossione decide di astenersi dalla riscossione se non vi sono molte probabilità di recuperare le somme o se i costi del recupero non sono proporzionali all'ammontare da riscuotere. La cancellazione del credito non è definitiva.
ES	Procedura posta in essere solo dai soggetti pubblici in caso di: <ul style="list-style-type: none"> dichiarazione di fallimento di un contribuente (il presupposto è lo stato di insolvenza accertato dall'incaricato alla riscossione); dichiarazione di impossibilità di riscuotere il credito (questa è necessaria per indirizzare l'attività di riscossione contro gli eventuali responsabili sussidiari del pagamento del credito). La cancellazione del credito non è definitiva.
FR	Procedura attivata su istanza dell'incaricato della riscossione che si conclude con una decisione di un soggetto apicale dell'ente impositore coinvolto che accorda o meno la sospensione della riscossione. La cancellazione del credito non è definitiva.
UK	N.A.

l'inesigibilità di un credito tributario e, quindi, l'oggettiva inutilità di procedere alla riscossione. Tali procedure non dichiarano una inesigibilità definitiva, ma solo temporanea; è, infatti, ovunque prevista la possibilità di riprendere la riscossione nel caso in cui venga meno lo stato di incapienza del debitore.

Entro tali limiti (che si potrebbero definire come i "confini esterni" della riscossione) si può procedere a verificare se l'incaricato della riscossione nei vari Paesi considerati abbia una discrezionalità tale da consentirgli di decidere autonomamente se avviare o meno l'attività di riscossione, se interromperla, se rinunciare alla pretesa impositiva o soltanto se ridurre l'ammontare (in analogia con quanto detto in precedenza, si potrebbero definire questi come i "confini interni" della riscossione).

Al fine di apprezzare i poteri di cui dispongono i soggetti incaricati della riscossione nei Paesi considerati, occorre svolgere un'ulteriore premessa teorica. È necessario verificare, come si è fatto nella ricerca, l'esistenza nel Paese considerato di una norma che preveda l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Il quadro che restituisce la ricerca⁴ pone agli estremi la Gran Bretagna e l'Italia. Un estremo è rappresentato dalla Gran Bretagna in quanto in tale nazione la locale Agenzia delle Entrate pare godere della massima discreziona-

4

	Sussistenza e rango di un principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria
IT	Secondo alcune teorie, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova riconoscimento, a livello costituzionale, negli artt. 3, 23 e 53 Cost.. Altre teorie negano tale rango a questo principio, affermando che esso possa al massimo trovare riconoscimento a livello di legge ordinaria, sicché il legislatore vi potrebbe derogare, come avrebbe di frequente fatto, introducendo specifici istituti deflattivi del contenzioso tributario.
DE	Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova riconoscimento all'art. 85 <i>EStG</i> (quindi, con rango di legge ordinaria) per il quale le autorità fiscali devono accertare ed applicare le imposte in modo uniforme ed in conformità con le leggi vigenti. In particolare, esse provvedono affinché le imposte non siano versate in maniera inferiore al dovuto, affinché non siano applicate ingiustificatamente, o affinché i rimborsi e le riduzioni di imposte non siano concessi o negati in modo non corretto.
ES	Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova riconoscimento all'art. 18 <i>LGT</i> (quindi, con rango di legge ordinaria) per il quale non si può disporre del credito tributario, a meno che non sia previsto diversamente dalla legge, come nell'ipotesi di fallimento e condono fiscale.
FR	Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova riconoscimento a livello di legge ordinaria. È assoluto per le imposte indirette, mentre soffre eccezioni per le imposte dirette. Sono previste rigide sanzioni di tipo penale per i pubblici ufficiali che, dolosamente, concedono ai contribuenti riduzioni indebite. Tale comportamento integra il reato di concussione.

lità nella gestione dell'obbligazione tributaria tale per cui gli Uffici possono integralmente ridiscutere con il contribuente il contenuto del suo debito, ad eccezione che in presenza di contestazioni di elusione fiscale. Non sussiste qui alcun principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

All'altro estremo si colloca l'Italia ove, aderendo a talune ricostruzioni dottrinali, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria ha addirittura rango costituzionale. Non si può, però, fare a meno di evidenziare la circostanza che, ferma tale (seppur dibattuta) posizione, in Italia si registra un vasto numero di istituti deflattivi del contenzioso tributario che apportano "deroghe"⁵ a tale principio.

Il rango elevato che di norma viene riconosciuto al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria non ha, quindi, ostacolato all'introduzione di istituti deflattivi del contenzioso tributario. Essi sono così ricostruiti come accordi bilaterali non aventi natura contrattuale⁶ attraverso i quali l'Amministrazione procedente accerta il debito tributario secondo un modulo operativo non unilaterale, ma bilaterale che conduce ad una valutazione critica e

UK	<p>Non sussiste tale principio, né un principio di uguaglianza in materia fiscale. L'HMRC è responsabile della riscossione e della gestione delle imposte. A tal fine può esercitare i propri poteri in via discrezionale tramite un'interpretazione delle norme tributarie che vada anche oltre il significato letterale delle stesse, garantendo ai contribuenti benefici che non sarebbero loro altrimenti applicabili. È possibile, inoltre, la stipula di accordi per la riduzione delle imposte dovute.</p> <p>Solo ove sia contestata al contribuente l'elusione fiscale, non è possibile concedere tali benefici.</p> <p>I confini dell'ampia discrezionalità di cui gode l'HMRC non risultano pienamente chiariti neppure in via giurisprudenziale.</p>
-----------	--

5 La Corte Costituzionale utilizza testualmente il termine "deroga" nella sentenza 25 luglio 2014, n. 225, per descrivere la funzione della transazione fiscale di cui all'art. 182-ter Legge Fallimentare. La Corte, dopo aver descritto la transazione fiscale quale "*una peculiare procedura transattiva tra il contribuente e il fisco*" afferma che essa è posta "*in deroga al principio generale di indisponibilità e irrinunciabilità del credito da parte dell'amministrazione finanziaria*". La sentenza menzionata si segnala, dunque, da un lato, per ribadire l'esistenza nell'ordinamento nazionale del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria (senza, però, chiarirne il rango legislativo), ma, dall'altro, anche per ammettere la legittimità di norme che ne delimitino il campo di applicazione in ottica transattiva.

6 Cfr. F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, pag. 425; M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 29. Contra P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, pag. 595.

Sull'operatività del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria specificatamente nella fase della riscossione cfr. M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, *passim*; A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, pag. 367; R. ESPOSITO, *La riscossione*, in *Diritto tributario* (a cura di), A. Fantozzi, Torino, 2012, pag. 786.

concorde di soggetti non pariordinati, volta a superare lo stato di incertezza della controversia e non a disporre liberamente del debito d'imposta.

Negli altri Paesi, si registra l'affermazione del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma a livello di legge ordinaria sicché, più agevolmente che nel sistema italiano, nulla impedisce ai singoli legislatori nazionali (come effettivamente hanno fatto) di apportare deroghe a tale principio.

Tra i Paesi che pongono a livello di legge ordinaria il principio di indisponibilità dell'obbligazione merita particolare attenzione la Francia che prevede una dura e severa reazione in caso di comportamenti dolosi dei dipendenti dell'Amministrazione Finanziaria nel concedere riduzioni del debito tributario. Uno dei problemi che pone l'introduzione di istituti che accordano ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria la possibilità di accordare riduzioni ai contribuenti è proprio quello della loro possibile infedeltà. Per ovviare a questo, in Francia, viene configurata a carico del pubblico ufficiale infedele un'automatica responsabilità penale (per concussione) e non una mera responsabilità contabile. Se anche in Italia tale responsabilità può in astratto configurarsi, merita dare rilievo al maggiore automatismo con cui essa sembra configurarsi in Francia.

Venendo all'analisi concreta dei poteri di cui gode l'incaricato della riscossione in tema di ridefinizione del debito tributario, la ricerca⁷ ha confermato le "posizioni estreme" cui si accennava in precedenza: in Italia l'incaricato della riscossione non ha poteri, mentre il medesimo soggetto è titolare in

7

	Poteri dell'incaricato della riscossione di ridefinizione del debito tributario
IT	No
DE	Sì nei casi (rari) in cui la riscossione sarebbe "iniqua". Ciò si verifica quando la riscossione determina una permanente e ingiustificata difficoltà a cui si può ovviare concedendo al contribuente la possibilità di riorganizzare la sua situazione finanziaria e purché il dissesto non derivi da causa a lui imputabile. A livello di riscossione locale, al contribuente che si trovi in condizioni di disagio economico, previa sua richiesta, può essere concessa dalle autorità regionali la remissione del debito tributario, previa autorizzazione degli organi di vertice dell'Agenzia fiscale della Regione per i debiti superiori a € 20.000 e del Ministero Regionale delle Finanze per i debiti superiori a € 100.000.
ES	No, salvo che nell'ambito di procedure fallimentari (art. 70 LGT). Accade, pertanto, che nel corso di procedure concorsuali davanti al giudice, l'Amministrazione Finanziaria possa decidere discrezionalmente di partecipare all'accordo concorsuale dei creditori.

Gran Bretagna dei più ampi poteri. È questa una naturale conseguenza delle premesse svolte in precedenza.

In questa prospettiva, appaiono pertanto interessanti le posizioni degli altri Paesi nei quali la questione che, in sostanza, si pone è quella della pre-determinazione, in modo più o meno stringente, delle circostanze in presenza delle quali concedere riduzioni del debito tributario. Esse sono individuate in una eventuale “iniquità” della riscossione (Germania) o, più in generale, in situazioni di bisogno dei contribuenti (Francia) o di prevedibile infruttuosità della riscossione (Spagna).

Nell'individuazione del perimetro di intervento pesa quanto inizialmente rilevato, ovverosia la scelta del modello di riscossione. A differenza dell'Italia in cui vige il più volte menzionato *sistema duale*, negli altri Paesi, essendo la riscossione direttamente esercitata dallo stesso ente impositore, nonché titolare delle somme da riscuotere, è possibile prevedere che il medesimo intervenga nel definire il debito tributario.

Questo è l'assetto italiano: esso dipende dalla scelta di moltiplicare gli enti che intervengono nella riscossione e non dai moduli attuativi dell'obbligazione tributaria che il sistema adotta. Osservando le sequenze di atti utilizzati nei Paesi considerati dalla ricerca⁸, si registra, infatti, che il ricorso a forme

FR	<p>Si. L'incaricato della riscossione può:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ridurre le imposte dirette dovute in presenza di una situazione di difficoltà finanziaria. Non è possibile ridurre le imposte indirette, le imposte dovute per fatti che costituiscono evasione fiscale penalmente sanzionata e le imposte dovute nei casi in cui il contribuente abbia posto in essere tattiche dilatorie per ostacolare le operazioni di controllo fiscale. Per ottenere la riduzione il contribuente deve provare di versare in situazione di difficoltà finanziaria. La competenza per valutare la riduzione spetta al direttore del servizio amministrativo delle imposte dell'area, ovvero al capo del servizio nazionale delle imposte nel caso di società aventi un elevato volume d'affari, qualora l'importo non ecceda la soglia di € 200.000 per ciascun anno, se l'ammontare supera la soglia di € 200.000, sarà competente il Ministro delle Finanze; • accordare riduzioni del debito tributario nell'ambito di procedure fallimentari o per sovraindebitamento; • non comminare le sanzioni per i pagamenti effettuati in ritardo; ridurre le sanzioni per i pagamenti effettuati in ritardo in ossequio ad una sentenza, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria che ha emesso la sentenza.
UK	<p>Si. Si tratta di un potere generalizzato che investe il debito per imposte, interessi e sanzioni.</p>

di concentrazione della riscossione nell'accertamento (e, quindi, di riduzione degli atti da emanare) non influenza le scelte dei legislatori, ma le influenza solo chi è titolare del potere di emanare tali atti.

Ritornando ai poteri di ridefinizione del debito tributario in fase di riscossione (il tema che ci occupa), si deve precisare che essi sono possibili anche in un *sistema duale* a condizione di realizzare particolari "equilibrismi", ovvero purché sia previsto l'intervento dell'ente impositore.

Così hanno fatto il legislatore⁹, la prassi e la giurisprudenza italiani.

	Moduli attuativi dell'obbligazione tributaria
IT	Avviso di accertamento (per le imposte dirette e l'IVA) (in passato Avviso di accertamento – Ruolo – Cartella di pagamento)
DE	Avviso di accertamento (il contribuente, una settimana prima dell'avvio della riscossione riceve un ulteriore invito al pagamento, salvo che la sua notifica possa mettere a repentaglio la riscossione stessa).
ES	Avviso di accertamento – Cartella di pagamento
FR	Avviso di accertamento – Ruolo (eventuale per talune imposte) – Cartella di pagamento
UK	Avviso di accertamento

9 Quanto agli interventi del legislatore vale anche la pena menzionare il meccanismo di cui all'art.1, comma 537 e seguenti, legge 24 dicembre 2012, n. 228. Detta disposizione stabilisce che il soggetto incaricato della riscossione sospenda, senza indugio, ogni iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo allo stesso affidate, su presentazione di una dichiarazione da parte del debitore con cui deve essere documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, sono stati interessati da talune specifiche circostanze. Nel dettaglio essi devono essere stati interessati:

1. da prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;
2. da un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;
3. da una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;
4. da una decisione di sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, entrambe emesse in un giudizio al quale l'incaricato della riscossione non ha preso parte;
5. da un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore;
6. da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso.

Successivamente alla presentazione di tale istanza, l'incaricato della riscossione trasmette all'ente creditore la dichiarazione presentata dal debitore e la documentazione allegata al fine di avere conferma dell'esistenza delle ragioni del debitore ed ottenere, in caso affermativo, la sollecita trasmissione della sospensione o dello sgravio direttamente sui propri sistemi informativi. L'ente creditore è tenuto, con propria comunicazione inviata al debitore, a confermare allo stesso la correttezza della documentazione prodotta, provvedendo a trasmettere all'incaricato della riscossione il conseguente provvedimento di sospensione

Si pensi, in primo luogo, alla “conciliazione giudiziale” di cui all’art. 48, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Essa può avere ad oggetto il ruolo e la cartella di pagamento. Per giungere a tale conclusione si deve accedere a quelle teorie che ritengono conciliabili tutti gli atti impugnabili, ivi compresi il ruolo e la cartella di pagamento, benché siano atti che recano una pretesa tributaria ormai definitiva. Sussistono, infatti, dubbi circa l’esatto oggetto della procedura di conciliazione ed, in particolare, è dibattuto se siano ammesse a tale procedura anche le controversie aventi ad oggetto gli atti da ultimo menzionati. Sinteticamente¹⁰, si ricorda che, in favore della loro conciliabilità, vi è l’ampiezza del dato normativo (art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992) che estende la conciliazione giudiziale a tutte le controversie che possono essere proposte contro gli atti di cui all’art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992. Adottando questa impostazione sarebbe solo l’articolo da ultimo citato a selezionare le controversie per le quali si può ricorrere alla conciliazione. Contro la loro conciliabilità si adduce la circostanza che, così operando, si metterebbe in discussione una pretesa tributaria definitivamente accertata.

Si pensi, in secondo luogo, all’istituto del “reclamo/mediazione tributaria” di cui all’art. 17-*bis* d.lgs. n. 546 del 1992 per il quale l’Agenzia delle Entrate¹¹ ha dovuto chiarire la sua operatività distinguendo tre ipotesi:

1. quella in cui il contribuente solleva contestazioni attinenti esclusivamente a vizi propri della cartella di pagamento e non del ruolo, ove la controversia non può formare oggetto di reclamo;

o sgravio, ovvero ad avvertire il debitore dell’inidoneità di tale documentazione a mantenere sospesa la riscossione, dandone, anche in questo caso, immediata notizia all’incaricato della riscossione per la ripresa dell’attività di recupero del credito iscritto a ruolo. È poi previsto che, in caso di mancato invio, da parte dell’ente creditore, della predetta comunicazione e di mancata trasmissione dei conseguenti flussi informativi all’incaricato della riscossione, trascorso inutilmente il termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore, i crediti di cui si discute siano annullati di diritto con le naturali ricadute sui connessi ruoli.

Non si tratta di un istituto per mezzo del quale si può addivenire ad una diversa determinazione del debito tributario, ma, semplicemente, di un meccanismo attraverso il quale l’incaricato della riscossione può venire a conoscenza di fatti che hanno interessato il credito e a lui sconosciuti. Dall’analisi di tale procedura risulta, con grande evidenza, l’assoluta estraneità dell’incaricato della riscossione da qualunque analisi della pretesa ed, anzi, l’assoluta centralità dell’ente creditore (all’inerzia del quale sono riconnesse rilevanti conseguenze). Si tratta, in altri termini, di un meccanismo che il legislatore ha dovuto introdurre per evitare distorsioni nella procedura in un sistema che coinvolge più soggetti, l’ente creditore e l’incaricato della riscossione, che possono tra loro non essere perfettamente coordinati. È, comunque, all’ente creditore che è assegnata la “parola definitiva” sul credito per cui si procede.

10 Cfr. G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 1803; M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 29.

11 Cfr. Circolare 19 marzo 2012, n. 9/E.

2. quella in cui il contribuente solleva vizi riconducibili solo all'attività dell'Agenzia delle Entrate, ove la controversia può essere oggetto di reclamo;
3. quella in cui il contribuente solleva vizi relativi sia all'attività svolta dall'Agenzia, sia a quella dell'agente della riscossione, ove deve essere presentato reclamo e solo in caso di mancato accoglimento sarà svolto il processo alla presenza sia dell'Ufficio, sia dell'agente della riscossione.

Si pensi, in terzo luogo, alle soluzioni raggiunte dalla giurisprudenza, di legittimità¹² e di merito¹³, che ha da tempo chiarito i confini della legittimazione processuale dei concessionari della riscossione prima e degli agenti della riscossione poi. Questi soggetti, ai sensi dell'art. 10, d.lgs. n. 546 del

12 *Ex multis* Cass., sent. 6 maggio 2002, n. 6450, con nota di P. RUSSO, G. FRANSONI, *Nota a Cass.*, sent. 6 maggio 2002, n. 6450, in *Il Fisco*, 2002, pag. 6903; Cass., sent. 26 aprile 2005, n. 14668; Cass., sent. 14 febbraio 2007, n. 3248; Cass., ord. 27 febbraio 2009 n. 4900; Cass., sent. 27 maggio 2011, n. 11708; Cass., ord. 16 settembre 2012; n. 19635.

13 Questa ha chiarito che il concessionario della riscossione è parte nel processo tributario *“ma, esclusivamente, quando l’oggetto della controversia sia l’impugnazione di atti a lui direttamente riferibili, nel senso che trattasi di conclamati errori imputabili allo stesso concessionario nella compilazione ed intestazione delle cartelle di pagamento o avvisi di mora”* (Comm. Trib. Reg. Lazio, sent. 9 marzo 2004, n. 2). Allo stesso modo, è stato rilevato che *“quando venga in rilievo la regolarità formale della cartella esattoriale o la legittimità della stessa, il logico contraddittore del ricorrente sarà il concessionario, responsabile della formazione della cartella dopo aver ricevuto il ruolo esecutivo”* (Comm. Trib. Reg. Lazio, sent. 28 gennaio 2003, n. 6). Ancora, è stato chiarito che il concessionario della riscossione *“ai sensi dell’art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992 è parte del processo tributario, quando oggetto della controversia sia l’impugnazione di atti a lui direttamente riferibili, nel senso che trattasi di errori imputabili allo stesso concessionario (errori connessi alla compilazione e all’intestazione della cartella di pagamento o degli avvisi di mora, alla notificazione degli stessi atti, eccetera)”* (Comm. Trib. Reg. Lazio, sent. 25 ottobre 2004, n. 77). All’opposto di quanto precede, qualora venga in considerazione la debenza del tributo e, quindi, si metta in discussione lo stesso presupposto sostanziale dell’iscrizione a ruolo, è stato precisato che dovrà essere chiamato in causa l’ente impositore che ha emesso il ruolo *“venendo in contestazione in tal caso lo stesso presupposto dell’iscrizione a ruolo, che potremmo definire il lato sostanziale dell’iscrizione a ruolo, e limitandosi in tale evenienza il ruolo del concessionario a quello di un mero nuncius, ancorché portatore di poteri esecutivi propri, della pretesa tributaria”* (Comm. Trib. Reg. Lazio, sent. 28 gennaio 2003, n. 6). Si segnala anche la sentenza della Comm. Trib. Prov. Prato, 29 gennaio 2002, n. 2 per la quale un ricorso inteso ad ottenere l’annullamento di una cartella esattoriale di pagamento relativa all’IVA, qualora sollevi il vizio del difetto di motivazione della cartella o comunque altri vizi afferenti alla medesima, è da dichiararsi inammissibile, per quanto riguarda la predetta censura, perché i vizi dedotti dal ricorrente si riferiscono alla cartella e, in quanto tali, concernono l’esclusivo operato del concessionario della riscossione, con la conseguenza che risulta fondata l’eccezione formulata dall’Ufficio in ordine alla propria carenza di legittimazione passiva (cfr. anche Comm. Trib. Reg. Basilicata, 2 marzo 1999, n. 27). *Amplius* cfr. M. CANCEDDA, *Legittimazione processuale del concessionario della riscossione e dell’ufficio impositore nell’impugnazione dinanzi alle Commissioni tributarie di atti della riscossione*, in *Il Fisco*, 2005, pag. 6901.

1992¹⁴, sono legittimati passivi nei giudizi in cui si controverte in merito a vizi relativi alla formazione della cartella, come, ad esempio, quando si discute di errori di individuazione del contribuente, di vizi di notifica, di mancanza della sottoscrizione o del responsabile del procedimento di emissione o di notificazione della cartella di pagamento; lo sono altresì nei casi in cui oggetto dell'impugnazione sono atti dell'agente della riscossione diversi dalla cartella (iscrizione di ipoteca, fermo di beni mobili registrati, ecc.)¹⁵. Gli agenti della riscossione sono, in altri termini, legittimati processualmente in relazione alle attività da essi poste in essere. L'Agenzia delle Entrate è, invece, l'unico legittimato passivo in tutti i casi in cui venga contestata la mancata notifica degli atti presupposti, la legittimità della pretesa tributaria ed il contenuto del ruolo.

Si tratta di una conseguenza dell'assetto tradizionale del diritto tributario che assegna all'avviso di accertamento e poi al ruolo la funzione di definire la pretesa tributaria avanzata nei confronti di un contribuente a seguito di accertamento. La conseguente cartella di pagamento è, invece, l'atto, la cui emanazione è di competenza dell'agente della riscossione, che (sulla base del ruolo) dà l'avviso all'azione esecutiva nei confronti del contribuente.

Atteso tale assetto, deve riconoscersi che la titolarità sostanziale del rapporto tributario spetta all'Agenzia delle Entrate.

Si pensi, in quarto ed ultimo luogo, alle soluzioni cui è pervenuto il diritto fallimentare. L'assetto sino ad ora descritto è confermato dal comma 2-bis dell'art. 87 (aggiunto dall'art. 29, comma 3, d.l. 31 maggio 2010, n. 78) Legge Fallimentare, secondo cui l'agente della riscossione, al quale venga comunicata la proposta di concordato, ai sensi degli artt. 125 o 126 Legge Fallimentare, la trasmette senza ritardo all'Agenzia delle Entrate e la approva, espressamente od omettendo di esprimere dissenso, solamente in base a

14 Come chiarito anche dalla Circolare 12 aprile 2012, n. 12/E.

15 Cfr. Cass., Sez. Un., sent. 25 luglio 2007, n. 16142; Cass., sent. 30 ottobre 2007, n. 22939; Cass., sent. 9 febbraio 2010, n. 1532; Cass., ord. 2 febbraio 2012, n. 1532; Cass., sent. 29 maggio 2013, n. 13331 e di recente Cass., ord. 3 settembre 2014, n. 18651. In queste sentenze è affermato il principio per cui, *“se l'azione del contribuente per la contestazione della pretesa tributaria a mezzo dell'impugnazione dell'avviso di mora è svolta direttamente nei confronti dell'ente creditore, il concessionario è vincolato alla decisione del giudice nella sua qualità di adiectus solutionis causa (v. Cass. n. 21222 del 2006); se la medesima azione è svolta nei confronti del concessionario, questi, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente sfavorevole della lite, deve chiamare in causa l'ente titolare del diritto di credito. In ogni caso l'aver il contribuente individuato nell'uno o nell'altro il legittimato passivo nei cui confronti dirigere la propria impugnazione non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi di azione svolta avverso il concessionario, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio”*.

formale autorizzazione dell’Agenzia medesima. Anche tale norma si fonda sul presupposto che è l’Amministrazione Finanziaria il titolare del rapporto giuridico.

Peraltro, il corretto riconoscimento di tale situazione si collega strettamente ad un altro filone giurisprudenziale¹⁶, a quello che riconosce all’Agenzia delle Entrate non solo il potere di intervenire nel fallimento, ma anche quello di innescarlo. Si collocano in tale prospettiva quelle sentenze che hanno individuato quali titoli idonei all’insinuazione al passivo, ad esempio, l’avviso di liquidazione in materia di imposta di registro¹⁷ e, soprattutto, l’avviso di pagamento dell’IVA *ex art. 60*, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633¹⁸, che sono atti solo dell’Agenzia delle Entrate. Da ultimo, la Cassazione¹⁹ sembra aver definitivamente ritenuto che non è solo il ruolo l’unico atto da allegare alla domanda di ammissione al passivo del fallimento, potendo essere sufficiente per l’Agenzia delle Entrate fornire altra documentazione dalla quale evincere l’esistenza della posizione creditoria quali fogli di prenotazione a ruolo (ovverosia atti interni dell’Amministrazione Finanziaria che precedono l’emissione del ruolo e della successiva cartella di pagamento) relativi ad accertamenti divenuti definitivi in seguito a sentenza passata in giudicato. Ammettere che per la prova del credito si possa prescindere dall’emissione del ruolo, nella prospettiva della Cassazione, è una conseguenza necessaria della ripartizione di competenze che sussiste tra tali due soggetti. Si registra in definitiva, come la giurisprudenza, per superare alcune delle inefficienze del *sistema duale*,

16 Cass., Sez. Un., sent. 4 marzo 2009, n. 5165, con nota di M. MAURO, *La problematica ammissione al passivo fallimentare del credito IVA*, in *Corr. trib.*, 2009, pag. 1550. Cfr. anche Cass., sent. 20 luglio 2007, n. 16120; Cass., sent. 22 febbraio 2008, n. 4633.

17 Cass., sent. 19 maggio 2006, n. 12777.

18 Cass., sent. 14 luglio 2004, n. 13027, ha ritenuto che, “*fondandosi l’attuale sistema tributario sul principio dell’autotassazione, la dichiarazione IVA – se non seguita dall’emanazione di un atto di rettifica dell’Amministrazione finanziaria... – esaurisce da sola la fattispecie dell’accertamento dell’obbligazione ... e, nell’ipotesi di inadempimento del contribuente, costituisce titolo per la riscossione dell’imposta liquidata con la dichiarazione stessa. Ed essendo l’Amministrazione finanziaria autorizzata... ad emettere sulla base della dichiarazione IVA avviso di pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione ... tale avviso deve considerarsi documento sufficiente per chiedere ed ottenere l’ammissione al passivo fallimentare della somma dovuta a titolo d’imposta in base alla dichiarazione stessa, costituendo esso prova della esistenza dell’obbligazione tributaria e del suo preciso ammontare, senza che l’ammissione ... possa essere negata assumendo la mancanza di un atto impositivo. Viceversa, deve escludersi che l’ammissione al passivo degli interessi e della soprattassa possa essere effettuata sulla base del solo avviso di pagamento, atteso che questo, se può valere, appunto, quale prova del credito a titolo di imposta... non può costituire titolo per pretendere il pagamento di interessi e soprattassa, non avendo esso natura di atto impositivo”.*

19 Cass., sent. 15 marzo 2012, n. 4126.

abbia dovuto recuperare un maggiore campo di azione dell’Agenzia delle Entrate e, in un’ottica semplificatoria²⁰, “accontentarsi” di documenti interni di quest’ultima per consentirle di insinuarsi al passivo fallimentare.

Tale assetto è, infine, pienamente rispecchiato nel principale istituto²¹ attraverso cui può essere messo in discussione l’ammontare del tributo in sede fallimentare, ovvero sia la c.d. “transazione fiscale” di cui all’art. 182-ter Legge Fallimentare²². Possono essere oggetto di transazione, tra le altre:

20 L. DEL FEDERICO, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, in *Il Fallimento*, 2009, pag. 1376.

21 Ad esso può aggiungersi quanto previsto dalla c.d. procedura per sovraindebitamento di cui alla legge 27 gennaio 2012, n. 3, che si applica alle persone fisiche che hanno assunto obbligazioni esclusivamente per scopi estranei all’attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta e che si estende anche ai crediti tributari (fermo restando che “*con riguardo a quelli costituenti risorse proprie dell’Unione europea, all’imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*” – art. 7, legge n. 3 del 2012). Si tratta di un’ulteriore procedura con la quale il contribuente può addivenire ad una ridefinizione dell’obbligazione tributaria.

Limitandosi ai profili procedurali, è previsto che il c.d. piano del consumatore venga presentato “*all’agente della riscossione e agli uffici fiscali, anche presso gli enti locali, competenti sulla base dell’ultimo domicilio fiscale del proponente*” e contenga “*la ricostruzione della ... posizione fiscale [del contribuente interessato] e l’indicazione di eventuali contenziosi pendenti*” (art. 9, legge n. 3 del 2012). La legge stabilisce, in tema di accordo con i creditori, una disciplina articolata e puntuale che, tuttavia, non descrive i ruoli e le competenze dell’agente della riscossione e degli uffici fiscali (art. 11, legge n. 3 del 2012). Nel silenzio della legge si deve, però, ritenere che non possa essere alterato l’assetto che individua nell’Agenzia delle Entrate il titolare sostanziale del rapporto tributario e, quindi, il soggetto del quale deve essere acquisito il consenso al piano.

Non va in senso contrario a tale ricostruzione il decreto del Tribunale di Busto Arsizio del 16 settembre 2014 (ad ora, in tema di piano dei consumatori, l’unico precedente noto) nel quale risulta un attivo coinvolgimento nella procedura esclusivamente dell’agente riscossione. Quest’ultimo era, infatti, l’unico creditore che si era opposto alla proposta del consumatore, non contestando l’effettivo ammontare del credito e la convenienza del piano, ma deducendo solo alcune circostanze concrete ostative all’accoglimento del piano medesimo (il fatto che l’immobile che il contribuente proponeva di vendere per far fronte ai propri debiti fosse, in realtà, già stato venduto). Le obiezioni sollevate dall’agente della riscossione sembrerebbero, però, rispettare i limiti della sua legittimazione in quanto intervengono su aspetti procedurali della vicenda e non su quelli sostanziali del rapporto. Stupisce solo che non si dia atto di alcun coinvolgimento dell’Agenzia delle Entrate in tale procedura (probabilmente ciò è da imputare alla stringatezza del decreto; non è escluso che il piano le fosse stato comunicato in precedenza e che questa avesse prestatato il suo assenso così da giustificare la sua mancata partecipazione alla fase contenziosa).

22 Cfr. Circolare 18 aprile 2008, n. 40/E, ove si chiarisce che “*nel suo assetto vigente, invece, la transazione fiscale rappresenta una particolare procedura “transattiva” tra fisco e contribuente, collocata nell’ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, avente ad oggetto la possibilità di pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario*”, sicché appare del tutto innovativo nell’ordinamento tributario, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario. Ne consegue che la relativa disciplina normativa, in quanto derogatoria di regole generali, è di stretta interpretazione e non è suscettibile di

- le imposte emergenti dalle dichiarazioni fiscali presentate sino alla data di presentazione della domanda di transazione e non ancora liquidate;
- le imposte emergenti dalle dichiarazioni integrative presentate dal contribuente, ai sensi degli artt. 2 e seguenti, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, al fine di rettificare o integrare gli importi originariamente dichiarati;
- le imposte dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni dei redditi ai sensi dell'art. 36-*bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e del controllo formale di cui all'articolo 36-*ter* del medesimo decreto;
- il debito di imposta quantificato in atti di accertamento, avvisi di liquidazione, atti di recupero, atti di contestazione e/o di irrogazione di sanzione, ancorché non definitivi, per la parte non iscritta a ruolo;
- i crediti tributari iscritti a ruolo dagli Uffici dell'Agenzia.

Ai fini della concreta operatività di tale istituto, il terzo comma dell'articolo 182-*ter*, Legge Fallimentare, stabilisce che, in caso di tributi non iscritti a ruolo, ovvero iscritti in ruoli non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda di transazione, l'adesione o il diniego è approvato con atto del Direttore dell'Ufficio, su conforme parere della competente Direzione regionale. In ipotesi di tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'agente della riscossione, l'adesione o il diniego alla proposta transattiva sono espressi dall'agente della riscossione mediante voto in sede di adunanza dei creditori, su indicazione del Direttore dell'Ufficio, previo conforme parere della competente Direzione regionale.

Per fare funzionare correttamente questo istituto si è dovuto, quindi, recuperare il coinvolgimento dell'ente impositore; è questa la principale complicazione processuale che un *sistema duale* impone. Nell'attuale sistema italiano, tutte le volte in cui si vogliono consentire forme di definizione del debito tributario iscritto a ruolo, il legislatore, la prassi o la giurisprudenza sono costretti ad individuare meccanismi attraverso cui consentire la diretta partecipazione dell'Agenzia delle Entrate.

La conclusione che si può trarre è che l'Italia non si trova in una posizione diversa "dal punto di vista sostanziale" da quella degli altri Paesi considerati (anche in Italia sono previste forme di ridefinizione del debito tributario in fase di riscossione), piuttosto si trova in una posizione diversa "dal punto di vista procedurale".

Tali conclusioni non valgono se si passa ad analizzare un altro potere concesso all'incaricato della riscossione: quello di concedere dilazioni di paga-

interpretazione analogica o estensiva. Detto istituto "*per effetto del richiamato principio di indisponibilità del credito tributario*", è, dunque, l'unico che può operare tanto che "*non è possibile pervenire ad una soddisfazione parziale [del credito tributario] al di fuori della specifica disciplina di cui all'articolo 182-ter*".

mento in presenza di situazioni di difficoltà del contribuente. Esso è un potere che tipicamente spetta all'incaricato della riscossione in quanto non comporta la disposizione del debito tributario. Tutti i Paesi oggetto della ricerca²³ lo prevedono e questa volta la regolamentazione implementata dall'Italia risulta particolarmente favorevole per il contribuente. In Italia la concessione della rateazione esula da una valutazione discrezionale dell'incaricato

23

	<p style="text-align: center;">Poteri dell'incaricato della riscossione di dilazione del debito tributario. Requisiti da soddisfare e caratteristiche.</p>
<p style="text-align: center;">IT</p>	<p>Si. L'agente della riscossione, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili. In caso di comprovato peggioramento della situazione del contribuente, la dilazione concessa può essere prorogata una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza. Il debitore può chiedere che il piano di rateazione preveda, in luogo di rate costanti, rate variabili di importo crescente per ciascun anno.</p> <p>Ricevuta la richiesta di rateazione, l'agente della riscossione può iscrivere ipoteca solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta, ovvero di decadenza. La rateazione, ove il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, può essere aumentata fino a centoventi rate mensili. Ai fini della concessione di tale maggiore rateazione, si intende per comprovata e grave situazione di difficoltà quella in cui ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario; b) la prospettiva di solvibilità del contribuente in relazione al nuovo piano di rateazione. In caso di mancato pagamento, nel corso del periodo di rateazione, di otto rate, anche non consecutive: a) il debitore decade automaticamente dal beneficio della rateazione; b) l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente ed automaticamente riscuotibile in unica soluzione; c) il carico non può più essere rateizzato.</p> <p>I contribuenti decaduti dal beneficio della rateazione possono richiedere un nuovo piano, a condizione che la decadenza sia intervenuta entro il 31 dicembre 2014 e la relativa richiesta sia presentata entro il 31 luglio 2015. Il nuovo piano di rateazione viene concesso fino ad un massimo di 72 rate mensili; non è prorogabile; in caso di mancato pagamento di due rate, anche non consecutive, si prevede che il debitore decada dal beneficio. A seguito della presentazione della richiesta, non possono essere avviate nuove azioni esecutive. Se la rateazione è richiesta dopo una segnalazione effettuata da una Pubblica Amministrazione o una società a prevalente partecipazione pubblica prima di eseguire un pagamento (ai sensi dell'art. 48-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), la stessa non può essere concessa limitatamente agli importi che ne costituiscono oggetto.</p>
<p style="text-align: center;">DE</p>	<p>Si. Le autorità fiscali, discrezionalmente, possono sospendere il pagamento delle somme dovute allorché l'immediata riscossione delle imposte causerebbe ingiustificate difficoltà al contribuente, purché, però, la riscossione non sia messa a repentaglio e sia, invece, possibile riprenderla successivamente in modo proficuo. La sospensione è concessa per un periodo massimo di 6 o 12 mesi e può essere chiesto al contribuente il rilascio di apposite garanzie. Il pagamento rateale può essere revocato dalle autorità fiscali qualora il contribuente diventi solvente.</p>

della riscossione, ma è sostanzialmente condizionata alla verifica di taluni requisiti patrimoniali del soggetto richiedente, è particolarmente diluita nel tempo e non è sottoposta al rilascio di specifiche garanzie. Negli altri Paesi, a fronte di una maggiore discrezionalità dell'ente interessato nell'accordarla, si registra che l'orizzonte temporale in cui è concessa è di regola più ridotto (ad eccezione del Regno Unito) e soprattutto è previsto il rilascio di garanzie o di maggiorazioni nell'importo da pagare.

In sintesi, in tema di dilazioni di pagamento, la questione si risolve nella scelta di campo di un Paese di essere più o meno generoso. L'attuale generosità del legislatore italiano è frutto anche delle contingenze della situazione economica e non di vincoli del sistema. Ciò comporta che il vigente sistema possa in futuro essere ripensato in senso più restrittivo.

<p>ES</p>	<p>Si. Può essere concessa dall'incaricato per la riscossione per qualsiasi tributo, purché il contribuente dimostri di trovarsi in una situazione finanziaria che impedisce di fare fronte al pagamento e purché rilasci una garanzia, di norma di natura bancaria, per il pagamento delle somme dovute.</p> <p>La garanzia non è dovuta per i debiti tributari, diversi da quelli doganali o a titolo di ritenuta alla fonte, inferiori a € 18.000 (peraltro, per tali debiti la dilazione può essere chiesta soltanto quando il pagamento della somma dovuta possa pregiudicare gravemente la capacità produttiva o il livello d'occupazione dell'impresa) o nel caso in cui il suo rilascio causi di danni d'impossibile o difficile riparazione. Non è previsto un numero massimo di rate ed il mancato pagamento anche di una sola rata determina l'obbligo di versare l'intera somma dovuta.</p>
<p>FR</p>	<p>Si. L'ente impositore può concederla a condizione del pagamento di una soprattassa (eventualmente rinunciabile) del 5% o del 10% nel caso in cui il contribuente abbia difficoltà finanziarie. La competenza per valutare la riduzione spetta al direttore del servizio amministrativo delle imposte dell'area, ovvero al capo del servizio nazionale delle imposte nel caso di società aventi un elevato volume d'affari, qualora l'importo non ecceda la soglia di € 200.000 per ciascun anno, se l'ammontare supera la soglia di € 200.000, sarà competente il Ministro delle Finanze.</p>
<p>UK</p>	<p>Si. È rimessa alla piena discrezionalità dell'incaricato della riscossione la scelta se concederla o meno, l'ammontare e la durata delle rate (salva la previsione che il programma di rateazione non può estendersi oltre i 5 anni). Viene realizzata nelle forme di un contratto di diritto privato e può essere subordinata ad un'approfondita <i>due diligence</i> del richiedente ad opera dell'Amministrazione Finanziaria.</p>

L'ISTITUTO DELLA COMPENSAZIONE

di Valentino Tamburro

1. IL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO DELLA COMPENSAZIONE TRIBUTARIA NEI DIVERSI ORDINAMENTI ESAMINATI.

Analizzando le informazioni raccolte nell'ambito della ricerca¹, si intendono svolgere alcune considerazioni sulla possibilità di ricorrere all'istituto della compensazione per l'estinzione dell'obbligazione tributaria. A tal proposito occorre premettere alcune considerazioni di ordine generale. In tutti gli ordinamenti esaminati, uno dei presupposti per l'accesso all'istituto della compensazione dei crediti vantati dal contribuente nei confronti dell'Erario, con i debiti tributari dovuti dal medesimo contribuente, è quello della certezza, liquidità ed esigibilità del credito. La possibilità di compensare debiti tributari con crediti di natura commerciale vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione è invece ammessa solo in Italia e Spagna. Da un punto di

1

	Requisiti dei crediti oggetto di compensazione	Possibilità di compensare debiti tributari con crediti commerciali	Possibilità di effettuare la compensazione tra livelli diversi della PA	Possibilità di effettuare la compensazione intersoggettiva
IT	Certo, liquido, esigibile	Si	Si	Solo in alcuni casi, e solo in fase di autoliquidazione
DE	Certo, liquido, esigibile	No	No	No
ES	Certo, liquido, esigibile	Si	Si	Solo nel caso dei coniugi
FR	Certo, liquido, esigibile	No	No	No
UK	Certo, liquido, esigibile	No	No	No

vista soggettivo, tutti gli ordinamenti esaminati, ad eccezione della Spagna, permettono, nella fase di riscossione, il ricorso all'istituto della compensazione esclusivamente con riferimento ai crediti vantati e ai debiti dovuti dallo stesso soggetto. In Spagna, in tale fase è ammessa anche la possibilità di compensare i debiti tributari dovuti da uno dei coniugi con i crediti vantati dall'altro nei confronti della PA e viceversa. In Italia, invece, tale possibilità è ammessa nella fase di autoliquidazione del tributo, come ad esempio nella liquidazione dell'Iva di gruppo, espressamente qualificata come compensazione dall'articolo 6 del D.M. 13 dicembre 1979, oppure nell'ambito della liquidazione delle imposte dovute a seguito della presentazione del modello 730 congiunto, limitatamente quindi ai debiti e crediti tributari dovuti e vantati dai coniugi.

2. I RAPPORTI TRA LA COMPENSAZIONE CIVILISTICA E QUELLA FISCALE.

In tutti gli ordinamenti esaminati l'istituto della compensazione tra i crediti vantati da un contribuente nei confronti dello Stato ed i debiti di natura tributaria dovuti nei confronti dell'Erario dal medesimo soggetto ha assunto una rilevanza crescente nel corso degli anni. In Italia, la disciplina civilistica della compensazione, contenuta negli articoli 1241 e seguenti del codice civile, prevede che ai fini della possibilità di compensare due crediti, questi devono essere: reciproci, certi, liquidi, esigibili, fungibili.

In passato la dottrina² e la giurisprudenza³ avevano escluso l'operatività dell'istituto della compensazione nel settore tributario, soprattutto con riferimento all'ipotesi in cui il contribuente, nella sua doppia veste di debitore

2 Cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *il Fisco*, 2006, pp. 1-20. L'Autore, a tal proposito, rileva che: "In passato, l'operatività in materia tributaria della compensazione fu esclusa dalla dottrina e dalla giurisprudenza sulla base di varie considerazioni: talora si ravvisò l'ostacolo insormontabile nel carattere indisponibile del credito tributario; altre volte, nell'art. 224 del R.D. 22 maggio 1924, n. 827 (regolamento della contabilità di Stato) o, ancora, nell'art. 1246, n. 3), del codice civile, secondo cui non sono compensabili i crediti per loro natura impignorabili, quali sono per l'appunto quelli derivanti da rapporti di diritto pubblico e quindi in specie, quelli tributari [M.C. Fregni (XI.1)]".

3 In senso contrario si veda Cass., sent. 20 novembre 2001, n. 14579; Cass., sent. 20 novembre 2001, n. 14588, secondo cui: "il cosiddetto Statuto dei diritti del contribuente all'articolo 8 recepisce per l'obbligazione di imposta i generali canoni del codice civile sull'estinzione per compensazione", e quindi, prima dell'emanazione dei regolamenti sopra ricordati, "l'estinzione per compensazione del debito tributario si determina allo stato della legislazione tributaria solo se espressamente stabilita".

d'imposta nei confronti dello Stato e creditore nei confronti di quest'ultimo⁴, intendesse estinguere il proprio debito tributario tramite l'istituto della compensazione. In un secondo momento, come rilevato dalla dottrina⁵, si è ritenuto che qualora l'istanza di compensazione provenga dal contribuente, le regole contabili⁶ in materia di contabilità di Stato non possano costituire un assoluto e reale impedimento all'ammissibilità dell'istituto nell'ambito dei rapporti obbligatori di diritto pubblico, in quanto in tali rapporti non può non operare il principio della parità delle parti.

A seguito dell'emanazione del decreto legislativo n. 241 del 1997 è stata introdotta la possibilità di compensare i crediti e i debiti d'imposta esigibili tramite il modello F24, con alcune limitazioni di natura quantitativa⁷, nonché procedurali⁸. La disposizione contenuta nell'articolo 8, comma 1,

4 Cfr. G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 1981, pag. 220. L'Autore, a proposito dell'utilizzo dell'istituto della compensazione nel diritto tributario rileva che: *"non si può tuttavia escludere che l'estinzione possa avvenire mediante compensazione, quando l'ente pubblico è, a sua volta, debitore del contribuente (debitore d'imposta) e creditore dello stesso (per prestazioni di lavoro, rispetto alle quali lo Stato estingue il suo credito effettuando la c.d. ritenuta diretta, o per interessi e premi dovuti allo Stato su prestiti pubblici, od ancora per lavori eseguiti dal debitore d'imposta, art. 225 Reg. Contabilità dello Stato), mentre non si può verificare nel caso contrario, e cioè da parte del contribuente che sia debitore-creditore dello Stato. [...] Al pagamento si applicano le regole del diritto civile, a meno che la legge tributaria non detti regole differenti"*.

5 Cfr. G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Giuffrè, 2010, pp. 18-21. A supporto della sua tesi, l'Autore richiama anche il parere dell'Avvocatura generale dello Stato, 13 marzo 1999, n. 25676, in *Boll. Trib.*, 1999, pag. 1044. In tale parere l'Avvocatura ha riconosciuto che nei rapporti tributari deve essere riconosciuta la condizione di parità delle parti, riconoscendo quindi anche ai contribuenti la facoltà di avvalersi della compensazione.

6 Cfr. artt. 255, 256, e 230 R.D. n. 827 del 1924.

7 L'ammontare massimo annuo utilizzabile ai fini della compensazione orizzontale è pari a 700.000 euro. Per i subappaltatori del settore edile tale soglia è invece pari a 1.000.000 di euro.

8 Oltre alle limitazioni di natura procedurale oggetto di trattazione nel presente lavoro, per l'utilizzo in compensazione di crediti relativi ad IVA o imposte dirette superiori a 15.000 euro è necessaria l'apposizione di un apposito visto di conformità nella dichiarazione da cui emerge il credito oggetto di compensazione. Tale visto può essere rilasciato dai professionisti individuati dalla legge, tra cui i dottori commercialisti e gli esperti contabili, i consulenti del lavoro, i soggetti iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria. I soggetti sottoposti a controllo contabile, in alternativa al visto, possono utilizzare i crediti superiori a 15.000 euro qualora la loro dichiarazione sia sottoscritta dal soggetto che esercita il controllo contabile. Per un approfondimento in materia si veda la Risoluzione 2 settembre 2014, n. 82/E nella quale, tra l'altro, è stato precisato che un professionista che intenda utilizzare in compensazione un credito superiore alla soglia di 15.000 euro non deve rivolgersi ad un terzo soggetto, ma può apporre autonomamente il visto di conformità sulla propria dichiarazione.

dello Statuto dei diritti del contribuente⁹ ha invece introdotto un principio di carattere generale secondo cui l'obbligazione tributaria può essere oggetto di estinzione tramite l'istituto della compensazione. Sebbene tale disposizione abbia riconosciuto espressamente il diritto del contribuente ad utilizzare l'istituto della compensazione, ed il decreto di attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo in commento non sia mai stato emanato, la Corte di Cassazione non ha escluso che tale istituto possa trovare applicazione anche in assenza dei decreti attuativi. Secondo la Suprema Corte¹⁰ *“la compensazione tra crediti e debiti verso lo Stato deve essere considerato un principio immanente nel nostro ordinamento, anche prima della sua codificazione con l'art. 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212”*. Ancora, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte¹¹, l'omessa emanazione dei decreti attuativi previsti dall'articolo 8 dello Statuto dei diritti del contribuente non preclude la possibilità di utilizzare nel settore tributario l'istituto civilistico della compensazione, previsto dagli articoli 1241 e seguenti del codice civile. A partire dal 2006, tuttavia, tramite l'emanazione di diversi decreti legge, oggetto di analisi più avanti, il legislatore ha dato concreta attuazione¹² alle disposizioni contenute nell'articolo 8 dello Statuto, tramite l'introduzione della possibilità di effettuare la compensazione tra i debiti di natura tributaria ed i crediti, in alcuni casi anche non di natura tributaria, in tre fasi distinte del procedimento tributario, ossia quella del rimborso, della riscossione, ed in quella avente ad oggetto gli istituti deflattivi del contenzioso¹³.

Con riferimento ai tributi locali, l'articolo 1, comma 167, della legge n. 296 del 2006 ha introdotto la possibilità, per gli enti locali, di disciplinare le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al Comune a titolo di tributi locali.

In Spagna, il ricorso alla procedura di estinzione del debito tributario tra-

9 L'articolo 8 comma 1 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) recita: *“L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”*.

10 Cfr. Cass., sent. 18 dicembre 2013, n. 28296.

11 Cfr. Cass., sent. 25 ottobre 2006, n. 22872; Cass., sent. 10 febbraio 2001, n. 1930.

12 Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Compensazioni e ruoli*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2658. A tal proposito, nell'ambito dell'analisi delle novità in materia di riscossione introdotte dal decreto-legge n. 78 del 2010, l'Autore osserva che: *“La compensazione riacquista così una dimensione complessiva, collegata direttamente al momento estintivo delle obbligazioni e degli obblighi tributari. Comincia finalmente a profilarsi quell'applicazione molto ampia, se non addirittura generalizzata, che immaginava il legislatore dello Statuto dei diritti del contribuente quando emanava il comma 1 dell'art. 8”*.

13 La compensazione tra debiti e crediti, tributari e contributivi, relativa alla fase di autoliquidazione del tributo, è invece disciplinata dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

mite l'istituto della compensazione è stato incentivato dal legislatore, che con la legge n. 58 del 2003 ha esteso l'ambito di applicazione di tale procedura ed ha apportato sensibili miglioramenti alla disciplina previgente¹⁴.

La formula utilizzata nell'articolo 71¹⁵ della Ley General Tributaria ricalca sostanzialmente quanto previsto dagli articoli 1195 e 1202 del codice civile spagnolo. Considerato che l'efficacia e l'equità del procedimento amministrativo hanno acquisito sempre più importanza nel diritto pubblico nel corso degli anni, va dato atto che tale procedura ha il duplice vantaggio di garantire il raggiungimento di entrambi i predetti obiettivi, nei casi in cui trova applicazione. La compensazione dei debiti tributari con crediti vantati nei confronti dello Stato ha una propria disciplina speciale, in quanto l'obbligazione oggetto di compensazione trova la sua fonte nel diritto pubblico e non nel diritto civile. L'articolo 71 della Ley General Tributaria non specifica i requisiti che i debiti tributari devono avere ai fini della loro compensabilità. Come rilevato dalla dottrina¹⁶, ai fini della compensazione è necessario che il debito tributario sia liquido ed esigibile. La nuova normativa non ha tuttavia corretto alcune criticità presenti nella vecchia disciplina, come ad esempio la mancata possibilità di compensare crediti aventi fonte nella legge o derivanti da una sentenza. Tuttavia, il Tribunale Supremo, con la sentenza del 30 settembre 2005 (RJ 2005/7304), ha ammesso la possibilità di compensare i crediti tributari il cui riconoscimento avviene *ex lege*. L'ambito soggettivo di applicazione della disciplina è stato ampliato, in quanto la nuova versione dell'articolo 71 della Ley General Tributaria fa riferimento all' "*obligado tributario*" anziché al "*sujeto pasivo*".

Nel diritto tributario francese è stata recentemente introdotta una disposizione che ammette la possibilità di compensare crediti e debiti di natura tributaria. A partire dal 16 aprile 2009, infatti, in base a quanto previsto dall'articolo L257 B¹⁷ del cosiddetto "*Livre des procédures fiscales*", il contribuente

14 Cfr. C. ARRANZ DE ANDRÉS Y E. CORDERO GONZÁLES, *La cuantificación de la deuda tributaria. Ses modos de extinción y garantías*, in *Estudios de la Ley General Tributaria*, A. MENÉNDEZ MORENO (Coord.), Editorial Lex Nova, 2006, pp. 300-310.

15 Artículo 71. Compensación. "1. *Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan*".

16 Cfr. C. ARRANZ DE ANDRÉS Y E. CORDERO GONZÁLES, *La cuantificación de la deuda tributaria. Ses modos de extinción y garantías*, cit., che a sua volta rinvia a A. LÓPEZ DÍAZ, *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pag. 80.

17 L'articolo L257B prevede che: "*Le comptable public compétent peut affecter au paiement des impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard dus par un redevable les rem-*

può richiedere all'Amministrazione finanziaria di avvalersi della procedura di compensazione di debiti e crediti di natura fiscale. Prima delle novità introdotte nel 2009, la compensazione di debiti e crediti di natura tributaria, sebbene non codificata, era ammessa¹⁸ in base alle disposizioni contenute negli articoli 1289 e seguenti del codice civile francese, che disciplinano le diverse modalità di estinzione delle obbligazioni. Come stabilito dal Consiglio di Stato francese con la sentenza del 3 gennaio 1973, n. 82.270, considerato che il debito fiscale non è un debito avente natura ordinaria, il contribuente non può considerarlo estinto semplicemente perché vanta un credito nei confronti dello Stato per una somma identica o superiore. Ciò non significa che la compensazione non sia ammessa, ma che il contribuente deve in ogni caso richiedere la possibilità di compensare debiti e crediti tributari all'Amministrazione finanziaria. L'intervento del legislatore del 2009 ha avuto quindi il compito di codificare la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione nel settore tributario, recependo le indicazioni della giurisprudenza.

Nel Regno Unito la procedura di compensazione tra crediti e debiti di natura tributaria e non è stata modificata a seguito dell'approvazione del Finance Act 2008. A partire dal 2010, l'HMRC ha iniziato un esperimento sulla base del quale è possibile recuperare crediti fiscali attraverso la deduzione di questi ultimi dai pagamenti di benefit statali, consentendo così al Department for Work and Pensions (DWP) di riscuotere i debiti dell'HMRC. Si tratta di un esperimento su base volontaria rivolto a coloro che non riescono a versare le imposte dovute e che ricevono benefit dallo Stato ed i cui debiti fiscali siano inferiori a £ 1,000. Nel mese di luglio 2012 tale forma di compensazione è stata confermata.

3. I REQUISITI DEI CREDITI OGGETTO DI COMPENSAZIONE ED IL FUNZIONAMENTO DELLA PROCEDURA.

In tutti gli ordinamenti esaminati i crediti oggetto di compensazione devono essere certi, liquidi ed esigibili. Per quanto riguarda i debiti oggetto di compensazione, in Italia e nel Regno Unito è ammessa la possibilità di compensare crediti che abbiano i predetti requisiti con debiti che non siano ancora esigibili.

boursements, dégrèvements ou restitutions d'impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard constatés au bénéfice de celui-ci. Pour l'application du premier alinéa, les créances doivent être liquides et exigibles”.

18 Cfr. Conseil d'Etat, 27 luglio 2005, n. 257.241, Soc. Tecenet AG : Droit fiscal 2006, n. 3, comm. 75.

Per quanto riguarda le modalità di funzionamento delle singole procedure di compensazione, in Italia, all'articolo 28 del d.P.R. n. 602 del 1973, che disciplina le modalità "ordinarie" di estinzione dell'obbligazione tributaria sono state affiancate negli scorsi anni una serie di nuove disposizioni.

L'articolo 2 del decreto-legge n. 262 del 2006¹⁹, ha introdotto nell'ordinamento italiano la procedura di "pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta". Secondo tale disposizione, l'Agenzia delle Entrate, in sede di erogazione di un rimborso d'imposta, deve verificare, prima di procedere all'erogazione dello stesso, l'assenza di ruoli a carico del beneficiario del rimborso. In caso contrario l'Amministrazione finanziaria deve inviare all'Agente della Riscossione che ha in carico il ruolo una segnalazione al fine di permettere a quest'ultimo di formulare al contribuente una proposta di compensazione tra il credito oggetto di rimborso e l'importo del debito iscritto a ruolo²⁰.

Come rilevato dalla dottrina²¹, la natura giuridica di tale istituto è riconducibile agli accordi amministrativi di diritto pubblico. La formulazione della proposta di compensazione sospende le azioni di recupero dei debiti iscritti a ruolo e può essere accettata dal contribuente entro sessanta giorni dalla notifica della proposta stessa. Nel caso in cui il contribuente non accetti la proposta di compensazione *de qua*, trova applicazione la sospensione della procedura di rimborso sino all'avvenuto pagamento dei ruoli esattoriali pendenti da parte del contribuente, in base a quanto disposto dall'articolo 69, comma 6, del R.D. n. 2440 del 1923. Possono essere oggetto di compensazione in tale sede anche gli importi iscritti a ruolo non definitivi. La disposizione è pertanto assimilabile all'omonima disposizione civilistica, prevista dall'articolo 1252 del codice civile, che ammette la possibilità di ricorrere all'istituto della compensazione anche in assenza dei requisiti previsti dal codice.

19 Tramite l'introduzione dell'articolo 28-ter nel d.P.R. n. 602 del 1973.

20 Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2012 disciplina le modalità tecniche dei flussi informativi tra quest'ultima e l'Agente della Riscossione, ed ulteriori disposizioni che semplificano lo svolgimento di tale procedura. Il punto 1.2 del menzionato Provvedimento esclude da tale procedura, per esigenze di semplificazione: a) i soggetti ai quali compete un rimborso non superiore a 60,00 euro, comprensivo degli eventuali interessi calcolati alla data di predisposizione dell'elenco; b) i soggetti deceduti; c) i soggetti in procedura concorsuale; d) i soggetti minori, inabilitati, interdetti o con limitata capacità di agire per i quali è stato nominato un rappresentante; e) i soggetti ai quali compete un rimborso a seguito di sentenza definitiva o a conclusione di procedimento di cui all'articolo 17-bis del decreto legislativo n. 546 del 1992, concernente il reclamo e la mediazione.

21 Cfr. S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008. S.M. MESSINA, *La compensazione volontaria*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, 2007.

L'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010 ha introdotto²², con decorrenza dal 1° gennaio 2011, il divieto di effettuare compensazioni attraverso il modello F24 a carico dei soggetti che abbiano dei carichi di ruolo, relativi ad imposte erariali²³ di ammontare superiore a millecinquecento euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento. Il divieto *de quo* riguarda esclusivamente la cosiddetta compensazione orizzontale, effettuata cioè tra tributi diversi. Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 11 marzo 2011 n. 13, infatti, il divieto di compensazione in oggetto non si estende alla compensazione verticale, ossia quella che avviene nell'ambito del medesimo tributo, anche qualora venga esposta nel modello F24. La sanzione prevista per la violazione di tale disposizione è pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, il cui termine di pagamento sia scaduto alla data di effettuazione dell'"indebita compensazione". L'ammontare della sanzione, secondo quanto previsto dalla norma, non può essere superiore al 50 per cento dell'importo oggetto di compensazione²⁴.

Il medesimo articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, al fine di temperare parzialmente gli effetti della predetta disposizione, ha introdotto²⁵ nell'ordinamento tributario la possibilità di compensare i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, vantati da un contribuente nei confronti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165/2001 per somministrazione, forniture e appalti, con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo. In tal caso, l'estinzione del debito iscritto a

22 Tramite l'inserimento dell'articolo 28-*quater* nel d.P.R. n. 602 del 1973.

23 Tra le imposte che impediscono la compensazione tramite il modello F24, qualora il debito iscritto a ruolo sia superiore alla soglia di millecinquecento euro, rientrano anche l'IRAP e le addizionali regionali e comunali. Non vi rientrano i tributi locali ed i contributi di qualsiasi natura. In tal senso si veda la Circolare 11 marzo 2011, n. 13/E, che a sua volta fa riferimento alla relazione illustrativa al Decreto Ministeriale del 10 febbraio 2011, che ha dato concreta attuazione a tale procedura.

24 L'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella suddetta Circolare 11 marzo 2011 n. 13/E, con riferimento alle modalità di calcolo della sanzione del 50%, considera l'ammontare del credito oggetto di compensazione quale limite massimo della sanzione stessa. Tale interpretazione è stata oggetto di critiche da parte dell'istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. La circolare 10 maggio 2011 n. 23/IR ha evidenziato che sarebbe irragionevole, a livello di ordinamento generale, l'esistenza di una disposizione che commini la stessa sanzione in presenza di indebite compensazioni per importi via via crescenti. Secondo l'istituto di ricerca, allo stesso modo, applicando l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria, verrebbe punito allo stesso modo (100% del tributo utilizzato in compensazione) il contribuente che compensa un credito reale (anche se in presenza di ruoli scaduti) e quello che ne utilizza uno fittizio, sanzionato dall'articolo 27, comma 18 del decreto-legge n. 185/2008 con la sanzione dal 100% al 200% dell'importo dei crediti utilizzati in compensazione.

25 Attraverso l'inserimento dell'articolo 28-*quater* nel d.P.R. n. 602 del 1973.

ruolo è subordinata alla verifica della validità di un'apposita certificazione rilasciata²⁶ dalla piattaforma elettronica per la certificazione dei crediti. La disposizione in commento²⁷ prevede che *“qualora la regione, l'ente locale o l'ente del Servizio sanitario nazionale non versi all'agente della riscossione l'importo oggetto della certificazione entro sessanta giorni dal termine nella stessa indicato, l'agente della riscossione ne dà comunicazione ai Ministeri dell'interno e dell'economia e delle finanze e l'importo oggetto della certificazione è recuperato mediante riduzione delle somme dovute dallo Stato all'ente territoriale a qualsiasi titolo, incluse le quote dei fondi di riequilibrio o perequativi e le quote di gettito relative alla compartecipazione a tributi erariali”*. Tale disposizione ha sicuramente il merito di porre un parziale rimedio al patologico²⁸ ritardo nei pagamenti che la Pubblica Amministrazione ha accumulato nei confronti dei propri fornitori. A tal proposito, lo scorso 19 giugno 2014 è stata notificata all'Italia l'apertura della procedura di infrazione n. 2014/2143, avente ad oggetto la non corretta attuazione della direttiva n. 2011/7/UE, relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali. Da un punto di vista economico, la procedura in esame presenta dei vantaggi sia per lo Stato che per le imprese. La progressiva estinzione del debito pregresso che la PA deve ai propri fornitori determina la mancata maturazione degli interessi di mora su tali pagamenti, attualmente pari all'8,25% dell'importo del debito, il cui costo ricadrebbe sulla fiscalità generale. Dal punto di vista del fornitore/creditore della PA, la procedura in esame, oltre a migliorare la posizione finanziaria netta del soggetto che la pone in essere, ha il vantaggio di eliminare, ove vi fosse capienza con riferimento ai crediti oggetto di compensazione, i carichi pendenti nei confronti dell'Erario iscritti a carico del contribuente/imprenditore, circostanza che preclude la partecipazione alle gare di appalto pubbliche.

Le principali criticità della misura in commento sono rappresentate dalle limitazioni di carattere temporale e “quantitativo” introdotte con il D.M. 24 settembre 2014. Secondo tale decreto, infatti, sono compensabili tramite la

26 La certificazione dei crediti compensabili con i debiti iscritti a ruolo è disciplinata dall'articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge n. 185 del 2008 e dall'articolo 9, comma 3-ter, lettera b), ultimo periodo, del medesimo decreto.

27 Ossia l'articolo 28-quater del d.P.R. n. 602 del 1973.

28 Secondo quanto riportato da uno studio effettuato dall'Ance, a un anno di distanza dall'arrivo delle nuove regole che impongono pagamenti a 30 giorni (e, solo in casi eccezionali, fino a un massimo di 60), sono ancora poche le amministrazioni che si sono allineate e riescono a pagare nei tempi stringenti richiesti dalla direttiva europea e dal decreto italiano di recepimento (decreto legislativo n. 192 del 2012), in vigore, appunto, per i contratti firmati dal primo gennaio 2013. Cfr. V. UVA, *Pagamenti Pa, il 62% è in ritardo*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 gennaio 2014.

suddetta procedura esclusivamente i debiti tributari relativi a cartelle esattoriali notificate entro il 31 marzo 2014. L'ulteriore limitazione introdotta dal decreto è costituita dal fatto che, a differenza di quanto avveniva in passato, l'importo iscritto a ruolo oggetto di compensazione deve essere "inferiore o pari al credito vantato". Come rilevato dalla dottrina²⁹, inoltre, un'interpretazione letterale delle disposizioni ivi contenute porterebbe ad escludere dal campo di applicazione della norma i soggetti non imprenditori. In ogni caso, secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 3, del D.M. 24 settembre 2014, le nuove disposizioni troveranno applicazione in relazione ai debiti tributari relativi alle cartelle esattoriali notificate nell'ambito di applicazione del decreto. Per le cartelle esattoriali notificate entro il 30 settembre 2013 continuano a trovare applicazione le disposizioni contenute nei decreti emanati in precedenza³⁰.

L'articolo 9 del decreto-legge n. 35 del 2013, ha introdotto³¹ un'ulteriore modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria tramite compensazione, che opera in una fase precedente rispetto a quella della riscossione. Secondo tale disposizione, è possibile compensare, tramite uno specifico modello F24, i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, vantati da un contribuente nei confronti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001 per somministrazione, forniture e appalti, con le somme dovute in base agli istituti definitivi della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario³². Nel caso in cui l'Ente debitore

29 Cfr. G. SEPIO, F.M. SILVETTI, *La compensazione e la cessione pro soluto dei crediti verso la Pubblica amministrazione*, in *il Fisco*, 2014, pag. 3921. Secondo gli Autori "prendendo alla lettera le più recenti disposizioni, infatti, si dovrebbe ritenere che soltanto le imprese potranno richiedere la compensazione e, altresì, che questa potrà essere concessa soltanto se l'importo iscritto a ruolo risulti "inferiore o pari al credito vantato", a differenza di quanto dovrebbe avvenire secondo le norme che abbiamo esaminato in precedenza". Se da un lato l'articolo 1 del D.M. 25 giugno 2012, nella parte in cui individua i soggetti che possono usufruire dell'istituto della compensazione, fa riferimento ai "titolari di crediti non prescritti, certi, liquidi", dall'altro, l'articolo 1 del D.M. 24 settembre 2014 prevede che: "la compensazione, nell'anno 2014, delle cartelle esattoriali notificate entro il 31 marzo 2014, in favore delle imprese titolari di crediti non prescritti [...]".

30 Si tratta, in particolare dei D.M. 22 maggio 2012, 25 giugno 2012, 19 ottobre 2012 e del decreto-legge n. 35 del 2013.

31 Attraverso l'inserimento dell'articolo 28-quinquies nel d.P.R. n. 602 del 1973.

32 Si tratta, in particolare, delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo n. 218 del 1997, di definizione ai sensi dell'articolo 5, comma 1-bis; dell'articolo 5-bis; dell'articolo 11, comma 1-bis, del medesimo decreto, e di acquiescenza ai sensi dell'articolo 1, del medesimo decreto, di definizione agevolata delle sanzioni ai sensi degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, di conciliazione giudiziale ai sensi dell'articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992, di mediazione ai sensi dell'articolo 17-bis del medesimo decreto.

nei confronti del contribuente non versi in un apposito fondo istituito sulla contabilità speciale dello Stato l'importo certificato entro sessanta giorni dal termine indicato nella certificazione, al fine di regolare i rapporti interni con lo Stato, quest'ultimo sarà legittimato a ridurre i trasferimenti dovuti all'ente a qualsiasi titolo, fino a concorrenza dell'importo oggetto di compensazione.

Infine, anche se la sua applicazione risulta piuttosto rara nella pratica, merita menzione la procedura che prevede la possibilità di cedere allo Stato beni culturali per effettuare il pagamento delle imposte dirette, nonché eventuali sanzioni ed interessi ad esse correlati, introdotta dall'articolo 7 della legge n. 512 del 1982. Successivamente, con l'emanazione del decreto legislativo n. 46 del 1999, l'ambito di applicazione di tale disciplina è stato esteso anche alle altre entrate tributarie dello Stato. La disposizione in commento, che non trova applicazione per i sostituti d'imposta, prevede un iter piuttosto articolato, nel corso del quale un'apposita commissione interministeriale provvede alla valutazione della proposta di cessione del bene culturale effettuata dal contribuente. Una volta che la proposta del contribuente sia stata accolta, quest'ultimo può richiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della proposta di cessione e quella della consegna dei beni o della trascrizione. Un'altra disposizione, introdotta dalla medesima legge n. 512 del 1982, è quella riguardante la possibilità di proporre alla Stato l'acquisto di beni culturali al fine di ottemperare al pagamento dell'imposta. Nella pratica, come già detto in precedenza, il ricorso a tali istituti è piuttosto raro. Secondo quanto risulta dai dati pubblicati dall'allora Ministero dei beni culturali ed ambientali, le istanze presentate dai contribuenti nel periodo 1983-1991 per accedere agli istituti *de quibus* sono state solo 53³³.

In base a quanto detto sinora emerge che la progressiva estensione delle possibilità di ricorrere all'istituto della compensazione è andata senz'altro nella direzione di fornire maggiori tutele all'integrità patrimoniale del contribuente, in linea con quanto previsto dall'articolo 53 della Costituzione. La possibilità di erogare un rimborso al netto dei debiti pendenti, ad esempio, rappresenta una soluzione più efficace ed efficiente rispetto all'esecuzione del fermo amministrativo, previsto dall'articolo 69 del R.D. n. 2440 del 1923.

In Spagna, le forme di compensazione ammesse dalla legge sono tre: a)

33 Cfr. *La cessione di beni culturali in pagamento di imposte*, in *Notiziario VI*. 34-35, 1991, disponibile al link: http://www.ufficiostudi.beniculturali.it/mibac/multimedia/UfficioStudi/documents/1266575102348_Cessione_di_beni_culturali_in_pagamento_imposta_41_43.pdf

compensazione su istanza del contribuente³⁴; b) compensazione d'ufficio³⁵; c) compensazione di crediti verso enti di diritto pubblico mediante riduzione dei trasferimenti³⁶. Nel caso di compensazione su istanza del contribuente, quest'ultimo può presentare l'istanza sia nell'ambito dell'autoliquidazione dei tributi che nel corso della procedura esecutiva. La presentazione dell'istanza di compensazione prima dell'avvio di una procedura di esecuzione ha l'effetto di sospendere tale procedura, fino a concorrenza del credito che il contribuente intende utilizzare in compensazione. Gli interessi di mora maturano invece sino alla data in cui il credito oggetto di compensazione viene riconosciuto. Se entro sei mesi dalla presentazione dell'istanza non viene notificata alcuna risposta positiva all'istante, trova applicazione la regola

34 Cfr. articolo 72 della LGT, rubricato: "Compensación a instancia del obligado tributario".

"1. El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo. 2. La presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito. 3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción".

35 Cfr. articolo della LGT 73, rubricato "Compensación de oficio". *"1. La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo. Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta ley. 2. Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado. 3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción. En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, la extinción se producirá en el momento de concurrencia de las deudas y los créditos, en los términos establecidos reglamentariamente".*

36 Cfr. Articolo 74 della LGT, rubricato: "Extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias". *"1. Las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado podrán extinguirse con las deducciones sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las referidas entidades. La aplicación de este régimen a las comunidades autónomas y entidades de derecho público dependientes de éstas y a las entidades locales se realizará en los supuestos y conforme al procedimiento establecido en la legislación específica. 2. El inicio del procedimiento determinará la suspensión del cobro de las deudas a las que el mismo se refiera. 3. La extinción de las deudas objeto del procedimiento tendrá lugar cuando se produzca la deducción y por la cantidad concurrente".*

del silenzio rifiuto³⁷. È possibile presentare ricorso contro il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria. La compensazione d'ufficio viene utilizzata, invece, principalmente nell'ambito della riscossione coattiva. L'AEAT, ossia l'organo responsabile della riscossione dei crediti di natura pubblicistica, può ad esempio compensare l'importo dovuto a titolo di rimborso IRPF nei confronti di un contribuente con il credito vantato da un organismo statale a seguito dell'omesso versamento, da parte di quest'ultimo, di una sanzione relativa ad un'infrazione alla disciplina di circolazione dei veicoli. Per i contribuenti che hanno un ammontare di crediti d'imposta superiore al 40% dei debiti tributari, come ad esempio nel caso degli esportatori abituali, è previsto un sistema di conto corrente tributario [articoli 138-140 del Real Decreto n. 1063 del 2007, de gestión e inspección de los tributos (RGGI)]. La compensazione di crediti verso enti di diritto pubblico mediante riduzione dei trasferimenti, è una particolare procedura di compensazione che presenta dei margini di discrezionalità. Considerato che la partecipazione alle entrate fiscali dello Stato da parte delle Comunità autonome locali è considerata come uno dei pilastri che contribuisce alla tenuta dell'intero sistema di finanza pubblica, la compensazione di crediti e debiti di diversa natura non può essere applicata d'ufficio anche perché, nell'ipotesi in cui vengano ridotti i fondi destinati dallo Stato centrale verso le Comunità autonome, queste ultime non potrebbero erogare i servizi pubblici per mancanza di risorse finanziarie. Nel caso in cui ad esempio, l'Amministrazione Generale dello Stato sia debitrice nei confronti di un municipio ed un contribuente vanta un credito nei confronti di quest'ultimo, il contribuente può chiedere alla AEAT la compensazione dei suoi debiti tributari nei confronti dello Stato con il credito che vanta nei confronti del municipio. La possibilità di effettuare tale compensazione dipenderà dalla situazione finanziaria della Comunità autonoma³⁸, la cui autonomia finanziaria è tutelata dall'articolo 142³⁹ della Costituzione spagnola.

37 Cfr. Articolo 56, comma 7 del Regolamento: “*La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin que haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente o esperar la resolución expresa*”.

38 In tal senso si veda C. ARRANZ DE ANDRÉS Y E. CORDERO GONZÁLES, *La cuantificación de la deuda tributaria. Ses modos de extinción y garantías*, cit., pag. 310. Gli Autori, a tal proposito, rilevano che: “*La deducción sobre transferencias se concibe por ello, como una facultad discrecional que ha de tener en cuenta la situación económico-financiera de la entidad para practicarse*”.

39 L'articolo 142 della Costituzione spagnola prevede che: “*La Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*”.

Nel Regno Unito, in base a quanto previsto dalla sezione 130 del Finance Act 2008, l'HMRC può dedurre dall'importo dovuto a titolo di rimborso nei confronti di un contribuente, un ammontare pari al debito che quest'ultimo deve ancora saldare nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Tale forma di compensazione è ammessa qualora il debitore ed il creditore nei confronti del Fisco siano la stessa persona. Non è ammessa la compensazione nell'ambito della procedura PAYE⁴⁰. In altre parole, le società che agiscono in qualità di sostituto d'imposta nei confronti dei propri dipendenti, non possono compensare un proprio credito fiscale con il debito nei confronti del Fisco derivante dall'effettuazione della ritenuta alla fonte. La procedura di compensazione è ammessa unicamente nel caso in cui il debito del contribuente non sia stato oggetto di una qualsiasi forma di contenzioso ancora pendente, ovvero sia già decorso il termine per la presentazione di un ricorso contro l'atto che ha determinato l'*an* ed il *quantum* dell'obbligazione tributaria. Nonostante non sia necessario il consenso del contribuente, nel momento in cui l'HMRC intenda attivare la procedura di compensazione è tenuta ad inviare a quest'ultimo una comunicazione in cui siano evidenziati i crediti ed i debiti oggetto di compensazione. Una volta ricevuta tale comunicazione, il contribuente ha 30 giorni di tempo per opporsi alla procedura di compensazione, nel corso dei quali può comunicare all'HMRC le proprie osservazioni. Se quest'ultima non ritiene valide le osservazioni prodotte dal contribuente, può comunque procedere all'effettuazione della compensazione tra crediti e debiti, a patto che tale procedura risulti equa e ragionevole, e che siano state prese in considerazione le ragioni addotte dal contribuente. Una volta spirati i trenta giorni senza che il contribuente abbia presentato alcuna eccezione all'esecuzione della procedura di compensazione, ovvero una volta che l'HMRC abbia effettuato la compensazione non ritenendo valide le eccezioni sollevate dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad inviare al contribuente una lettera contenente il dettaglio dei debiti e dei crediti oggetto di compensazione. È ammessa la compensazione – sia su richiesta dell'HMRC che del contribuente – avente ad oggetto un rimborso già esigibile con debiti che saranno esigibili in una data futura⁴¹. Non è ammessa la procedura di compensazione nell'ambito delle procedure concorsuali⁴². Infine, non vi è alcun limite minimo e massimo per gli importi che possono essere oggetto di compensazione, ma l'HMRC può scegliere di non procedere alla compensazione per piccoli importi se tale procedura si riveli antieconomica.

40 Per un approfondimento si veda il manuale consultabile al seguente link: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/sgmanual/sg66350.htm>.

41 Section 130(7), FA 2008.

42 Section 131, FA 2008.

4. LA COMPENSAZIONE DI DEBITI TRIBUTARI CON CREDITI COMMERCIALI.

Negli ordinamenti esaminati la possibilità di compensare debiti tributari con crediti commerciali nei confronti della PA non è generalmente ammessa. Gli unici Paesi dove è ammessa tale procedura sono l'Italia e la Spagna. A tal fine è necessario, in entrambi i Paesi, che l'esistenza di tale credito sia certificata da un'autorità pubblica.

5. LA COMPENSAZIONE TRA DEBITI E CREDITI APPARTENENTI A LIVELLI O SOGGETTI DIVERSI.

Gli unici Paesi in cui è ammessa la possibilità di compensare crediti vantati nei confronti di un'Amministrazione appartenente ad un livello diverso rispetto a quella verso cui il soggetto è debitore sono l'Italia e la Spagna. In Italia, con la recente introduzione della possibilità di compensare crediti commerciali vantati nei confronti della PA con cartelle di pagamento o somme dovute a seguito dell'utilizzo degli strumenti deflattivi del contenzioso, il legislatore ha ammesso il ricorso a tale procedura, prevedendo l'eventuale riduzione dei trasferimenti dallo Stato verso gli Enti locali, nel caso in cui questi ultimi non versino al bilancio dello Stato le somme oggetto di compensazione da parte del contribuente. Per quanto riguarda la possibilità di compensare debiti tributari dovuti da contribuenti diversi con crediti vantati verso lo Stato, in Italia tale possibilità è ammessa unicamente nella fase di autoliquidazione del tributo, come, ad esempio, nella liquidazione dell'Iva di gruppo, espressamente qualificata come compensazione dall'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979, oppure nell'ambito della liquidazione delle imposte dovute a seguito della presentazione del modello 730 congiunto, limitatamente quindi ai debiti e crediti tributari dovuti e vantati dai coniugi. In Spagna, il requisito della reciprocità impone come regola generale che il soggetto creditore debba coincidere con il soggetto che intende compensare il proprio debito nei confronti dello Stato (o sue articolazioni territoriali) e viceversa. Tuttavia, ai fini dell'IRPF, è ammessa la compensazione intersoggettiva di debiti e crediti qualora l' "*obligado tributario*" sia uno dei due coniugi, che potrà quindi compensare i propri debiti tributari con i crediti dell'altro coniuge e viceversa. Dal punto di vista dello Stato e delle sue articolazioni, è prevista inoltre la possibilità di compensare crediti vantati verso la Stato con debiti tributari nei confronti di articolazioni del medesimo, anche se dotate di personalità giuridica. Come già accennato in precedenza, la possibilità di effettuare tale compensazione dipenderà dalla

situazione finanziaria della Comunità autonoma⁴³, la cui autonomia finanziaria è tutelata dall'articolo 142⁴⁴ della Costituzione spagnola.

6. CONCLUSIONI.

I risultati della ricerca dimostrano che vi è una tendenza comune ad incentivare il ricorso alla procedura di compensazione. Nella maggior parte degli ordinamenti, il legislatore ha recepito le indicazioni della giurisprudenza, che in molti casi ha ritenuto applicabili nel diritto tributario i medesimi principi applicabili nel diritto civile. Tra i vari ordinamenti esaminati, si rileva che la Spagna è lo Stato in cui il funzionamento della procedura di compensazione è molto simile rispetto a quella attualmente in vigore in Italia. Per quanto riguarda la possibilità di compensare crediti vantati nei confronti di enti locali con debiti tributari dovuti nei confronti dello Stato, in Spagna tale procedura non è automatica, ma è soggetta ai vincoli costituzionali che tutelano l'autonomia finanziaria delle Comunità autonome e che richiedono quindi un'analisi della situazione finanziaria della Comunità prima di procedere alla compensazione dei crediti vantati dai contribuenti nei confronti di quest'ultima. Il sistema della compensazione tributaria in Italia è invece più "efficiente", in quanto in linea generale non è subordinata alla previa valutazione della situazione finanziaria dell'ente locale, fatta eccezione per le situazioni patologiche aventi ad oggetto i crediti vantati nei confronti degli enti delle regioni sottoposte a piano di rientro dai disavanzi sanitari che hanno in atto operazioni ricognitive del debito (ad oggi, Campania e Calabria). La possibilità di compensare crediti commerciali con debiti tributari, ammessa in entrambi i predetti ordinamenti, rappresenta sicuramente un'efficiente ed efficace modalità di applicazione di tale procedura, ma andrebbe estesa anche alla fase di autoliquidazione del tributo.

Come visto, in Italia è possibile ricorrere alla compensazione tributaria dei crediti commerciali solo nella fase di riscossione o in quella avente ad oggetto gli istituti deflattivi del contenzioso. Ciò che manca nell'ordinamento tribu-

43 In tal senso si veda C. ARRANZ DE ANDRÉS Y E. CORDERO GONZÁLES, *La cuantificación de la deuda tributaria. Ses modos de extinción y garantías*, cit., p. 310. Gli Autori, a tal proposito, rilevano che: "*La deducción sobre transferencias se concibe por ello, como una facultad discrecional que ha de tener en cuenta la situación económico-financiera de la entidad para practicarse*".

44 L'articolo 142 della Costituzione spagnola prevede che: "*La Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*".

tario italiano è la possibilità di compensare crediti di natura non tributaria con debiti di natura tributaria nella fase di autoliquidazione del tributo. In altre parole, secondo la normativa attuale, al fine di compensare legittimamente i “crediti commerciali” con i debiti di natura tributaria, è necessario che il contribuente sia stato destinatario di una qualsiasi attività di verifica o accertamento fiscale. Andrebbe quindi estesa tale possibilità alla fase di autoliquidazione del tributo, in quanto spesso è proprio l'eccessiva esposizione creditoria delle imprese nei confronti della PA che determina l'inadempimento degli obblighi tributari o, nei casi più gravi, il fallimento delle imprese.

LE MISURE CAUTELARI E L'ESPROPRIAZIONE FORZATA

di Alessio Persiani

La ricerca ha evidenziato taluni profili di interesse con riferimento alle misure cautelari a tutela del credito erariale ed alle forme di espropriazione forzata previste nei Paesi considerati. Di seguito si concentrerà l'attenzione, in particolare, sia sulla tipologia di misure cautelari e sulle forme di espropriazione disciplinate negli ordinamenti considerati, sia sulle tutele predisposte a favore dei contribuenti rispetto a tali misure e forme di espropriazione.

Prendendo le mosse dalle *misure cautelari*, può rilevarsi come l'esigenza di apprestare forme di tutela del credito erariale successivamente all'accertamento della sua esistenza e nelle more del procedimento di riscossione si pone in modo diverso in funzione della complessità di tale procedimento e del correlato lasso temporale richiesto per il suo espletamento¹.

È in quest'ottica che si inquadra l'approccio adottato dal *legislatore tedesco*: al riconoscimento della natura di titolo esecutivo propria dell'atto di

1

	Esperibilità delle misure cautelari	Tipologia delle misure cautelari esperibili
IT	L'agente della riscossione può porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito.	<ul style="list-style-type: none">• <i>Iscrizione di ipoteca su beni immobili;</i>• <i>Emissione di un provvedimento di fermo amministrativo su beni mobili registrati di proprietà del debitore (ad esempio autovetture);</i>• <i>Sospensione dei pagamenti dei crediti vantati dal debitore nei confronti di Pubbliche Amministrazioni.</i>
DE	L'agente della riscossione non può porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito.	Non applicabile

accertamento si collega l'assenza di un procedimento di riscossione connotato dalla notificazione di atti distinti ed ulteriori rispetto all'atto di accertamento e, di qui, la mancata previsione di misure cautelari a tutela del credito erariale. Infatti, l'ulteriore atto recante la richiesta di pagamento e l'avviso

<p>ES</p>	<p>L'agente della riscossione, salvo nell'ipotesi in cui il contribuente sia un privato, può porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito.</p> <p>Inoltre, le misure cautelari possono essere adottate da parte dei funzionari addetti alle verifiche e alle ispezioni prima dell'inizio della fase di riscossione vera e propria ed una volta che sia stata inviata la proposta d'accertamento.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sospensione delle procedure di rimborso tributario a favore del debitore; • <i>Iscrizione di ipoteca su beni immobili;</i> • <i>Emissione di un provvedimento di fermo amministrativo su beni mobili registrati di proprietà del debitore</i> (ad esempio autovetture); • <i>Imposizione del divieto di vendere, alienare, onerare o rinunciare a beni e diritti;</i> • <i>Fermo di pagamenti (quali ritenuta d'acconto o IVA), tra le imprese o i professionisti:</i> questo accade quando l'agente della riscossione informa gli interessati che le controparti non hanno versato i propri debiti tributari (i titolari di contratti pubblici e privati sono responsabili, in via sussidiaria, del pagamento del debito tributario se, prima di entrare in affari con un'impresa o professionista, non hanno richiesto all'Amministrazione una certificazione attestante la sussistenza debiti tributari non pagati); • <i>Sospensione del rimborso tributario;</i> • <i>Altre misure previste nella legge processuale.</i>
<p>FR</p>	<p>L'agente della riscossione può porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito.</p> <p>Esistono, inoltre, garanzie legali come il privilegio del Tesoro e l'ipoteca legale, e misure cautelari di conservazione del credito.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Ipoteca legale (hypothèque légale) sui beni immobili:</i> vale massimo per dieci anni e non vi è un ammontare minimo del credito vantato; • <i>Saisie-conservatoire sui beni mobili di proprietà del debitore, sui crediti dovuti da un terzo e sui titoli;</i> • <i>Security right (Sûreté judiciaire):</i> si tratta di un diritto reale di garanzia che può essere applicato su proprietà immobiliari, avviamento, azioni e titoli.

dell'avvio della riscossione coattiva è notificato solo una settimana prima di tale momento – con la conseguenza che la notifica di tale atto non comporta un particolare aggravio della procedura, neppure sotto il profilo temporale – e, per di più, è di regola notificato congiuntamente all'atto di accertamento. Ne deriva che il termine dilatorio di una settimana per procedere ad esecuzione forzata viene ad essere inglobato, di fatto, nel più ampio termine di un mese per procedere al pagamento delle maggiori imposte recate dall'atto di accertamento. Ancora, la notificazione di tale atto può essere pretermessa nel caso in cui essa possa porre in pericolo il buon esito della riscossione coattiva.

Ne risulta un sistema che, già sotto il profilo strutturale, previene la necessità di misure cautelari, essendo la fase di riscossione non coattiva, ove autonomamente individuabile rispetto a quella di accertamento, modellata secondo forme estremamente semplificate. Né la necessità di misure cautelari viene ad essere recuperata sotto il profilo temporale, a motivo di ipotesi di sospensione della riscossione previste in modo generalizzato e per un lasso temporale tale da giustificare l'adozione di tali misure: diversamente da quanto accade nel sistema italiano degli accertamenti esecutivi di cui all'art. 29 del decreto-legge n. 78 del 2010, il legislatore tedesco prevede che la sospensione della riscossione possa essere concessa, dal giudice o dall'Amministrazione finanziaria, sulla scorta dell'analisi di ciascun caso, qualora sussistano seri indizi di erroneità, in fatto o in diritto, della pretesa recata dall'atto di accertamento ovvero qualora le conseguenze negative che possono originarsi in capo al contribuente dalla riscossione coattiva della pretesa non trovino adeguato bilanciamento nel superiore interesse generale alla corretta attuazione del rapporto tributario.

Si tratta, va rilevato, di una soluzione “estrema”, in cui la particolare brevità dei termini di riscossione della pretesa erariale trova un temperamento solo parziale nella possibile concessione della sospensione della riscossione. In al-

UK	<p>L'Amministrazione finanziaria, così come le Autorità locali, possono porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito.</p> <p>Altresì, sono esperibili azioni preventive reali.</p>	<p>– Misure cautelari:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Writ of fieri facias</i>; • <i>Pignoramento presso terzi</i>; • <i>Sequestro conservativo</i>; • <i>Bancarotta</i>; • <i>Liquidazione della società</i>. <p>– Azioni preventive reali:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Istanza di insolvenza e di fallimento</i>; • <i>Richiesta di pignoramento di conti bancari o altre attività finanziarie</i>; • <i>Richiesta di titoli a garanzia</i>.
----	--	---

tri termini, non sembrano infondati i dubbi evidenziati dalla ricerca in punto di opinabilità del bilanciamento tra i contrapposti interessi del Fisco e dei contribuenti operato dal legislatore tedesco, tenuto altresì conto dell'elevato margine di apprezzamento riconosciuto alle autorità fiscali e ai relativi organi giurisdizionali in merito alla valutazione dei requisiti di concessione della sospensione. A ciò si aggiunga, sotto altro profilo, che sembra trattarsi di soluzione che può trovare attuazione solo in un sistema "monistico" di riscossione, vale a dire di coincidenza tra il soggetto titolare del credito erariale e l'ente deputato alla sua riscossione: un *sistema duale* del tipo di quello attualmente vigente in Italia origina, infatti, un inevitabile rallentamento del complessivo *iter* di accertamento e riscossione della pretesa; rallentamento come tale non compatibile con la brevità dei termini di riscossione del credito che fondano la mancata previsione di misure cautelari.

Considerazioni per certi versi simili valgono per il *sistema inglese*: anche in tal caso la strutturale semplicità della fase di riscossione non forzata – che consiste, essenzialmente, in una lettera acclusa all'atto di accertamento con cui si richiede il pagamento delle somme dovute – e la speditezza del relativo termine di pagamento – vale a dire 30 giorni – fa sì che la disciplina delle misure cautelari assuma un rilievo tutto sommato secondario, concentrando l'attenzione del legislatore direttamente sulle modalità di esecuzione forzata del credito tributario. In questa prospettiva, tenuto anche conto della continua interrelazione tra ente deputato alla riscossione delle somme e debitore prevista in tale ordinamento anche al fine di addivenire a forme di ridefinizione del debito tributario precedentemente all'espropriazione, le misure cautelari previste sembrano potersi ricondurre più a vere e proprie forme di espropriazione forzata – si pensi al pignoramento dei crediti bancari o dei titoli – che a misure di carattere provvisorio destinate a mantenere la garanzia del credito da riscuotere. Le uniche misure cautelari in senso stretto sembrano essere, infatti, la richiesta di titoli a garanzia ed il sequestro conservativo.

Se dunque per gli ordinamenti di origine anglosassone si è evidenziata un'importante distanza strutturale rispetto all'impostazione propria del sistema italiano, è dall'analisi dei *sistemi francese e spagnolo* che possono trarsi le indicazioni più significative anche per il nostro legislatore. Si tratta, infatti, di sistemi in cui il procedimento di riscossione continua a mostrare una tendenziale separazione da quello di accertamento, richiedendosi la notificazione al contribuente di atti separati ed ulteriori rispetto alla notificazione dell'atto di accertamento. In questa prospettiva, si tratta di sistemi che presentano una strutturale affinità rispetto al sistema italiano: la presenza di un'autonoma fase di riscossione non coattiva della pretesa tributaria rende

tali sistemi assimilabili a quelli previsti nel nostro ordinamento, ora nella variante del sistema del ruolo applicabile alla maggior parte delle imposte indirette diverse dall'IVA, ora nella variante dell'accertamento esecutivo, comunque contraddistinto da uno iato temporale tra notificazione dell'atto di accertamento e avvio dell'esecuzione forzata che non si riscontra nei sistemi di stampo anglosassone. Ebbene, è in questa prospettiva che si inquadra la previsione ad opera dei legislatori spagnolo e francese di misure cautelari rivolte alla tutela del credito erariale nel lasso temporale, più o meno lungo, intercorrente tra la notificazione dell'atto di accertamento e l'avvio dell'esecuzione forzata.

Quanto poi alla concreta disciplina delle misure cautelari negli ordinamenti francese e spagnolo, può rilevarsi una certa omogeneità con l'ordinamento italiano, prevedendosi sia in Francia sia in Spagna la misura cautelare dell'ipoteca sui beni immobili e forme di tutela provvisoria del credito erariale mediante restrizioni alla facoltà di disporre e di utilizzare i beni mobili, siano essi i beni mobili registrati – l'ordinamento spagnolo prevede il fermo amministrativo dei veicoli, risultando al riguardo del tutto omogeneo all'esperienza italiana – i crediti vantati dal debitore verso terzi – e anche in tal caso la Spagna prevede una procedura non molto dissimile dal blocco dei pagamenti di cui all'art. 48-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 – o i titoli da questo detenuti (è il caso del sequestro conservativo previsto dall'ordinamento francese).

Un cenno particolare merita la misura della *responsabilità solidale* prevista in Spagna, di talché qualsiasi soggetto parte di un contratto con un ente pubblico o privato è responsabile, sia pur in via sussidiaria, del mancato pagamento dei debiti tributari per ritenute alla fonte o per IVA della propria controparte contrattuale; responsabilità da cui ciascuno può liberarsi richiedendo preventivamente all'Amministrazione finanziaria la certificazione di regolarità tributaria del soggetto con cui si intende intrattenere rapporti commerciali. Come noto, una misura per certi versi analoga era prevista anche nel nostro ordinamento dall'art. 35, commi 28, 28-*bis* e 28-*ter* del decreto-legge n. 223 del 2006; misura recentemente abrogata dall'art. 28 del d.lgs. n. 175 del 2014. Tenendo conto dell'esperienza spagnola, non sembra immotivato ritenere che il nostro legislatore, anziché disporre l'integrale abrogazione della misura, avrebbe potuto apportare ad essa opportune modifiche, rendendo più spedita la procedura di ottenimento della certificazione di regolarità tributaria dell'appaltatore o subappaltatore mediante il coinvolgimento dell'Amministrazione finanziaria, che non diversamente da quanto fa l'Amministrazione spagnola, potrebbe emettere, se del caso in esito ad una procedura telematica, la certificazione richiesta al committente (o all'appaltatore, nel caso di subappalto) ai fini dell'esonero dal regime di responsabili-

tà. Chiaramente, dovrebbe trattarsi di procedura sufficientemente spedita – e, al riguardo, si potrebbe fare riferimento ad una tempistica di cinque giorni sul modello di quella prevista nel contesto della procedura di blocco dei pagamenti *ex art. 48-bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 – in modo da non ostacolare lo svolgimento dei rapporti economici. Le considerazioni sull’opportunità di una modifica della disciplina della responsabilità solidale in luogo della sua totale abrogazione risultano rafforzate dai dubbi che solleva il regime introdotto in sua “sostituzione”². Il riferimento è, in particolare, alla disciplina di cui all’art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014 che ha differito la produzione degli effetti estintivi della cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese “*ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*”; disciplina che solleva non poche perplessità in punto di sua coerenza con i principi civilistici, specie sul versante processuale³.

Quanto alle condizioni per l’adozione delle misure cautelari in parola e alla connessa tematica delle forme di tutela a disposizione del contribuente, va sicuramente evidenziato il ruolo centrale del *principio di proporzionalità*, in coerenza con gli orientamenti in crescente affermazione a livello europeo ed internazionale.

A tale riguardo, infatti, non possiamo non ricordare il ruolo centrale che il principio di proporzionalità riveste nel contesto della CEDU e, in particolare, ai fini dell’art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU⁴. Se è vero, infatti, che all’art. 1 risulta sottesa una dialettica interna tra la tutela del diritto di proprietà – espressa dall’*incipit* della disposizione, secondo cui “*ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni*” – e l’ammissibilità di misure privative o compressive di tale diritto sancita dal secondo periodo

2 Sul chiaro rapporto di sostituzione tra l’abrogazione del regime di responsabilità solidale ed il peculiare differimento ai fini fiscali della produzione degli effetti estintivi delle società sotto il profilo della politica di contrasto all’evasione fiscale si veda M. MOBILI, *Rimborsi Iva verso lo sblocco*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 agosto 2014, p. 35, che riferisce dei contenuti dell’audizione del Direttore dell’Agenzia delle entrate dinanzi alla Camera dei Deputati del 5 agosto 2014.

3 Il riferimento è, in particolare, alla previsione di una permanente legittimazione processuale della società nel contenzioso tributario pur trattandosi di soggetto ormai cancellato dal registro delle imprese ed estinto ai fini civilistici.

4 Così l’art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU: “*Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l’uso dei beni in modo conforme all’interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende*”.

del primo paragrafo e dal secondo paragrafo dello stesso art. 1, il principio di proporzionalità ne costituisce il riflesso sotto il profilo applicativo, essendo al relativo giudizio rimesso il delicato compito di bilanciare in concreto le diverse e contrapposte anime della previsione. La Corte di Strasburgo, infatti, ritiene l'osservanza del principio di proporzionalità e, dunque, l'attitudine della misura nazionale esaminata a realizzare o meno un «giusto equilibrio» tra le esigenze statali e la salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo quale requisito implicito in ognuna delle diverse previsioni dell'art. 1⁵.

Ebbene, in linea con l'esposto quadro interpretativo rilevante ai fini della CEDU, il legislatore spagnolo ha affidato unicamente all'osservanza del principio di proporzionalità la valutazione di legittimità delle misure cautelari di volta in volta adottate. Infatti, l'obbligo di motivazione del provvedimento di adozione della misura cautelare appare servente rispetto all'obiettivo di consentire all'autorità amministrativa gerarchicamente sovraordinata il controllo della legittimità sostanziale – *sub specie*, appunto, di rispetto del principio di proporzionalità – del provvedimento. Sulla stessa linea sembra muoversi anche l'ordinamento francese, sia pur affidando al giudice e non all'autorità amministrativa il controllo di legittimità sostanziale delle misure cautelari adottate.

Il crescente ruolo del principio di proporzionalità nei sistemi dei Paesi considerati nella ricerca che presentano spiccati profili di omogeneità rispetto al nostro ordinamento induce a talune considerazioni in merito a possibili modifiche della disciplina interna delle misure cautelari al fine di renderla maggiormente coerente con il principio di proporzionalità, tenuto conto anche della specifica previsione dell'art. 10, comma 1, lett. e) della legge delega n. 23 del 2014 che si muove, appunto, nell'ottica del “*contemperamento delle esigenze di efficacia della riscossione con i diritti del contribuente*”.

Al riguardo, una riflessione merita la disciplina del fermo amministrativo e, in particolare, l'esclusione *tout court* del fermo qualora il debitore dimostri, entro i trenta giorni seguenti alla notificazione della comunicazione preventiva, che il bene da sottoporre a fermo è strumentale all'esercizio dell'impresa; esclusione introdotta dal recente decreto-legge n. 69 del 2013⁶.

Anzitutto, il generico riferimento al nesso di strumentalità del bene mobile rispetto all'impresa e la possibile accezione in senso meramente contabile-documentale di tale nesso potrebbe prestarsi ad ipotesi di strumentalità «di comodo», specie nell'ambito delle imprese di minori dimensioni.

5 Si veda M. L. PADELLETTI, *Art. 1 Protezione della proprietà*, in AA.VV., *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di S. BARTOLE – B. CONFORTI – G. RAIMONDI, Padova, 2001, p. 814-815.

6 Si veda la vigente versione dell'art. 86, comma 2 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Inoltre, e più in generale, l'esclusione assoluta dell'assoggettabilità al fermo amministrativo di tutti i beni mobili strumentali all'esercizio dell'impresa non sembra in linea con l'approccio seguito dal legislatore in merito al rapporto tra espropriazione forzata esattoriale e beni d'impresa. Occorre rilevare, infatti, che con lo stesso decreto-legge n. 69 del 2013 che ha modificato la disciplina del fermo amministrativo nel senso sopra delineato il legislatore è altresì intervenuto sulle norme che disciplinano la pignorabilità dei beni mobili utilizzati nell'esercizio dell'impresa. Ebbene, adeguandosi all'evoluzione sul punto del codice di rito⁷, il legislatore tributario ha esteso all'ambito dell'espropriazione forzata esattoriale il regime di impignorabilità relativa dei beni "*indispensabili per l'esercizio della professione, dell'arte o del mestiere*", potendo questi essere pignorati nei limiti di un quinto del relativo valore e solo "*quando il presumibile valore di realizzo degli altri beni rinvenuti dall'ufficiale esattoriale o indicati dal debitore non appare sufficiente per la soddisfazione del credito*"⁸. Se dunque il legislatore ha ritenuto di dover salvaguardare i diritti dei debitori esercenti un'attività d'impresa o professionale mediante un regime di impignorabilità relativa dei beni indispensabili all'esercizio dell'attività e, più precisamente, ponendo un vincolo di pignoramento parziale dei beni stessi e di sussidiarietà rispetto agli altri beni pignorabili, non sembra logico prevedere che i beni connotati da mera strumentalità rispetto all'esercizio dell'attività economica – e dunque anche quelli non qualificabili come indispensabili per il suo esercizio⁹ – siano sottratti

7 Il riferimento è, in particolare, alla riforma del codice di procedura civile di cui alla legge 24 febbraio 2006, n. 52, il cui art. 3 ha trasformato il previgente regime di impignorabilità assoluta di "*strumenti, oggetti e libri indispensabili per l'esercizio della professione, dell'arte o del mestiere*" di cui all'allora art. 514, n. 4) c.p.c. in un regime di impignorabilità relativa, disciplinato dall'attuale art. 515, terzo comma, c.p.c.. Tale regime di impignorabilità relativa si fonda su un limite massimo alla pignorabilità di carattere quantitativo – vale a dire un quinto del valore dei beni in questione – e su un vincolo di sussidiarietà, potendo tali beni essere pignorati solo in caso di insufficienza degli altri beni del debitore. Per la riesplorazione del regime di impignorabilità assoluta nei casi in cui il bene strumentale sia unico e non frazionabile o, più in generale, qualora non sia possibile pignorare uno o più beni per il calore limite di un quinto si segnala l'interessante pronuncia del Tribunale di Trani, sez. civ., 5 novembre 2014 che esclude la soluzione della pignorabilità dell'unico bene per l'intero (con applicazione del limite del quinto al ricavato della vendita) a motivo del contrasto di tale soluzione con la *ratio* di conservazione al debitore dei beni strumentali all'esercizio della sua impresa, nonché per la possibile insoddisfazione del creditore a causa dell'applicazione del limite del quinto sul ricavato della vendita (pur in presenza della vendita dei beni strumentali).

8 Così l'art. 62, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo risultante a seguito delle modifiche recate dall'art. 52, comma 1, lett. d), n. 1) del decreto-legge n. 69 del 2013.

9 La differenza tra beni indispensabili all'esercizio dell'attività d'impresa o professionale e beni meramente strumentali è ben illustrata dalla giurisprudenza civilistica che ha ritenuto sottratti al regime di impignorabilità previsto dal codice di rito quei beni che, pur stru-

in via assoluta ed inderogabile al fermo amministrativo, vale a dire all'unica misura cautelare esperibile nei confronti di detti beni. In altri termini, pur muovendosi nella prospettiva del fermo amministrativo non quale atto preordinato all'espropriazione forzata¹⁰ ma riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria¹¹, non v'è dubbio che essa abbia la funzione prioritaria di evitare che i beni siano sottratti alla riscossione e di indurre il debitore all'adempimento, in modo da evitare per quanto possibile il pignoramento¹². Ebbene, non sembra coerente con il perseguimento di tali finalità alterare a svantaggio dell'agente della riscossione quel corretto bilanciamento tra le esigenze alla celere riscossione del credito erariale e la tutela dei diritti dei contribuenti imprenditori o professionisti individuato, nel contesto dell'espropriazione forzata, nel regime di impignorabilità relativa dei beni indispensabili per l'esercizio dell'impresa o della professione, con l'effetto di attenuare l'efficacia della misura cautelare e la sua capacità di induzione all'adempimento del debitore, incentivato, anzi, a sottrarre alla riscossione beni successivamente aggredibili con il pignoramento in quanto non indispensabili all'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale¹³¹⁴. Se così è, allora, un approccio normativo univoco e coerente consigliereb-

mentali, "costituiscano una dotazione sovrabbondante rispetto alle necessità lavorative" (Cass., sez. III, n. 4488 del 25 febbraio 2009, Cass., sez. III, n. 2934 del 7 febbraio 2008) o che svolgano una funzione "surrogabile da altro mezzo" (Tribunale di Monza del 13 maggio 2002).

- 10 Tesi, questa, sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità meno recente – ci si riferisce a Cass., sez. un., 31 gennaio 2006, n. 2053 e 23 giugno 2006, n. 14701 – e da una parte della dottrina tributaria, tra cui P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano 2005, p. 27.
- 11 Vale rilevare come tale qualificazione, affermata dall'indirizzo consolidato della giurisprudenza di legittimità in relazione al fermo amministrativo, sia stata recentemente estesa anche all'iscrizione di ipoteca. Si veda Cass., sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667.
- 12 In questo senso si veda L. DEL FEDERICO, *Fermo sui beni mobili e ipoteca*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di M. BASILAVECCHIA – S. CANNIZZARO – A. CARINCI, Milano, 2011, p. 227.
- 13 Tenuto conto che il fermo amministrativo investe beni mobili registrati, va rilevato che essi costituiscono beni indispensabili all'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale solo in una cerchia relativamente ristretta di casi (si pensi all'impresa di autotrasporto o all'agente di commercio). Con la conseguenza, dunque, che nella maggior parte dei casi l'agente della riscossione non potrà disporre il fermo amministrativo di beni che, successivamente, saranno pignorabili liberamente, al di fuori dei vincoli posti dal regime di impignorabilità relativa di cui al menzionato art. 62 del d.P.R. n. 602 del 1973.
- 14 Senza trascurare, peraltro, l'incidenza che sull'illustrata incoerenza è probabilmente derivata dal diverso momento genetico delle norme in commento. Infatti, mente la novellata disciplina della pignorabilità dei beni di cui all'art. 62, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 era stata prevista già nella versione originaria dell'art. 52 del decreto-legge n. 69

be di estendere alla disciplina del fermo amministrativo gli stessi limiti previsti per la pignorabilità dei beni indispensabili per l'attività d'impresa o professionale¹⁵. Precisamente, tenuto conto delle possibili difficoltà che, almeno in alcuni casi, potrebbe porre il limite del quinto rispetto all'applicazione del fermo amministrativo¹⁶, il legislatore potrebbe condizionare la misura cautelare in questione quantomeno al medesimo vincolo di sussidiarietà previsto con riferimento all'espropriazione¹⁷. Con la conseguenza che l'agente della riscossione, anche in coerenza con l'orientamento della giurisprudenza più attenta al principio di proporzionalità¹⁸, avrebbe comunque potuto disporre il fermo amministrativo dei beni mobili registrati dell'imprenditore o del professionista in tutti i casi in cui questi non fosse stato in grado di offrire beni diversi per l'adeguata garanzia del credito tributario.

Passando alle forme di *espropriazione forzata del credito tributario*, la ricerca ha mostrato una certa omogeneità di tali forme in tutti i Paesi con-

del 2013, le modifiche all'art. 86 sul fermo amministrativo sono state inserite in sede di conversione del decreto-legge stesso e, precisamente, con un emendamento approvato nel contesto dell'esame del decreto da parte delle commissioni parlamentari. A quanto risulta dai resoconti parlamentari, il dibattito sul merito dell'emendamento è stato piuttosto limitato.

- 15 E, in ipotesi, di estendere anche alla disciplina del fermo amministrativo la nozione di beni indispensabili all'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale su cui si fonda il regime di impignorabilità previsto dal menzionato art. 62, oltre che dal codice di rito. Ciò che, probabilmente, contribuirebbe ad attenuare gli illustrati dubbi (e possibili abusi) in merito alla nozione di strumentalità, salvaguardando, al contempo, i diritti di quella ristretta cerchia di imprenditori e professionisti per i quali i beni mobili registrati costituiscono effettivamente un bene insostituibile per l'esercizio dell'attività.
- 16 Tenuto conto che il fermo amministrativo grava su beni mobili registrati, si pensi al caso dell'unico automezzo dell'impresa, rispetto al quale, evidentemente, risulterebbe impossibile applicare un provvedimento di fermo amministrativo limitato ad un quinto del relativo valore. Ciò non varrebbe, viceversa, per il caso di una flotta aziendale di automezzi, rispetto ai quali un provvedimento di fermo amministrativo parziale ben potrebbe essere disposto.
- 17 Ferma restando, comunque, la distinzione esistente tra il piano della disciplina del fermo amministrativo e quello del pignoramento dei beni. Sotto questo profilo, dunque, non possono condividersi le affermazioni della pronuncia della C.T.R. Lombardia, sez. 50, n. 131 del 21 giugno 2013 ove i giudici, al fine di giustificare l'illegittimità del fermo amministrativo degli automezzi dell'impresa, fanno leva sulle previsioni in tema di impignorabilità relativa dei beni indispensabili all'esercizio dell'impresa, peraltro motivando in modo non condivisibile l'applicabilità di tale regime di impignorabilità nei confronti di un debitore costituito in forma societaria.
- 18 Si veda, al riguardo, la sentenza C.T.P. Milano, sez. I, 1° ottobre 2009, n. 521, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2010, p. 711-712 che ha respinto la richiesta di sequestro conservativo dell'azienda del contribuente ritenendo quest'ultimo quale *extrema ratio*, esperibile solo dopo aver iscritto ipoteca legale sui beni del debitore e dopo aver proceduto al sequestro conservativo dei suoi beni personali.

siderati¹⁹. In linea generale, in tutti i Paesi – similmente a quel che avviene nel nostro ordinamento – si prevedono forme di espropriazione mobiliare, immobiliare e dei beni nella disponibilità di soggetti terzi, consentendosi al soggetto incaricato della riscossione di procedere al di fuori di un previo ricorso all'autorità giudiziaria e, dunque, sulla base del principio di autotutela delle ragioni dell'ente pubblico. Solo nei casi in cui l'espropriazione limiti una o più delle libertà individuali – è il caso della libertà di domicilio in relazione all'ingresso forzoso nel domicilio del debitore – si richiede la previa autorizzazione del giudice. In questo quadro generale e, come detto, sostanzialmente omogeneo, l'esperienza francese è quella che ha mostrato qualche segno di distacco: in linea con quanto già detto a proposito delle misure cautelari, il legislatore francese ha previsto un ruolo di maggiore rilievo dell'autorità giudiziaria, chiamata ad autorizzare la confisca dei redditi di lavoro, il pignoramento di beni mobili presso terzi o il pignoramento di beni mobili presso l'abitazione del debitore nel caso in cui si proceda per crediti di esiguo ammontare (crediti per imposte al di sotto di 535 Euro, nella specie).

Al di là di tale situazione generale, qualche osservazione più particolare meritano i limiti posti dai legislatori dei Paesi considerati rispetto ai *beni*

19

	Forme di espropriazione forzata
IT	<p>Le procedure di espropriazione forzata variano in funzione dei beni oggetto di espropriazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • espropriazione immobiliare; • espropriazione mobiliare; • espropriazione di beni nella disponibilità di terzi (ad esempio, somme di denaro depositate presso una banca). <p>Le procedure di espropriazione iniziano con il pignoramento del bene da espropriare ad opera dell'agente della riscossione e proseguono con la vendita del bene e la distribuzione del ricavato all'agente della riscossione (nei limiti, evidentemente, dell'ammontare del credito da questi vantato).</p>
DE	<p>Le procedure di espropriazione forzata sono le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • espropriazione immobiliare; • espropriazione mobiliare; • espropriazione per l'inizio di una procedura di fallimento (a discrezione dell'Amministrazione). • misure coercitive legali, quali: <ul style="list-style-type: none"> – multe amministrative; – esecuzione mediante sostituzione; – esecuzione diretta se l'azione richiesta non può essere sostituita. <p>È necessario dare notizia di queste misure stabilendo una data di scadenza.</p>
ES	<p>La regolamentazione della fase di espropriazione forzata, pignoramento e sequestro è identica a quella italiana.</p>

espropriabili. Anzitutto, si evidenzia una tutela per il salario del debitore, che in Germania e Spagna è pignorabile solo per somme eccedenti un limite minimo prefissato. Inoltre, in tutti i Paesi considerati si evidenzia una tutela per

FR	<p>Le procedure di espropriazione forzata sono le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>procedure di espropriazione forzata ordinarie</i>: quali: <ol style="list-style-type: none"> 1. sequestro del conto bancario (<i>saisie-attribution</i>): è attivabile per quei crediti per cui non si può utilizzare la procedura speciale ma, comunque, non per i redditi di lavoro. Non è necessario un ordine di pagamento (<i>commandement de payer</i>) ma è sufficiente un avviso formale (<i>formal notice</i>). L'avviso di confisca deve essere notificato al terzo soggetto da un ufficiale giudiziario o un agente fiscale autorizzato. La terza parte deve versare le somme in suo possesso entro due mesi, senza che sia necessaria l'autorizzazione del giudice. È possibile presentare appello; 2. sequestro dei redditi di lavoro: è attivabile solo se è richiesto l'avvio della procedura di mediazione prima di mettere in atto il sequestro. Se la conciliazione non va a buon fine entro otto giorni o se il debitore non si presenta entro 15 giorni dalla decisione della Corte viene predisposto l'atto di confisca. Lo stesso viene poi notificato al datore di lavoro al lavoratore tramite servizio postale. La parte non confiscabile è sempre costituita dal <i>revenu de solidarité active</i>; 3. espropriazione dei beni mobili (<i>saisie – vente</i>): è attivabile a seguito della notifica dell'avviso formale (<i>mise en demeure</i>) o dell'ordine di pagamento (<i>commandement de payer</i>). Per il pignoramento bisogna attendere otto giorni da tale notifica, o uno, otto o trenta giorni nel caso di notifica dell'avviso formale (<i>mise en demeure</i>). La vendita non può avvenire nel mese seguente al pignoramento (in tal modo viene garantita la possibilità al debitore di vendere i beni); 4. espropriazione dei beni immobili (<i>saisie-vente immobilière</i>): è attivabile a seguito dell'emissione di un avviso formale (<i>mise en demeure</i>) e non di un ordine di pagamento (<i>commandement de payer</i>) da notificare al contribuente o, se necessario, a terzi; • <i>procedura di espropriazione forzata speciale</i>: quale l'avviso a terzi detentori attraverso il quale è possibile confiscare crediti (anche parte dei redditi di lavoro) nella disponibilità di terzi (con il limite del <i>revenu de solidarité active</i> pari a € 483,24 nel 2013 per una persona <i>single</i> senza figli). L'avviso deve essere notificato, per posta, sia al contribuente che al terzo. Il terzo diventa debitore dello Stato e deve versare la somma entro due mesi. Se l'agente non ha richiesto l'autorizzazione da parte del giudice, il debitore può presentare appello contro tale procedura.
UK	<p>Le procedure di espropriazione forzata sono le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>procedimento giurisdizionale</i>; • <i>sequestro/espropriazione</i>: tra l'inizio della procedura forzata e la vendita dei beni vi è un'ulteriore richiesta di pagamento. Se anche questa non viene soddisfatta, viene stilata una lista dei beni posseduti dal soggetto. Se il debitore sottoscrive tale lista, ha cinque giorni per versare quanto richiesto prima che i beni vengano venduti. Se il debitore non sottoscrive la predetta lista, devono trascorrere comunque cinque giorni prima che i beni vengano messi all'asta; • <i>azione di fallimento</i>: per i debiti superiori a £ 2,000 per i quali si ritiene impossibile soddisfare il pagamento, l'agente può rivolgersi all'<i>Enforcement Office</i>. La Corte potrebbe emettere ordine di bancarotta o un ordine di liquidazione della società.

i beni necessari allo svolgimento dell'attività economica o professionale, per i quali è prevista una generale impignorabilità. Si tratta, come detto, di limite previsto anche nell'ordinamento italiano, ove, anzi, è stato recentemente rafforzato mediante la sua estensione alla generalità dei debitori, ivi compresi quelli costituiti in forma societaria e quelli connotati da una prevalenza del capitale sul lavoro²⁰.

Ulteriore profilo di interesse concerne l'espropriazione della *casa di abitazione* del debitore. Solo il Regno Unito prevede la non espropriabilità assoluta di tale immobile, assistendosi in Francia ad un regime di generale espropriabilità salvo il caso in cui l'imprenditore dichiarò non pignorabili i diritti sulla costruzione in cui si trova la sua residenza principale e non prevedendosi alcun limite all'espropriazione della casa di abitazione negli ordinamenti tedesco e spagnolo.

Nel nostro ordinamento l'esclusione *tout court* dell'abitazione principale dal novero dei beni espropriabili è stata introdotta di recente ad opera del menzionato decreto-legge n. 69 del 2013.

Ebbene, tale esclusione sembra rispondere più alla trama dei valori sottesa alla nostra Carta costituzionale – e, in particolare, al complesso dei diritti sociali in cui si inserisce quello all'abitazione in base all'art. 47, comma 2 della Carta (21) – che non alle sollecitazioni di fonte internazionale, esterne al nostro ordinamento. In tal senso depongono anzitutto le indicazioni provenienti dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo – e dalla sentenza *Rousk*, in particolare²² – da cui emerge bensì la necessità di un bilanciamento

20 Si veda l'art. 62, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo risultante a seguito delle modifiche recate dall'art. 52, comma 1, lett. d), n. 1) del decreto-legge n. 69 del 2013.

21 Su cui si veda E. BARGELLI, voce *Abitazione (diritto alla)*, in *Enciclopedia del diritto. Annali VI*, 2012, p. 1-19 nonché F. BILANCIA, *Brevi riflessioni sul diritto all'abitazione*, in *Istituzioni del federalismo*, 2010, p. 231-248. Sull'importanza del diritto all'abitazione nel panorama dei diritti sociali costituzionalmente garantiti e sulla sua ricomprensione, al pari degli altri diritti sociali, tra i diritti cc.dd. «finanziariamente condizionati» si veda anche AA.VV., *I diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Relazione predisposta in occasione dell'incontro della delegazione della Corte Costituzionale con il Tribunale costituzionale della Repubblica di Polonia, Varsavia 30-31 marzo 2006, in www.cortecostituzionale.it, p. 10.

22 Si veda la sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo del 25 luglio 2013, n. 27183/04, *Rousk v. Sweden* in cui si discuteva della legittimità dell'operato sia dell'Amministrazione finanziaria svedese preposta all'attività di accertamento sia dell'autorità, anch'essa riconducibile allo Stato svedese, incaricata di riscuotere coattivamente i crediti tributari. In un contesto fattuale affatto particolare e caratterizzato dallo svolgimento delle attività amministrative di accertamento e riscossione con ritmi particolarmente serrati, il contribuente lamentava, in sostanza, di aver subito, ad opera dell'autorità incaricata della riscossione, l'espropriazione della propria abitazione per una pretesa tributaria che l'Amministrazione finanziaria aveva annullato in autotutela lo stesso giorno in cui si era tenuto il pubblico incanto per la vendita della casa. Con l'ulteriore conseguenza che,

dei contrapposti interessi particolarmente attento allorché l'espropriazione forzata abbia ad oggetto la casa di abitazione, ma non certo una sottrazione *tout court* di tale immobile all'esecuzione forzata delle autorità fiscali²³. Inoltre, l'analisi delle condizioni cui il legislatore ha subordinato l'esclusione della casa di abitazione dall'espropriazione forzata mostrano, a nostro avviso, l'intenzione del legislatore di conformarsi all'indirizzo interpretativo della Corte Costituzionale in merito al diritto di abitazione di cui al citato art. 47 della Carta. Il riferimento è, in particolare, alla necessità che l'abitazione non si qualifichi come abitazione di lusso, che essa sia adibita a residenza del debitore e che costituisca l'unico immobile di proprietà del debitore stesso. Ebbene, non sembra casuale che in un'importante sentenza della nostra Corte Costituzionale relativa al diritto all'abitazione e, precisamente, alle condizioni cui il sindaco di un comune – dopo aver acquisito un immobile abusivo al patrimonio edilizio comunale – poteva concedere il diritto all'abitazione al debitore ed ai componenti della sua famiglia, abbia precisato come ciò non potesse avvenire “*né a favore degli aventi causa a qualsiasi titolo di chi ha commesso l'abuso o di altri possessori successivi, né a favore di imprese o società*” e, inoltre, che il diritto di abitazione non potesse essere concesso “*relativamente a edifici aventi caratteristiche di abitazione di lusso o di 'seconda*

in definitiva, l'azione esecutiva era risultata manifestamente sproporzionata, atteso che l'espropriazione di un immobile avente un valore di mercato di circa duecentomila Euro era servita a soddisfare un debito di ammontare inferiore a mille Euro; debito che egli avrebbe potuto soddisfare con beni diversi. Nell'accogliere gli argomenti del contribuente e ritenere violato il principio di proporzionalità, i giudici di Strasburgo hanno evidenziato come la lesione dei diritti proprietari del contribuente fosse riconducibile alla mancata collaborazione tra l'autorità incaricata della riscossione coattiva del credito erariale e che aveva curato la fase di espropriazione dell'abitazione e l'Amministrazione finanziaria, che, pur avendo proceduto con celerità all'esame dell'istanza di autotutela presentata dal contribuente, non aveva però avuto cura di comunicare con la medesima celerità il provvedimento di autotutela all'autorità incaricata della riscossione. Mancata collaborazione – sottolineano i giudici – ancor più censurabile tenuto conto della possibilità per entrambe le pubbliche amministrazioni coinvolte di accedere ad un *database* comune relativo alla posizione dei contribuenti e considerate, sotto un profilo più generale, le diverse negligenze delle due amministrazioni nel procedimento esecutivo avviato nei confronti del contribuente.

- 23 Come emerge dai parr. 128 e ss. della sentenza *Rousk* relativi alla violazione del diritto alla vita privata e familiare dell'individuo di cui all'art. 8 della CEDU. A tale riguardo, la Corte, pur riconoscendo, al par. 137, che “*the loss of one's home is a most extreme form of interference with the right to respect for the home*”, ha ritenuto non già l'illegittimità in sé dell'espropriazione, quanto a motivo del mancato rispetto del principio di proporzionalità, posto che “*these measures must be enforced in a manner which ensures that the individual's right to his or her home is properly considered and protected*”. Nel caso di specie la Corte ha rilevato un “*lack of effective procedural safeguards for the applicant to protect his interests*” (par. 142), non giustificabile in virtù della preponderanza degli interessi contrapposti a quelli del debitore, vale a dire degli interessi del Fisco e del terzo acquirente dell'immobile.

casa””, atteso che *“in questi casi si esorbiterebbe dall’interesse pubblico (costituzionalmente tutelato) che presiede al provvedimento del sindaco, diretto a soddisfare un’esigenza abitativa primaria, riferibile soltanto ai bisognosi (chi non ha altra casa) e nei limiti di tale diritto sociale (necessità di assicurare un livello di vita che non sia inferiore a quello di una “vita dignitosa”)*”²⁴.

Proprio alla luce di tale giurisprudenza costituzionale, della limitata tutela rispetto all’espropriazione della casa di abitazione accordata nei Paesi europei considerati, nonché della salvaguardia di carattere meramente procedimentale che la giurisprudenza della Corte europea riconosce rispetto all’espropriazione dell’abitazione del debitore, sembra legittimo chiedersi se il legislatore non potesse addivenire ad un più equilibrato temperamento dei contrapposti interessi, evitando, cioè, quella preclusione all’espropriazione che si risolve, almeno in taluni casi²⁵, in un completo sacrificio delle prerogative dell’Erario. In altri termini, se il principio di ragionevolezza impone al legislatore di addivenire ad un bilanciamento tra i diversi valori aventi rilevanza costituzionale, sembra dubbio che tale canone possa dirsi rispettato dinanzi ad una previsione che sacrifica in tal modo il principio di capacità contributiva²⁶ a favore del diritto di abitazione²⁷. Ora, pur non potendo nascondersi talune difficoltà sul piano pratico della soluzione, anche alla luce delle esperienze degli Stati europei considerati si sarebbe forse potuta lasciare ferma l’espropriabilità della casa di abitazione del debitore, con contestuale riconoscimento al debitore stesso di un diritto reale di abitazione, come tale

24 Così la pronuncia della Corte Costituzionale n. 169 del 5 maggio 1994, la cui importanza è evidenziata anche da S. SCAGLIARINI, *Diritto sociali nuovi e diritti sociali in fieri nella giurisprudenza costituzionale*, in *www.gruppodipisa.it*, p. 11.

25 Vale a dire nei casi il debitore non sia titolare di beni espropriabili diversi dalla casa di abitazione.

26 Sul collegamento tra riscossione e principio di capacità contributiva si veda M. BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi nel quadro costituzionale*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2014, p. 8 che, nel richiamare le posizioni di Micheli ed Allorio, afferma che *“riscuotere i tributi [...] vuol dire semplicemente rendere effettivo quell’obbligo di contribuzione al finanziamento della spesa pubblica che l’art. 53 pone come regola ispiratrice dei rapporti politici a livello costituzionale”*.

27 Tenuto conto, peraltro, che il bilanciamento tra il principio di capacità contributiva quale principio regolatore dei rapporti politici sul versante economico ed il diritto di abitazione quale diritto sociale non assumerebbe i connotati del bilanciamento ineguale tratteggiato da M. LUCIANI, *Sui diritti sociali*, in *Democrazia e diritto*, 4/1994 – 1/1995, p. 569, posto che – diversamente da quanto avviene nel contesto dei condizionamenti economici alla realizzazione dei diritti sociali – non si sarebbe chiamati a mettere sullo stesso piano il fine ed il mezzo, ma valori aventi pari dignità costituzionale.

idoneo a salvaguardare i bisogni abitativi suoi e della sua famiglia^{28 29}.

Ancora, la ricerca mostra l'assenza di limiti minimi in termini di *ammontare del credito da riscuotere* rispetto all'espropriazione immobiliare; limiti che il nostro legislatore ha recentemente introdotto, fissando la soglia di centoventimila Euro³⁰. È chiaro che la fissazione di una soglia di tal genere per procedere ad espropriazione immobiliare in congiunzione con l'esclusione dell'espropriazione dell'abitazione principale del debitore fa sì che nel nuovo quadro che si è venuto a delineare a seguito delle modifiche recate dal decreto-legge n. 69 del 2013 l'effetto di induzione del debitore all'adempimento sia affidato prevalentemente – quando non esclusivamente – all'iscrizione di ipoteca, che resta possibile a fini cautelari nonché per la tutela dei crediti erariali laddove l'esecuzione sia avviata da terzi. Va rilevato come un tale limite – assente, come detto, nei sistemi interni dei Paesi considerati dalla ricerca – non risulti neppure imposto o raccomandato dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo che, come emerge dalla pronuncia *Rousk*, ha ritenuto le procedure espropriative della casa di abitazione del debitore non già illegittime in sé, quanto in relazione alle relative modalità di esecuzione, richiedendosi che tali procedure siano “*accompanied by procedural safeguards to ensure that individuals are not put in a position where their appeal are effectively circumscribed and they are unable to protect correctly their interests*”⁽³¹⁾.

28 È ben vero che l'espropriazione e la vendita a terzi di un immobile gravato dal diritto di abitazione appare tutt'altro che agevole e, indubbiamente, l'immobile può avere un'appetibilità sul mercato piuttosto limitata. Tuttavia, non sembra irragionevole ipotizzare, almeno nelle menzionate ipotesi di debitori privi di altri beni espropriabili, quantomeno un tentativo di vendita dell'immobile; tentativo che, ove avesse esito positivo, permetterebbe al Fisco di recuperare, in tutto o in parte, le somme dovute.

29 La particolare delicatezza del corretto bilanciamento degli interessi erariali e dei diritti dei contribuenti rispetto all'espropriazione della casa di abitazione è sottolineata anche da M. BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi nel quadro costituzionale*, cit., p. 12, nota n. 13 ove si domanda se “*sia più coerente con uno stato di diritto, che sia anche uno stato sociale, una disciplina della riscossione coattiva che lasci margini di respiro al debitore in ordine alla disponibilità di beni essenziali, correndo però il rischio di perdere una parte significativa della garanzia patrimoniale, o una disciplina che sia implacabile e che non consideri meritevole di particolare tutela alcuni beni del debitore, dovendo cedere il passo le esigenze sociali all'esigenza di effettività del prelievo*”.

30 Si veda l'art. 76, comma 1, lett. b) del d.P.R. n. 602 del 1973 laddove precisa che “*nei casi diversi da quello di cui alla lettera a), [l'agente della riscossione] può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui procede supera centoventimila euro*”.

31 Si veda la menzionata sentenza *Rousk*, par. 117.

L'ASSISTENZA INTERNAZIONALE IN MATERIA DI RISCOSSIONE

di Federica Pitrone

1. INTRODUZIONE.

La riscossione è un tema che, nel corso del tempo, a causa della globalizzazione e della sempre maggiore mobilità di individui e attività economiche, ha perso la sua matrice esclusivamente nazionale a favore di un inevitabile processo di internazionalizzazione.

Tale processo di internazionalizzazione è un fenomeno di particolare interesse, in quanto in esso, da una parte, è chiaramente identificabile il processo di cambiamento e, in un certo senso, di affievolimento della sovranità fiscale dei singoli Stati, basata inizialmente su un forte principio di non collaborazione¹ via via corrosivo – anche grazie agli interventi delle istituzioni europee e dell'OCSE – dalla necessità di superare i confini nazionali per garantire una

1 Per quanto riguarda la giurisprudenza si vedano: Tribunal Civil de la Seine, *Bemberg v. Fisc de la province de Buenos Ayres*, 24 Febbraio 1949, J.C.P. II No. 4816; House of Lords, *Government of India v. Taylor*, 1955, A.C. 491; US Supreme Court of Appeals Ninth Circuit, *HM the Queen in right of British Columbia v. Gilbertson*, 23 Marzo 1979, 597 F.2d 1161; US Supreme Court of Appeals Second Circuit, *Attorney-General of Canada v RJ Reynolds Tobacco Holdings Inc and Others*, 12 Ottobre 2001, 268 F 3d 103; *Jamieson v. Commissioner for Internal Revenue*, 2007, NSWSC 324. In dottrina si veda: P. BAKER, *The transnational enforcement of tax liability*, in *British Tax Review*, 1993, pagg. 313 e ss.; E. DELLA VALLE, E. D'ALFONSO, *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero*, in *Corriere Tributario*, 2011, pag. 72 e ss.; R. LUPI, *Territorialità del tributo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXXI, 1994, p. 2; BRENDA MALLINAK, *The Revenue Rule: A Common Law Doctrine for the Twenty-First Century*, in *Duke Journal of International and Comparative Law*, 2006, 80, 88-92; C. SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, p. 13; A. WANYANA OGUTTU, *The role of international cooperation in preventing tax evasion: a critique on "Assistance in the Collection of Taxes" – A South African Perspective*, in *Bulletin for International Taxation*, 2014, 68, 9, pag. 1 e ss..

maggiore efficacia dei sistemi di riscossione. Dall'altra parte, sembra però che tale internazionalizzazione – presupponendone la capacità di rafforzare e migliorare i sistemi di riscossione rendendoli più efficaci ed efficienti – serva anche a preservare la stessa sovranità fiscale nazionale e a proteggere gli interessi fiscali degli Stati²: è evidente che uno Stato senza la possibilità di imporre tributi prima e riscuoterli poi non possa sopravvivere³.

I motivi per cui è necessario garantire un efficace sistema di riscossione sia nel contesto nazionale che in quello internazionale sono molteplici e di facile comprensione: da una parte, l'inefficacia dei sistemi di riscossione, facilitando peraltro evasione, frode ed elusione fiscale⁴, causa una perdita di entrate notevole che sta mettendo a dura prova le finanze degli Stati⁵ e – soprattutto in un momento così delicato come quello che oggi stiamo vivendo, ancora segnato dalla crisi economica e finanziaria del 2008 – mette in pericolo il mantenimento stesso del *Welfare State*. Dall'altra, un sistema fiscale equo ed efficiente⁶ può essere garantito soltanto attraverso un sistema di riscossione che consenta il recupero delle maggiori imposte accertate non soltanto in ambito nazionale, ma anche in tutte quelle situazioni in cui un elemento transnazionale entra in gioco.

È in tale contesto che l'assistenza reciproca tra Stati – considerata uno dei principi base del diritto tributario internazionale⁷ – diventa strumento di

2 I. DE TROYER, *A European Perspective on Tax Recovery in Cross-Border Situations*, in *EC Tax Review*, 5, 2009, pag. 220; P. VAN DER SMITTE, *Effective EU tax collection: a utopia?*, in *Bulletin for International Taxation*, Giugno/Luglio 2014, pag. 388.

3 R. S. AVI-YONAH, *The three goals of taxation*, in *Tax law review*, 2006, 60, pag. 3.

4 Nel preambolo alla Convenzione Multilaterale dell'OCSE on *Mutual Administrative Assistance* è specificatamente indicato: “*the development of international movement of persons, capital, goods and services – although highly beneficial in itself – has increased the possibilities of tax avoidance and evasion and therefore requires increasing co-operation among tax authorities*”. OECD/Council of Europe, France (2011), “*Preamble*”, in *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing. È utile sin da subito precisare che tale contributo non si occuperà della *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*.

5 È utile precisare che in un contesto comunitario la necessità di garantire un efficace sistema di riscossione che consenta il recupero delle maggiori imposte accertate viene utilizzata dagli Stati anche quale giustificazione di eventuali trattamenti discriminatori dei contribuenti, su questo si veda K. SIMADER, *Withholding taxes and the effectiveness of fiscal supervision and tax collection*, in *Bulletin for International Taxation*, Febbraio 2010, pag. 116 e ss..

6 COMMISSIONE EUROPEA, *Fight against tax fraud and tax evasion. Acting together*, disponibile su http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/acting_globally/index_en.htm.

7 M. A. GRAU RUIZ, *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, The Netherlands, 2003, pag. 9.

fondamentale importanza anche in materia di riscossione: è necessario che le amministrazioni fiscali cooperino attivamente con le amministrazioni di altri Stati al fine di costruire “*network* transnazionali⁸” che consentano di estendere i loro poteri al di là dei confini nazionali con l’obiettivo ultimo di potenziare i sistemi nazionali di riscossione e consentire il recupero della totalità delle maggiori imposte accertate.

Fin qui i benefici che l’assistenza internazionale in materia di riscossione può comportare. Tuttavia, come si può evincere dall’analisi degli strumenti a disposizione degli Stati al fine di porre in essere tale assistenza, si tratta di un tema di difficile applicazione pratica a causa, da una parte, delle possibili differenze – soprattutto in un contesto globale⁹ – dei sistemi nazionali che costituiscono comunque e necessariamente la cornice entro cui l’assistenza alla riscossione si svolge, e, dall’altra parte, della possibile incapacità e/o impossibilità per lo Stato estero di porre in essere tale assistenza.

Partendo da tali presupposti, questo contributo si propone di analizzare alcuni degli strumenti a disposizione degli Stati al fine di porre in essere l’assistenza in materia di riscossione dei tributi in ambito internazionale e comunitario ed, in particolare, la riscossione sulla base dei trattati contro le doppie imposizioni e, più specificatamente, sulla base dell’art. 27 del modello OCSE – cui verrà dedicato il secondo paragrafo di tale contributo – e la riscossione in ambito comunitario sulla base della Direttiva 2010/24/EU – cui verrà dedicato il terzo paragrafo. Sin da subito si privilegerà un’analisi critica di tali strumenti che troverà la sua conclusione nel quarto paragrafo del contributo stesso dove si evidenzierà che – soprattutto per quanto concerne la riscossione sulla base dei trattati contro le doppie imposizioni – si è ancora lontani dal raggiungimento di un efficace ed efficiente sistema di riscossione a carattere internazionale.

8 M. STEWART, *Transnational Tax Information Exchange Networks: Step towards a globalized, Legitimate tax administration*, in *World Tax Journal*, 4, 2012, pagg. 153 e ss., secondo la quale al di là dello scambio di informazioni “*it is important to note that other aspects of administrative cooperation are also increasing, including assistance in investigation, enforcement and collection of taxes and the building and management of enhanced relationships between governments and multinational business. All of these modes of transnational tax administrative cooperation are on a pathway to be extended and over time. Thus, the author argues that we can see a kind of “regulation up” from the local to the global, as jurisdictions finally manage to institutionalize processes of global regulation in tax.*”.

9 Si pensi ad esempio alle differenze delle legislazioni nazionali per quanto concerne la salvaguardia dei diritti fondamentali del contribuente. F. A. GARCIA PRATZ, *Mutual assistance in collection of tax debts*, in *Intertax*, 2002, 30, 2, pag. 57.

2. L'ART. 27 DEL MODELLO OCSE: UN'ARMA SPUNTATA?

L'idea di introdurre un articolo specifico in materia di assistenza internazionale alla riscossione all'interno del modello OCSE¹⁰ è riconducibile alla fine degli anni novanta, e trova la sua sintesi nel documento *Harmful tax competition: an emerging global issue*¹¹. È soltanto però nella versione del 2003 del Modello OCSE che l'art. 27 (*Assistance in the collection of taxes*) viene introdotto.

Si tratta, è bene precisarlo sin da subito, di un articolo peculiare, presente in un numero limitato di convenzioni contro la doppia imposizione¹²: la scelta fatta dal modello OCSE è infatti quella di lasciare piena libertà agli Stati contraenti sul se e come (i.e. attraverso una assistenza nella riscossione onnicomprensiva o una più limitata) introdurre un articolo di tal fatta, che risulta dunque essere opzionale. È infatti precisato che – per rispettare la disciplina nazionale in materia di riscossione – tale articolo deve essere incluso nelle Convenzioni solo quando entrambi gli stati contraenti raggiungono un accordo sulla possibilità di assistere effettivamente in materia di riscossione l'altro Stato¹³.

Inoltre, come anticipato, il Commentario all'art. 27 prevede la possibilità per gli Stati contraenti di introdurre un metodo di assistenza più limitato

10 Ricordiamo che il tema della cooperazione fiscale è stato per la prima volta menzionato nei trattati in materia fiscale stipulati tra Belgio e Francia il 12 agosto 1843, tra Belgio e Paesi Bassi il 24 maggio 1845 e tra Belgio e Lussemburgo l'11 ottobre 1845, e che nell'ambito della Società delle Nazioni fu elaborata una bozza di convenzione concernente specificatamente la cooperazione in materia di riscossione, cfr. B. GANGEMI, *International mutual assistance through exchange of information – General Report*, in *IFA Cahiers de droit fiscal International*, Stockholm Congress, 1990, vol. LXXXIVb, pag. 19; F. A. GARCIA PRATZ, *Mutual assistance in collection of tax debts*, op. cit., pag. 56.

11 “*Recommendation concerning assistance in recovery of tax claims: that countries be encouraged to review the current rules applying to the enforcement of tax claims of other countries and that the Committee pursue its work in this area with a view to drafting provisions that could be included in tax conventions for that purpose*”, OECD (1998), *Harmful tax competition: an emerging global issue*, OECD Publishing, pag. 69.

12 Per quanto riguarda l'Italia, tale articolo è presente nelle Convenzioni siglate con il Belgio e la Francia. Più in generale 235 convenzioni – molte peraltro entrate in forza prima che l'art. 27 Modello OCSE fosse implementato – dispongono di una previsione similare a quella contenuta nell'art. 27 Modello OCSE.

13 La nota all'art. 27 Modello OCSE recita: “*In some countries, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of assistance envisaged under this Article or may require that this type of assistance be restricted, e.g. to countries that have similar tax systems or tax administrations or as to the taxes covered. For that reason, the Article should only be included in the Convention where each State concludes that, based on the factors described in paragraph 1 of the Commentary on the Article, they can agree to provide assistance in the collection of taxes levied by the other State*”.

rispetto a quello previsto dal para. 1 dell'art. 27 Modello OCSE che, nella sua forma più ampia, prevede la possibilità che l'assistenza sia estesa a tutti i crediti tributari esigibili secondo la legislazione dello Stato richiedente anche rispetto a tributi non coperti dalla Convenzione dovuti da qualsiasi persona sia essa residente o non residente in uno Stato contraente¹⁴. In particolare, tale forma di assistenza più limitata, conferisce agli Stati contraenti la possibilità di prestarsi assistenza nella riscossione di tributi soltanto nei casi in cui persone che non ne abbiano il diritto ricevano i benefici della Convenzione stessa.

Al di là dell'estensione dell'assistenza nella riscossione, un ulteriore elemento richiesto dall'art. 27 Modello OCSE per porre in essere la richiesta di assistenza è che il credito fiscale si riferisca ad un soggetto che non abbia a sua disposizione rimedi amministrativi o giudiziali per opporsi alla riscossione stessa, a meno che entrambe le legislazioni domestiche non prevedano la possibilità di riscuotere i crediti tributari in presenza di ricorsi pendenti o gli Stati introducano una specifica clausola in tal senso¹⁵.

Accanto alla richiesta di assistenza alla riscossione fin qui evidenziata, il par. 4 dell'art. 27 Modello OCSE prevede altresì la possibilità per lo Stato contraente di richiedere, al fine di salvaguardare la propria pretesa impositiva, all'altro Stato contraente l'adozione di misure conservative previste dalla legislazione di quest'ultimo, anche quando il credito tributario non è esigibile o è in contestazione¹⁶.

Tuttavia, numerosi sono anche i limiti che l'art. 27 Modello OCSE prevede in materia di assistenza nella riscossione, conferendo allo Stato adito un potere discrezionale notevole nel concedere o negare l'assistenza stessa. Infatti, innanzitutto, uno Stato non può essere obbligato ad adottare provvedimenti contrari all'ordine pubblico, alla propria legislazione, alla propria prassi amministrativa o a quella dello Stato richiedente. Inoltre, la cooperazione non è obbligatoria qualora lo Stato richiedente non abbia esperito ogni tentativo domestico possibile per riscuotere il debito o applicare una misura cautelare. Infine, lo stato adito non è obbligato a porre in essere l'assistenza in esame qualora la cooperazione comporti oneri amministrativi sproporzionati ri-

14 L'art. 27 para. 1 Modello OCSE prevede che: *"The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article"*.

15 Si veda il para. 16 del Commentario all'art. 27 Modello OCSE.

16 Art. 27 Modello OCSE, para. 4.

spetto ai benefici che deriverebbero dalla riscossione del credito¹⁷.

Ma vi è di più: il para. 37 del Commentario all'art. 27 del Modello OCSE prevede anche la possibilità che gli Stati introducano una ulteriore limitazione all'assistenza reciproca e, più nello specifico, prevede che la stessa non sia obbligatoria qualora i tributi per cui l'assistenza è richiesta siano introdotti contrariamente ai principi tributari generalmente accettati. Quest'ultimo principio di difficile interpretazione vista la sua generalità, sembra essere un ulteriore elemento di indebolimento dell'efficacia dell'art. 27 Modello OCSE¹⁸.

L'art. 27 Modello OCSE, dunque, sembra uno strumento di limitata efficacia volto a tutelare in modo quasi assoluto le disparità fra le leggi nazionali piuttosto che ad incentivare un avvicinamento delle stesse.

In altre parole, l'art. 27 Modello OCSE non sembra essere in linea con l'evoluzione globale in materia di cooperazione e collaborazione tra le amministrazioni fiscali evincibile invece in materia di scambio di informazioni¹⁹.

17 Art. 27 Modello OCSE, para. 8.

18 Si veda P. MASTELLONE, *L'attuazione della pretesa impositiva in territorio straniero*, in AA.VV., (a cura di) R. Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale – istituzioni*, Padova, 2012, pag. 290.

19 Senza presunzione di esaustività in materia di scambio di informazioni cfr. AA.VV., *Tax evasion and Tax Avoidance: Symposium on EU Tax Policy*, Vienna, 2011; AA.VV., *Tax Havens in the Age of Global Standards for Exchange of Information: a Comparative Analysis between Germany and Italy*, Amburgo, 2011; P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, 4, pag. 705 e ss.; F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, pag. 1 e ss.; M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni nella UE*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2001, 2, pag. 327-337; A. BAVILA, *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, pag. 147-163; C. DOCCIO, *Exchange of information*, in *European Taxation*, 1999; T. FALCÃO, *Exchanging information with the developing world: digression on the global forum exchange of information's interaction with developing economies*, in *Intertax*, 2011, 39, 603-612; A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni finanziarie*, in *Rassegna tributaria*, 1999, 1, pag. 49-58; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 205 e ss.; A. GENTILI, *Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1984, pag. 515 e ss.; D. LERMER, S. PINNOCK, *Exchange of information to become a key element in multilateral cooperation*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2011, 18, pag. 393-396; F.F. MARIN, *Tassazione dei non residenti: tra scambio d'informazione e principio di proporzionalità*, in *Rassegna tributaria*, 2008, 2, pag. 541 e ss.; G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rassegna tributaria*, 2010, 2, pag. 433-448; J. OWENS, *Moving towards better transparency and exchange of information on tax matters*, in *Bulletin for International Taxation*, 2009, pag. 557-558; F. PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni: il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006; F. PERSANO, *La collaborazione in materia di fiscalità diretta fra sovranità statale e diritto comunitario: disciplina attuale e prospettive di sviluppo*, in *Diritto del Commercio Internazionale*, 2008; G. PUOTI, *La cooperazione internazionale in materia fiscale. Situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea*, in

Conseguentemente, non sembra che allo stato attuale tale articolo possa essere considerato né uno strumento volto a potenziare l'assistenza reciproca in materia di riscossione in ambito internazionale, né un efficace strumento nella lotta contro l'evasione e la frode fiscale²⁰. Peraltro, questo ruolo secondario riservato all'art. 27 del Modello OCSE sembra porsi in aperto contrasto con le considerazioni che la stessa organizzazione ha svolto nell'ambito del recente progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) che evidenzia l'importanza di inserire già nell'introduzione al Modello OCSE un riferimento alla necessità di potenziare l'assistenza reciproca in materia di riscossione al fine di prevenire evasione ed elusione fiscale²¹.

Rafforzare l'assistenza internazionale in materia di riscossione sulla base dei trattati contro le doppie imposizioni sembra dunque necessario, pur nella consapevolezza che tale rafforzamento debba essere accompagnato da una normativa adeguata che stabilisca dei parametri e garantisca un livello minimo ed uniforme di protezione dei contribuenti esposti a tale tipo di riscossione²².

Rivista di diritto tributario internazionale, 2010, pag. 195-203; M. PISANI, *La cooperazione internazionale ai fini amministrativi-tributari*, in *Corriere Tributario*, 2002, pag. 38; P. PISTONE, *Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic*, in *Bulletin for International Taxation*, 2013, 67, 4/5, pag. 216 e ss.; F. PITRONE, *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2012, IX - 2, pag. 463 e ss.; C. SACCHETTO, *Exchange of information, tax crimes and legal protection*, in AA.VV., (a cura di L. Salvini e G. Melis), *Financial Crisis and Single Market*, Roma, 2012, pag. 55-65; C. SACCHETTO, *Lo scambio di informazioni in materia fiscale. Collegamenti con il procedimento penale. L'approccio italiano*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2009, 1-2, pag. 89-98; F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 2005, 2; R. SEER, *La cooperazione internazionale in materia fiscale - Situazione e prospettive nei paesi membri dell'UE - Dichiarazione e contributi*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2009, 1-2; A. TURINA, *I recenti sviluppi internazionali in materia di scambio delle informazioni*, in *Fiscalità internazionale*, 2010, pag. 155 e ss..

20 *Contra* C. ÖNER, *Using exchange of information in regard to assistance in tax collection*, in *European Taxation*, Aprile 2011, pag. 123 e ss., secondo il quale "Forcing states to include an article covering assistance in tax collection in their tax treaties would not be an adequate solution to international tax fraud and evasion. The effectiveness of sustainable cooperation in tax matters depends on the motivation, willingness and compliance of the states".

21 Si veda OECD (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing., pag. 100, che precisa: "These countries have also long recognized the need to improve administrative co-operation in tax matters, notably through exchange of information and assistance in collection of taxes, for the purpose of preventing tax evasion and avoidance".

22 F. A. GARCIA PRATZ, *Mutual assistance in collection of tax debts*, op. cit., pag. 59.

3. L'ASSISTENZA RECIPROCA IN MATERIA DI RISCOSSIONE IN AMBITO COMUNITARIO.

In ambito comunitario, l'assistenza reciproca alla riscossione trova le sue origini nella Direttiva 76/308/CEE (anche "Direttiva 76/308") relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali²³. Nel preambolo della Direttiva 76/308 possiamo individuare la motivazione che ha portato alla definizione di una direttiva di tal fatta: "le disposizioni nazionali in materia di recupero rappresentano, per il solo fatto di avere un campo d'applicazione limitato al territorio nazionale, un ostacolo all'instaurazione o al funzionamento del mercato comune"²⁴.

L'assistenza reciproca tra gli Stati membri in materia di riscossione contribuisce dunque al funzionamento del mercato unico. Tuttavia, la direttiva 76/308 si è presto rilevata inadeguata – in particolare, sulla base di tale direttiva è stato riscosso solo il 5% del *quantum* che gli Stati membri avrebbero dovuto recuperare²⁵ – ed è stata codificata, insieme ai suoi atti modificatori, dalla direttiva 2008/55/CE del Consiglio, del 26 maggio 2008, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure²⁶. Anche quest'ultima è stata ben presto sostituita dall'attuale Direttiva 2010/24/UE (anche "Direttiva 2010/24" o "Direttiva") del Consiglio del 16 marzo 2010 sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure²⁷.

23 *Direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali*, OJ L 73, 19 Marzo 1976.

24 Secondo considerando Direttiva 76/308/CEE. Su questa direttiva si veda anche CORTE DI GIUSTIZIA, *Milan Kyrian v. v Celní ú ad Tábor*, C-233/08, 14 gennaio 2010.

25 COMMISSIONE EUROPEA, *Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of the provisions on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures in 2005-2008*, COM (2009) 451.

26 *Direttiva 2008/55/CE del Consiglio del 26 maggio 2008 sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure*, OJ L 150/28, 10 Giugno 2008, che al secondo considerando precisa: "Le disposizioni nazionali in materia di recupero rappresentano, per il solo fatto di avere un campo d'applicazione limitato al territorio nazionale, un ostacolo al funzionamento del mercato interno. Questa situazione non permette l'applicazione integrale ed equa delle regolamentazioni comunitarie, specialmente nel settore della politica agricola comune, e facilita l'attuazione di operazioni fraudolente".

27 *Direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010 sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure*, OJ L 84/1, 31 Marzo

La Direttiva 2010/24, attuata in Italia con il decreto legislativo 14 agosto 2012, n. 149, è stata introdotta con il duplice fine di ampliare il più possibile l'ambito di applicazione dell'assistenza reciproca in materia di riscossione estendendolo ai crediti derivanti da imposte e dazi che ancora non vi rientrano e di rendere l'assistenza più efficace ed efficiente. La stessa infatti si applica alla "totalità delle imposte e dei dazi, di qualsiasi tipo, riscossi da uno Stato membro o dalle sue ripartizioni territoriali o amministrative, o per conto di essi, comprese le autorità locali, ovvero per conto dell'Unione", nonché alle "restituzioni, gli interventi e le altre misure che fanno parte del sistema di finanziamento integrale o parziale del Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR), ivi compresi gli importi da riscuotere nel quadro di queste azioni" e ai "contributi e gli altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero"²⁸.

Secondo la Direttiva, l'autorità adita può garantire l'assistenza reciproca attraverso tre modalità. In primo luogo, l'autorità dello Stato membro adito può fornire all'autorità richiedente le informazioni utili a quest'ultima per il recupero dei crediti sorti nello Stato membro richiedente²⁹. In secondo luogo, l'autorità adita può notificare al debitore tutti gli atti provenienti dallo Stato membro richiedente relativi a tali crediti. Infine, l'autorità adita può procedere, su domanda dell'autorità richiedente, al recupero dei crediti sorti nello Stato membro richiedente oppure adottare misure cautelari per garantire il recupero di tali crediti³⁰.

In modo puntuale la Direttiva 2010/24 precisa che, pur nel rispetto del contesto nazionale, è necessario assicurare che né le disparità fra le leggi na-

2010. Si veda anche, *Regolamento di esecuzione (UE) N. 1189/2011 della Commissione del 18 novembre 2011 recante modalità di applicazione in relazione a determinate disposizioni della direttiva 2010/24/UE del Consiglio sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure*, OJ L 302/16, 19 Novembre 2011.

28 Secondo l'art. 1 para. 2: "*L'ambito di applicazione della presente direttiva comprende: a) penali, sanzioni, tasse e soprattasse di natura amministrativa relative ai crediti per i quali l'assistenza reciproca può essere chiesta conformemente al paragrafo 1, irrogate dalle autorità amministrative competenti per la riscossione delle imposte o dei dazi interessati o l'effettuazione di indagini amministrative al riguardo, o confermate da organi amministrativi o giudiziari su richiesta di tali autorità amministrative; b) tasse per il rilascio di certificati o documenti analoghi in relazione a procedure amministrative che riguardano dazi o imposte; c) interessi e spese relativi ai crediti per i quali l'assistenza reciproca può essere chiesta conformemente al paragrafo 1 o alle lettere a) o b) del presente paragrafo.*"

29 C. ÖNER, *Using exchange of information in regard to assistance in tax collection*, op. cit., pag. 123 e ss..

30 Considerando (7), Direttiva 2010/24/UE.

zionali, né la mancanza di coordinamento fra le autorità competenti pregiudichino il buon funzionamento del sistema di assistenza reciproca previsto dalla direttiva stessa che, peraltro, non deve impedire l'esecuzione di obblighi più ampi in materia di assistenza che dovessero risultare da convenzioni bilaterali o multilaterali.

Per quanto riguarda la possibile contestazione da parte della persona interessata del credito, della notifica³¹ effettuata dalle autorità dello Stato membro richiedente o del titolo che consente l'esecuzione nel corso della procedura di recupero nello Stato membro adito, la Direttiva dispone che l'interessato adisca l'organo competente dello Stato membro richiedente e che l'autorità adita sospenda, salvo domanda contraria formulata dall'autorità richiedente, qualsiasi procedura esecutiva da essa iniziata fino a quando non intervenga la decisione dell'organo competente dello Stato membro richiedente³².

Per quanto riguarda i limiti all'obbligo di prevedere l'assistenza in materia di riscossione, l'art. 18 della Direttiva prevede che l'autorità adita, informando l'autorità richiedente dei motivi che ostano all'accoglimento della domanda di assistenza, non è tenuta ad accordare l'assistenza in alcune specifiche situazioni. In primo luogo, qualora il recupero del credito sia di natura tale da provocare, a causa della situazione del debitore, gravi difficoltà di ordine economico o sociale nello Stato membro adito, purché tale eccezione sia prevista anche per i crediti nazionali. In secondo luogo, qualora l'importo totale dei crediti per i quali è richiesta assistenza sia inferiore a 1.500 euro. In terzo luogo, l'autorità adita può rifiutare l'assistenza se la richiesta si riferisce a crediti che risalgono a più di cinque anni prima, a decorrere dalla data in cui il credito è divenuto esigibile nello Stato membro richiedente alla data della suddetta richiesta, o qualora il credito o il titolo esecutivo siano oggetto di contestazione, dalla data in cui nello Stato membro richiedente si stabilisce che il credito o il titolo esecutivo non possono più essere oggetto di contestazione³³.

Ciò che sembra utile rilevare con riferimento alla Direttiva 2010/24 è che la stessa amplia le possibilità di chiedere misure di recupero o misure cautelari in un altro Stato membro anche quando i mezzi di recupero nazionali non sono stati pienamente esauriti. In particolare, ciò è possibile in due specifiche situazioni: in primo luogo, qualora il ricorso a tali procedure nello Stato membro richiedente sarebbe troppo difficoltoso per lo stesso o non portereb-

31 G. MELIS, *La disciplina delle notificazioni degli atti ai soggetti residenti all'estero*, in AA.VV. (a cura di C. Glendi e V. Uckmar), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pag. 15-46.

32 Art. 14 Direttiva 2010/24/UE.

33 Art. 18 Direttiva 2010/24/UE.

be al pagamento integrale del credito. In secondo luogo, qualora sia evidente che nello Stato richiedente non vi sono beni utili al recupero nello Stato membro e l'autorità richiedente è in possesso di specifiche informazioni sulla base delle quali il soggetto interessato dispone di beni nello Stato membro adito³⁴.

Ciò che viene considerato uno dei più importanti benefici della nuova Direttiva³⁵, introdotto al fine di semplificarne la procedura applicativa, è l'introduzione di un titolo uniforme che consente l'esecuzione nello Stato membro adito. Tale titolo non è soggetto ad alcuno atto di riconoscimento, completamento o sostituzione da parte dello Stato membro che lo riceve e deve essere inviato in via elettronica corredato dalla traduzione nella lingua ufficiale dello Stato adito³⁶.

In generale, sembrerebbe che la Direttiva 2010/24 è strutturata in modo tale da poter avere una maggiore efficacia rispetto alle precedenti³⁷ e potenziare e rafforzare effettivamente l'assistenza nella riscossione in ambito comunitario. Tuttavia, vi è chi ritiene che l'unico metodo effettivo per avere un sistema di riscossione efficace all'interno dell'Unione Europea sia l'allineamento o l'armonizzazione, attraverso un regolamento o una direttiva, delle norme in materia di riscossione previste dagli Stati membri³⁸. Tali strumenti dovrebbero stabilire delle regole comuni in materia di riscossione, sia per quanto riguarda le modalità applicative della riscossione stessa che per la tutela del contribuente, al fine di ridurre le disparità tra le legislazioni nazionali e conseguentemente potenziare la riscossione a livello comunitario. Per quanto questa soluzione sia di grande impatto, si tratta di una soluzione implementabile soltanto nel lungo periodo e che dovrà peraltro necessariamente tenere in considerazione il principio di sussidiarietà.

34 Art. 11 Direttiva 2010/24/UE.

35 Art. 12 Direttiva 2010/24/UE. In dottrina si veda P. BAKER, E. CZAKERT, A VAN EIJSDEN, M. A. GRAU RUIZ, L. KANA, *International assistance in the collection of taxes*, in *Bulletin for International Taxation*, Aprile/Maggio 2011, pag. 285.

36 Art. 21 para. 2 Direttiva 2010/24/UE e Art. 22 Direttiva 2010/24/UE.

37 P. BAKER, E. CZAKERT, A VAN EIJSDEN, M. A. GRAU RUIZ, L. KANA, *International assistance in the collection of taxes*, op. cit., pag. 285. *Contra*, P. VAN DER SMITTE, *Effective EU tax collection: a utopia?*, op. cit., pag. 389.

38 P. VAN DER SMITTE, *Effective EU tax collection: a utopia?*, op. cit., pag. 389.

4. CONCLUSIONI.

L'assistenza internazionale in materia di riscossione è un tema di particolare attualità che sta acquisendo una sempre maggiore rilevanza.

Tale contributo ha analizzato, da una parte, la riscossione sulla base dei trattati contro le doppie imposizioni e, più specificatamente, sulla base dell'art. 27 del modello OCSE e, dall'altra, la riscossione in ambito comunitario sulla base della Direttiva 2010/24/EU.

Entrambi questi strumenti hanno sicuramente avuto un sostanziale impatto in quello che è stato definito nei paragrafi precedenti il processo di internazionalizzazione della riscossione, che ha corroso il principio di non collaborazione tra Stati e favorito l'assistenza nella riscossione.

Tuttavia, mentre la Direttiva 2010/24 sembra essere nella direzione giusta per un potenziamento della assistenza nella riscossione tra gli Stati membri dell'Unione Europea, l'art. 27 del modello OCSE sembra essere ancora uno strumento di scarsa efficacia e dotato di un impatto ridotto a livello globale. Conseguentemente, anche alla luce dei suggerimenti del progetto BEPS e nell'ottica della sempre più forte volontà di contrastare evasione ed elusione fiscale, sembrerebbe necessario pensare ad una revisione di tale articolo al fine di raggiungere il duplice obiettivo di rafforzare l'assistenza nella riscossione e garantire un livello minimo ed uniforme di protezione dei contribuenti esposti a tale tipo di riscossione.

TABELLE SINOTTICHE E COMMENTI

Di seguito vengono riportate le tabelle e le sintesi delle risposte ottenute e alcune considerazioni di commento (evidenziate in neretto).

I. Riscossione delle imposte sui redditi – Profili soggettivi

1. Soggetti incaricati della riscossione

1.1 Individuazione dei soggetti incaricati della riscossione e loro natura

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Agenzia delle entrate</i>, che procede alla riscossione per il tramite di <i>Equitalia S.p.A.</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> • Società a capitale pubblico.
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Autorità fiscali di livello federale e regionale. 	<ul style="list-style-type: none"> • Enti pubblici.
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Agencia Estatal de Administración Tributaria</i> (AEAT); • <i>Delegación de Economía y Hacienda</i>; • Organi dell'Amministrazione Generale dello Stato o Organismi autonomi¹ di quest'ultima; • <i>Tesorería General de la Seguridad Social</i>; • Organismi individuati dalle Comunità autonome; • Enti o organismi locali. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ente pubblico; • Ente pubblico; • Ente pubblico; • Ente pubblico; • Ente pubblico; • Ente pubblico; • Enti privati.

<p><u>FR</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Direction générale des finances publiques</i> (DGFIP); • <i>Direction générale des douanes et droits indirects</i> (DGDDI); • Enti di riscossione dei contributi previdenziali (ad es. <i>Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales network</i>); • Enti speciali incaricati della riscossione dei contributi previdenziali, quali: <ul style="list-style-type: none"> • <i>Caisse maritime d'allocations familiales</i> per marinai; • <i>Caisse de mutualité sociale agricole</i> per agricoltori; • <i>Association pour la gestion de la sécurité sociale des auteurs et Maison des artistes</i> per autori e artisti. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ente pubblico; • Ente pubblico; • Ente pubblico; • Enti privati; • Enti privati; • Enti privati; • Enti privati;
<p><u>UK</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>HM Revenue & Customs</i> (HMRC); • Società private di riscossione, che operano su incarico dell'HMRC e che si occupano della fase di esecuzione forzata. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ente pubblico; • Società private;

1 L'organismo autonomo è un tipo di ente pubblico legato all'amministrazione centrale dello stato spagnolo, che ha personalità giuridica e gestione autonoma, governato, in ogni caso, dal diritto amministrativo. Gli organismi autonomi dipendono da un ministero che è responsabile per la direzione strategica nonché la valutazione e il controllo dei risultati della loro attività. (Ley 6/1997, del 20 aprile, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE)).

NOTE

Prevalentemente i sistemi di riscossione in Europa si caratterizzano per la gestione diretta pubblica del servizio. Si nota però una certa apertura verso un sistema misto con la partecipazione di soggetti privati o per tipologie di attività di riscossione (locale, in Spagna; per talune riscossioni previdenziali in Francia) o per fasi della riscossione (esecuzione forzata, nel Regno Unito). Il Paese che più si avvicina all'Italia appare la Spagna, ove peraltro gli "organismi autonomi" cui è affidato il servizio di riscossione sono enti pubblici e non già soggetti privati.

La riforma del sistema di riscossione del 2006 ha avvicinato il sistema italiano a quello europeo, pur se continua – anche per ragioni storiche – a caratterizzarsi per un'organizzazione di tipo duale, incentrata – come è noto – sull'affidamento del servizio ad un soggetto diverso (Equitalia) dall'ente impositore. Fra l'altro, nei sistemi misti europei l'intervento di terzi soggetti (pubblici o privati che siano) appare comunque ausiliario all'organizzazione pubblica e diretta del servizio (con la sola eccezione della Spagna per la riscossione locale).

La scelta di fondo appare fra gestione diretta del servizio da parte dello stesso ente impositore o affidamento del servizio ad un soggetto terzo. La gestione diretta pubblica ha il vantaggio di mantenere sempre ed in ogni fase del rapporto tributario il legame diretto fra contribuente ed ente impositore e (anche) riscossore; la gestione duale ha il vantaggio di un sistema che, caratterizzandosi per l'individuazione di un soggetto specificamente dedicato all'attività di riscossione, può offrire maggiore efficienza, ma può soffrire di elementi di discontinuità nei rapporti fra contribuente ed ente impositore.

Se un'indicazione può trarsi dall'analisi comparata, è che deve essere meglio disciplinato il rapporto fra Equitalia ed ente/enti impositore/i in modo da garantire sempre al contribuente il rapporto anche con l'ente impositore pure nella fase di riscossione e ciò tanto più in un momento storico, che caratterizza il nostro sistema tributario, in cui la fase dell'accertamento e quella della riscossione si intersecano fra loro. Insomma l'ente impositore non può, a seguito dell'affidamento della riscossione ad un soggetto terzo, delegare in toto l'esecuzione della riscossione, ma dovrebbe comunque partecipare (più) attivamente a tale fase, continuando a gestire in coordinamento con il soggetto riscossore i rapporti con i contribuenti.

D'altro canto nell'attuale contesto storico il sistema duale certamente offre maggiori garanzie di trasparenza. Risolti i problemi di efficienza nei rapporti con i contribuenti di cui sopra si è detto, il sistema duale appare pertanto preferibile rispetto ad un sistema di riscossione direttamente gestito dalla stessa Amministrazione Finanziaria, garantendo una maggior trasparenza dell'attività di riscossione.

1.2 Tipologie di somme che possono essere riscosse dai soggetti in esame

<p><u>IT</u></p>	<p>Dipende dal tipo di tributo e non dall'ammontare dello stesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Equitalia</i>: riscuote i tributi erariali e locali; • <i>Enti locali</i>: riscuotono i tributi locali (per la maggior parte dei Comuni l'attività di riscossione è attualmente esercitata dalle società del gruppo Equitalia a seguito di una serie di proroghe disposte dal legislatore).
<p><u>DE</u></p>	<p>Dipende dal tipo di tributo e non dall'ammontare dello stesso²:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Autorità fiscali federali</i>: riscuotono i dazi doganali, i monopoli, le accise regolate dalla legge federale, inclusa l'IVA sulle importazioni, i tributi sui veicoli a motore e gli altri tributi di transazione correlati ai veicoli a motore, così come i tributi imposti dall'Unione Europea; • <i>Autorità fiscali regionali che agiscono per conto del governo federale</i>: riscuotono le imposte sui trasferimenti di capitale, i tributi sulle assicurazioni e sulle cambiali, i tributi sulla proprietà non ricorrenti; altresì riscuotono le addizionali, le imposte sul reddito, le imposte sulle società e IVA; • <i>Autorità fiscali regionali</i>: riscuotono l'imposta sul patrimonio (attualmente abolita), l'imposta di successione, le imposte sulle assicurazioni contro gli incendi, le imposte sulla compravendita di immobili, le imposte sulle scommesse e la lotteria nonché le imposte sul gioco d'azzardo.
<p><u>ES</u></p>	<p>Dipende dal tipo di tributo e non dall'ammontare dello stesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)</i>: oltre a riscuotere tutti i crediti pubblici statali, sia tributari, sia non tributari, riscuote i tributi statali e doganali, ad eccezione delle tasse affidate ad un altro organismo dell'Amministrazione Generale dello Stato o ad uno dei suoi organismi autonomi, come ad esempio le tasse catastali, affidate alla Direzione generale del catasto, o le tasse aeroportuali, affidate all'Autorità Nazionale Aeroportuale (AENA); • <i>Delegación de Economía y Hacienda</i>: riscuote gli altri crediti di diritto pubblico; • <i>Organi dell'Amministrazione Generale dello Stato o organismi autonomi di quest'ultima competenti</i>: riscuotono ad esempio i "prezzi pubblici" per l'uso di una palestra pubblica; • <i>Tesorería General de la Seguridad Social</i>: riscuote i crediti di natura previdenziale; • <i>Organismi individuati dalle Comunità autonome</i>: riscuotono i crediti pubblici delle Comunità autonome; • <i>Enti o organismi locali individuati per accordo o in virtù di delega normativa</i>: riscuotono i crediti pubblici degli enti locali.

<u>FR</u>	<p>Dipende dal tipo di tributo e non dall'ammontare dello stesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>DGFIP</i>: riscuote tutte le somme che non vengono riscosse da altri enti (ad es. imposte sul reddito, imposte sul patrimonio, tributi locali, IVA esclusa l'IVA sulle importazioni) e, pertanto, ha una competenza generale; • <i>DGDDI</i>: riscuote, ad esempio, i dazi doganali, le accise e le altre contribuzioni indirette, i diritti doganali, l'IVA all'importazione e, pertanto, ha una competenza speciale; • <i>Enti di riscossione dei contributi previdenziali</i>; • <i>Enti pubblici o privati</i>: riscuotono alcuni tributi e, successivamente, li trasferiscono all'Amministrazione fiscale o agli enti di riscossione dei contributi previdenziali.
<u>UK</u>	<p>Dipende dal tipo di tributo e non dall'ammontare dello stesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>HMRC</i>: riscuote tutti i tributi erariali, avvalendosi anche del supporto di agenti della riscossione privati; • <i>Autorità locali</i>: riscuotono i tributi locali ed, in particolare, la <i>council tax</i>.

NOTE

Non sembrano sussistere particolare differenze con riguardo all'oggetto della riscossione: allo Stato o agli organismi pubblici da esso dipendenti appartiene la riscossione dei tributi erariali; la riscossione locale soprattutto negli Stati federali è riservata agli enti locali. Significativo appare il caso della Germania ove le Autorità fiscali regionali agiscono in taluni casi per conto del Governo federale.

L'unica indicazione ritraibile da tale assetto è l'opportunità di arrivare anche in Italia a distinguere la riscossione dei tributi erariali (affidata ad Equitalia) da quella dei tributi regionali e locali, che dovrebbe essere organizzata in autonomia dai rispettivi enti.

² Non è consentito trasferire compiti amministrativi tributari a nessun altro ente sia esso pubblico che privato.

1.2.1 Il titolare delle somme da riscuotere

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none">• Agenzia delle Entrate;• INPS• Enti locali.
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none">• Stati federali.
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none">• Ente impositore.
<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none">• Ente impositore.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none">• Ente impositore.

NOTE

Il *sistema duale* comporta che diversamente dagli altri Paesi considerati l'agente della riscossione italiano (Equitalia) svolge la propria attività a favore di una pluralità di enti impositori. Accanto all'Erario, dunque, si pone innanzitutto l'INPS (non a caso Equitalia è partecipata al 51% dall'Agenzia delle Entrate e al 49% dall'INPS); non solo: il servizio di riscossione è svolto da Equitalia a favore di una pluralità di altri enti impositori (si calcolano circa 12.000 enti impositori), nonché attualmente anche a favore di buona parte degli enti locali.

Se vi è una differenza che può assumere un significato, va piuttosto sottolineata la peculiarità della Germania, peraltro strettamente connessa all'organizzazione costituzionale di tale Stato. La riscossione, infatti, è affidata ai singoli *Länder* che la esercitano anche nell'interesse dello Stato federale.

1.2.2 Cessione del credito a terzi da parte del soggetto incaricato della riscossione

<u>IT</u>	No.
<u>DE</u>	No.
<u>ES</u>	No ³ .
<u>FR</u>	Sì: gli enti pubblici o privati possono trasferire il credito (ad esempio ad una banca nel caso del credito IVA) ⁴ .
<u>UK</u>	No.

NOTE

Come si nota solo in Francia è prevista la possibilità della cessione dei crediti da riscossione, che si realizza concretamente tramite lo sconto di tali crediti presso il sistema bancario.

È difficile dire se tale sistema sia mutuabile nel nostro Paese. Ciò molto probabilmente dipende dalla qualità del credito da riscossione, non potendo certamente ipotizzarsi un suo sconto bancario laddove dovessero essere molto scarse le possibilità di realizzo. Chiaramente nel caso in cui il credito da riscuotere dovesse essere garantito (ad esempio, nel caso di dilazione, di regola all'estero e, quindi, anche in Francia è richiesto che sia prestata garanzia) la sua cessione ad una banca appare realizzabile.

3 Ciò vale sia per i tributi erariali che per i tributi delle Comunità autonome che per i tributi locali.

4 Non ci sono particolari disposizioni in relazione al trasferimento di detto credito, fatto salvo quanto previsto in relazione ad un nuovo tributo sui TIR, che però non è ancora entrato in vigore.

1.2.3 Possibile modifica dell'ammontare dovuto dal contribuente da parte del soggetto incaricato della riscossione

<u>IT</u>	No.
<u>DE</u>	<p>No.</p> <p>Si può, tuttavia, rinunciare alle imposte con riferimento ad un caso concreto laddove la riscossione sarebbe “iniqua” e la legge autorizzi lo Stato a rinunciarvi sulla base di ragioni di equità (ciò, tuttavia, accade raramente).</p> <p>Le Autorità locali regionali (“<i>Finanzämter</i>”) possono, inoltre, concedere la dilazione o la remissione del debito tributario osservando la seguente procedura:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per i debiti compresi tra € 20.000 e € 100.000, deve essere consultata la più alta Autorità regionale; • per i debiti superiori a € 100.000, deve essere richiesta l'autorizzazione al Ministro regionale delle Finanze. <p>Il contribuente può richiedere l'applicazione di tali misure, qualora si trovi in condizioni di disagio economico, alle Autorità locali regionali. Queste ultime, se ritengono fondata l'istanza del contribuente, devono richiedere l'autorizzazione a procedere alle Autorità gerarchicamente sovraordinate.</p>
<u>ES</u>	<p>No.</p> <p>L'unica eccezione è rappresentata dalla procedura di fallimento che prevede una regolamentazione particolare per i crediti tributari, in base all'articolo 70 della LGT.</p>
<u>FR</u>	<p>Sì, attraverso le seguenti modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>riduzione sanzioni</i>: per i tributi riscossi attraverso ruolo, il soggetto incaricato della riscossione (“<i>public accountant</i>”) ha la possibilità di non comminare le sanzioni del 10% per i pagamenti effettuati in ritardo. Si tratta di un potere discrezionale⁵. Le sanzioni comminate a seguito di una decisione di un'Autorità giudiziaria possono essere riviste solo a seguito di un'autorizzazione di quest'ultima. Le sanzioni comminate dall'Amministrazione finanziaria possono essere ridotte qualora il contribuente presenti un'istanza di riduzione delle medesime. Il potere dell'Amministrazione finanziaria, in tal caso, è totalmente discrezionale; • <i>riduzione imposte dovute</i>: la riduzione dell'ammontare delle imposte dovute è prevista esclusivamente per le imposte dirette. Non è possibile alcuna riduzione per le imposte indirette e nei casi in cui l'evasione fiscale rilevi da un punto di vista penale oppure nei casi in cui il contribuente abbia implementato tattiche dilatorie per ostacolare le operazioni di controllo fiscale. Se il debitore riesce a provare le proprie difficoltà finanziarie, l'Amministrazione finanziaria deve accettare la riduzione delle imposte dovute. Qualora l'Amministrazione finanziaria non conceda la riduzione dell'imposta dovuta, non ritenendo provata, ad esempio, la situazione di difficoltà finanziaria del contribuente, quest'ultimo può ricorrere contro tale decisione. <p>Sia nel caso di riduzione delle sanzioni, sia nel caso della riduzione delle imposte dovute sono previste delle disposizioni comuni sotto il profilo procedurale. Il debitore deve inviare un'istanza all'Amministrazione finanziaria. Nei casi di sovraindebitamento l'istanza può essere presentata al comitato incaricato dell'esdebitazione. In tal caso, l'agente incaricato di esaminare tale richiesta viene individuato in base all'ammontare del debito: qualora l'importo non ecceda la soglia di € 200.000 per ciascun anno, sarà competente il direttore del servizio amministrativo delle imposte dell'area, ovvero il capo del servizio nazionale delle imposte nel caso di società aventi un elevato volume d'affari, mentre se l'ammontare supera la soglia di € 200.000, sarà competente il Ministro responsabile dalle Autorità fiscali.</p>
<u>UK</u>	<p>Sì, in base a specifici accordi con il contribuente.</p> <p>Inoltre, le sanzioni applicabili nei confronti dei contribuenti che collaborino con il Fisco senza il preventivo avvio di un'attività indagine nei loro confronti (cd. <i>voluntary disclosure</i>), possono essere ridotte nell'ambito di tali poteri discrezionali.</p>

NOTE

Il tema, che sarà ripreso anche un successivi quesiti, mostra alcune importanti differenze fra l'Italia e gli altri Paesi. Ed invero, sia pure in maniera abbastanza limitata e comunque *discrezionale* (particolarmente significativo è il caso della Germania ove, sia pure in via eccezionale, si può rinunciare alla riscossione nel caso in cui essa sarebbe “iniqua”), gli altri Paesi ammettono ipotesi di riduzione del credito per imposte. La risposta deve logicamente essere riconnessa al fatto inizialmente rilevato che, a differenza dell'Italia in cui vige un *sistema duale*, negli altri Paesi la riscossione è direttamente esercitata dallo stesso ente impositore, l'unico che – laddove ammesso dalla legge – può semmai rinunciare al o modificare il proprio credito per imposte.

Riservandomi di tornare anche in seguito sul tema soprattutto per quanto concerne il potere discrezionale spesso esercitato dagli enti impositori e (anche) riscossori e riallacciandomi alle considerazioni iniziali, è chiaro che se anche in Italia si volessero mutuare talune delle fattispecie previste all'estero la via obbligata appare quella di prevedere un maggior coinvolgimento degli enti impositori anche nell'attività di riscossione, non potendo certo essere Equitalia a rinunciare al o modificare il credito per imposte. D'altronde gli istituti che (in similitudine alla disciplina spagnola) già prevedono nel caso di procedure concorsuali accordi con il contribuente sono di competenza dell'Agenzia delle Entrate e non certo di Equitalia.

5 Le Autorità fiscali possono ridurre l'ammontare dovuto dal contribuente attraverso due diversi metodi: (i) una riduzione fiscale unilaterale o (ii) una transazione – si vedano para. 4.9 e seg.

1.2.4 Esistenza di una norma che preveda l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

<p><u>IT</u></p>	<p>Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, secondo alcune teorie, trova riconoscimento, a livello costituzionale, negli artt. 3, 23 e 53 Cost..</p> <p>Altre teorie negano tale rango a questo principio, affermando che esso possa al massimo trovare riconoscimento a livello di legge ordinaria, sicché il legislatore vi potrebbe derogare, come avrebbe di frequente fatto, introducendo specifici istituti deflattivi del contenzioso tributario.</p>
<p><u>DE</u></p>	<p>Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova riconoscimento all'art. 85 <i>EStG</i> (quindi, con rango di legge ordinaria) per il quale le autorità fiscali devono accertare ed applicare le imposte in modo uniforme ed in conformità con le leggi vigenti. In particolare, esse provvedono che le imposte non siano versate in maniera inferiore al dovuto, che non siano applicate ingiustificatamente, o che i rimborsi e le riduzioni di imposta non siano concessi o negati in modo non corretto.</p>
<p><u>ES</u></p>	<p>Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova riconoscimento all'art. 18 <i>LGT</i> (quindi, con rango di legge ordinaria) per il quale non si può disporre del credito tributario, a meno che non sia previsto diversamente dalla legge, come nell'ipotesi di fallimento e condono fiscale.</p>
<p><u>FR</u></p>	<p>Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova riconoscimento a livello di legge ordinaria. È assoluto per le imposte indirette, mentre soffre eccezioni per le imposte dirette. Sono previste rigide sanzioni di tipo penale per i pubblici ufficiali che, dolosamente, concedono ai contribuenti riduzioni indebite. Tale comportamento integra il reato di concussione.</p>
<p><u>UK</u></p>	<p>Non sussiste tale principio, né un principio di uguaglianza in materia fiscale.</p> <p>L'<i>HMRC</i> è responsabile della riscossione e della gestione delle imposte. A tal fine può esercitare i propri poteri in via discrezionale tramite un'interpretazione delle norme tributarie che vada anche oltre il significato letterale delle stesse, garantendo ai contribuenti benefici che non sarebbero loro altrimenti applicabili. È possibile, inoltre, la stipula di accordi per la riduzione delle imposte dovute.</p> <p>Solo ove sia contestata al contribuente l'elusione fiscale, non è possibile concedere tali benefici.</p> <p>I confini dell'ampia discrezionalità di cui gode l'<i>HMRC</i> non risultano pienamente chiariti neppure in via giurisprudenziale.</p>

NOTE

L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria appare dogmaticamente affermata solo in Spagna. L'intervento discrezionale dell'Amministrazione finanziaria è, invece, ammesso non solo nel Regno Unito, ma anche in Germania e perfino in Francia, limitatamente peraltro alle imposte dirette. In Francia l'intervento 'transattivo' può riguardare non solo l'imposta, ma innanzitutto – come anche appresso si vedrà – l'ammontare delle sanzioni, fino a pervenire alla loro rinuncia.

1.3 Soggezione dell'ente al quale è affidata la riscossione alla disciplina prevista per i soggetti che gestiscono denaro pubblico

<u>IT</u>	Sì.
<u>DE</u>	No.
<u>ES</u>	Sì.
<u>FR</u>	Sì.
<u>UK</u>	Sì ⁶ .

NOTE

La risposta, che si può considerare sostanzialmente uniforme per tutti i Paesi, mostra una pressoché assoluta identità fra Italia, Francia e Spagna. Come anche si vedrà in seguito questa frattura fra Paesi latini, da un lato, e Germania e Regno Unito, dall'altro, è abbastanza frequente soprattutto per i *profili di tipo amministrativistico* ed è dovuta alla similitudine, da un lato, e diversità, dall'altro, della disciplina pubblico – amministrativa fra Paesi latini e gli altri Stati europei.

Ai fini della ricerca comparata, pertanto, per il campo qui considerato (disciplina pubblicistica – amministrativa) non appaiono poter essere ritratte particolari indicazioni dal confronto con Germania e Regno Unito, ma semmai dal confronto con Spagna e Francia.

⁶ Come altri impiegati statali, gli impiegati delle HMRC sono assoggettati alla normativa relativa alla loro condotta, alle restrizioni nell'eventualità in cui vogliono entrare in politica, e dimissioni obbligatorie prima di essere nominati in Parlamento.

1.4 I controlli esercitati sugli enti ai quali è affidata la riscossione: tipologie

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Controllo effettuato dall’Agenzia delle Entrate sul soggetto cui sono attribuite le funzioni di riscossione; • Controllo operato dagli enti preposti a verificare il corretto andamento della contabilità di Stato (quali la Ragioneria Generale dello Stato e la Corte dei Conti); • Controllo sull’attività svolta, effettuato dal Comitato di indirizzo e di verifica dell’attività di riscossione mediante ruolo.
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Controllo di tipo amministrativo da ente gerarchicamente sovraordinato; • Controllo giudiziale⁷.
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Controllo finanziario permanente; • Controllo di legalità della procedura; • Controllo esterno.
<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Controllo finanziario; • Controllo parlamentare; • Controllo contabile⁸.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Controllo sul corretto svolgimento dell’incarico (quale gli HMRC).

NOTE

Appaiono accentuarsi le diversità fra Paesi latini, da un lato, (Francia e Spagna hanno un controllo contabile alquanto simile al nostro) e Germania e Regno Unito, dall’altro, in cui i controlli sono prevalentemente gerarchici, di tipo cioè amministrativo.

Significativo è che in quasi tutti i Paesi è previsto anche un controllo politico – parlamentare. Anche da noi del resto Equitalia è tenuta ad inviare relazioni sulla sua attività al Parlamento

⁷ Le Autorità fiscali sono costantemente assoggettate ad un pieno controllo parlamentare di un membro del governo federale o delle regioni.

⁸ Gli enti di riscossione dei contributi previdenziali sono assoggettati al controllo amministrativo del Governo.

1.4.1 Modalità dei controlli che vengono esercitati sull'ente al quale è affidata la riscossione

<p><u>II</u></p>	<ul style="list-style-type: none">• <i>Attività di vigilanza</i>: è effettuata dal Ministro dell'Economia e delle Finanze. Il Dipartimento delle Finanze, verifica le modalità di esercizio delle funzioni fiscali da parte delle Agenzie, e degli altri soggetti operanti nel settore della fiscalità di competenza dello Stato (tra cui Equitalia) sotto il profilo della trasparenza, imparzialità e correttezza nell'applicazione delle norme, con particolare riguardo ai rapporti con i contribuenti nonché a quanto previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente;• <i>Controllo sulla gestione finanziaria</i>: è effettuato dalla Corte dei Conti su Equitalia; a seguito del controllo contabile la Corte dei Conti invia la relativa relazione alle Presidenze delle due Camere del Parlamento;• <i>Controllo sull'attività svolta</i>: è svolto dal comitato di indirizzo e di verifica dell'attività di riscossione mediante ruolo, che ha il compito di individuare le linee guida per lo svolgimento delle attività di riscossione e dei criteri per consentire il controllo dell'attività svolta sulla base delle indicazioni impartite dallo stesso comitato;• <i>Controllo sugli effetti derivanti dal diniego del discarico del ruolo</i>: è svolto dagli Uffici Territoriali del Governo, i quali vigilano sul versamento all'ente creditore, da parte di Equitalia, di un quarto della somma non oggetto di discarico, oltre ad interessi;• <i>Controllo sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e revisione legale dei conti</i>: è svolto dal collegio sindacale e dal revisore legale dei conti, secondo quanto previsto dallo Statuto. Il Presidente del Collegio Sindacale deve essere scelto tra i magistrati della Corte dei Conti. Il revisore viene nominato dall'assemblea su proposta motivata del collegio sindacale.
------------------	--

<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Controllo di tipo amministrativo dell'ente gerarchicamente sovraordinato</i>: è effettuato qualora l'Autorità subordinata sia incerta sulla strada da intraprendere ovvero l'Autorità sovraordinata lo ritenga opportuno: in tali circostanze, quest'ultima interviene per la risoluzione di un caso concreto. In alcuni casi, l'Autorità subordinata è obbligata a coinvolgere l'Autorità superiore nella gestione di un caso concreto (ad esempio qualora il contribuente durante la riscossione richieda all'Autorità subordinata di rinunciare ad un cospicuo ammontare di tributi sulla base di motivazioni di equità).
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Controllo finanziario</i>: viene svolto, per l'AEAT, dalla <i>Intervención General de la Administración del Estado</i>, per le Comunità autonome dalla <i>Intervención General de la Comunidad Autónoma</i>, e per gli enti locali da un funzionario che appartiene ad un corpo nazionale di funzionari pubblici (<i>Secretarios, Interventores y Tesoreros</i>), che controllano che l'amministrazione dei fondi pubblici avvenga in conformità alla normativa della contabilità pubblica e del bilancio; • <i>Controllo di legalità della procedura</i>: è svolto per verificare se vengono applicati correttamente la legge e i regolamenti; • <i>Controlli di opportunità</i>: è effettuato per fare proposte di tipo organizzativo sullo svolgimento dell'attività di riscossione o di qualsiasi altra attività; • <i>Controllo esterno</i>: è svolto dal <i>Tribunal de Cuentas del Reino</i> (Corte dei Conti) e dagli organi equivalenti nelle Comunità Autonome. Queste istituzioni dipendono dal Parlamento o dalle Assemblee delle comunità autonome. Fanno, anche dei controlli sulla spesa pubblica, sulla base di quanto rilevato dalla <i>Intervención</i>. Possono altresì svolgere controlli esaustivi sullo svolgimento di qualche attività come, per esempio, dell'attività di riscossione^{9 10}.

9 Non è frequente che vengano accertate delle lacune o delle omissioni da parte degli enti incaricati della riscossione. Se accade, la *Intervención* informa l'organo sovraordinato rispetto a quello ove vengano accertate le lacune o le omissioni e l'incaricato della riscossione deve giustificarsi rispetto a quanto sostenuto dalla *Intervención*.

10 Vi può essere una responsabilità disciplinare che nell'AEAT viene dichiarata dall'*Inspección General de Servicios del Ministerio delle Finanze*. Nel caso di responsabilità contabile, l'organo comune per tutte l'Amministrazione è la Corte di Conti (*Tribunal de Cuentas del Reino*). Nel caso di responsabilità penali, viene informato il procuratore (fiscal).

<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Controllo finanziario</i>: è svolto dall'<i>Inspection générale des affaires sociales</i>, dall'<i>Inspection générale des finances</i> e dall'Amministrazione fiscale. Si tratta di un controllo amministrativo (e non giurisdizionale) interno sulla gestione; • <i>Controllo giurisdizionale/di gestione</i>: è effettuato dalla Corte dei Conti e dalle <i>Regional Audit Chambers</i> sui <i>public accountants</i> perché questi ultimi sono personalmente e finanziariamente responsabili per la loro gestione¹¹; • <i>Controllo contabile</i>: è svolto dalla Corte dei Conti¹² che scrive e pubblica report sulla finanza pubblica che possono riguardare anche la riscossione.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Controllo sul corretto svolgimento dell'incarico</i>: è svolto dalle HMRC, le quali sono amministrate da un corpo di Commissari che sono nominati e possono essere rimossi solo dalla Regina¹³. I Commissari sono soggetti all'Autorità, la direzione e al controllo del <i>Treasury (Ministero dell'economia e delle finanze)</i>. I Commissari sono assistiti da un organo dipartimentale delle HMRC. Quest'ultimo controllato da due comitati: il Board e un comitato esecutivo (ExCom). Il Board pianifica e approva la strategia delle HMRC, approva il business plan e svolge un ruolo di garanzia. Excom segue la linea strategica prevista dal Board e controlla il lavoro delle HMRC. Il Capo dell'Esecutivo è responsabile davanti al Parlamento per le spese e la gestione del dipartimento. È responsabile davanti al Board per l'invio della strategia del dipartimento e le performance dell'organizzazione. Il <i>Tax Assurance Commissioner</i> è responsabile per la più alta qualità della policy fiscale e la consulenza.

11 Vi è anche un controllo del Parlamento, non è però un controllo formale. Vengono scritti e pubblicati alcuni reports in materia tributaria.

12 Les organismes de la sécurité sociale sont soumis au contrôle de la Cour des comptes dans les conditions et selon les modalités qui sont fixées par décret en Conseil d'Etat. (Code de la sécurité sociale, art. Article L154-1)

13 Tale organo è composto da un numero di Commissari e membri non esecutivi.

NOTE

La Corte dei Conti, figura tipica nei Paesi latini, effettua un controllo non solo amministrativo – burocratico ma innanzitutto contabile. Ciò determina una notevole divergenza fra i Paesi latini e Germania e Regno Unito. Ciò non significa che in tutti i Paesi non esistano degli strumenti di controllo dell'attività di riscossione; è vero, peraltro, che il controllo contabile è un controllo di merito che comporta una responsabilità contabile, per l'appunto, dell'agente della riscossione.

Non vi è dubbio che in un *sistema duale* quale quello italiano, il controllo contabile dovrebbe essere ben in grado di assicurare la trasparenza dell'azione di riscossione, sussistendo un soggetto terzo e qualificato (la Corte dei Conti) in grado di controllare il buon andamento dell'attività di riscossione. In mancanza di un *sistema duale* invece, il controllo contabile appare assumere minor significato, traducendosi in un controllo sostanzialmente interno e, pertanto, burocratico dell'attività degli uffici dell'Amministrazione deputati alla riscossione. Torna il tema della maggior trasparenza dell'attività di riscossione organizzata secondo uno schema duale rispetto ad un'organizzazione burocratico-amministrativa di diretta gestione del servizio.

1.4.2 I tempi in cui si svolgono i controlli. Controlli esercitati contestualmente all'esercizio dell'attività o successivamente alla riscossione

<u>IT</u>	Successivamente. Non c'è una durata fissa dei controlli.
<u>DE</u>	N.d.
<u>ES</u>	Successivamente. Non c'è una durata fissa dei controlli, ma i tempi ed le modalità relative ai controllo sono più o meno lunghe a seconda del grado di informatizzazione dei fascicoli amministrativi.
<u>FR</u>	Successivamente. Non c'è una durata fissa dei controlli.
<u>UK</u>	N.d.

NOTE

Ancora una volta si nota una forte similitudine fra i Paesi latini: anche in Spagna e Francia come in Italia i controlli contabili sono, di regola, effettuati successivamente all'attività di riscossione, mentre ovviamente nessuna risposta sui tempi dei controlli si è avuta dalla Germania e dal Regno Unito, ove – come sopra visto – non esiste una disciplina di controllo contabile simile a quella di Italia, Francia e Spagna.

Piuttosto appare degna di menzione la risposta della Spagna sull'informatizzazione del servizio e, dunque, dei relativi controlli (che ovviamente consente una riduzione dei tempi). La Spagna sta facendo un grande sforzo di informatizzazione della Pubblica Amministrazione, come anche sta avvenendo in Italia. Ciò dovrebbe garantire sia un miglior funzionamento del servizio (a vantaggio vuoi dell'Amministrazione vuoi dei cittadini) sia una miglior qualità dei controlli.

1.4.3 Differenze tra i controlli esercitati nei confronti di soggetti pubblici e controlli effettuati nei confronti di enti di natura privatistica

<u>IT</u>	<p>Vi sono differenze, con l'ulteriore distinzione tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gli enti privati che ricevono contribuzioni pubbliche continuative o periodiche, i quali sono assoggettati ad un controllo meramente cartolare della Corte dei Conti; • gli enti che sono destinatari di un "apporto al patrimonio" o di "garanzie finanziarie", i quali sono assoggettati al controllo di un magistrato della Corte dei Conti che assiste alle sedute degli organi di amministrazione e di revisione.
<u>DE</u>	N.d.
<u>ES</u>	<p>Vi sono delle differenze, in quanto gli enti di natura privatistica non sono sottoposti all'attività di controllo effettuata dagli organi di controllo interno denominati <i>Intervención</i>; dal momento che gestiscono denaro pubblico la Corte di Conti potrebbe effettuare un controllo a posteriori sulla loro attività¹⁴.</p>
<u>FR</u>	Non vi sono differenze.
<u>UK</u>	N.d.

14 In ogni caso, è importante capire che, normalmente, questi enti di natura privatistica che svolgono attività di collaborazione nell'applicazione dei tributi locali non gestiscono il denaro pubblico. Producono documenti pubblici –sempre con la firma del funzionario pubblico responsabile- inviano questi documenti ai contribuenti, ma i contribuenti sempre versano il denaro nei conti bancari dell'entità titolare del credito tributario. Dopo, l'entità locale –una volta che ha il denaro sul suo conto- paga all'entità collaboratrice di natura privatistica la commissione corrispondente per il suo lavoro.

NOTE

Nei confronti dei Paesi latini che conoscono il sistema di controllo contabile affidato ad un organo terzo e specificamente competente (la Corte dei Conti), il sistema italiano appare il più penetrante e strutturato. Sono previsti, infatti, non solo controlli esterni e a posteriori (Spagna), ma anche un'attività interna di controllo con la partecipazione di un magistrato della Corte dei Conti agli organi di amministrazione o di controllo/revisione (così è per Equitalia).

1.5 Normativa pubblicistica (al pari delle Pubbliche Amministrazioni) ovvero privatistica

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none">• Normativa pubblicistica.
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none">• Normativa pubblicistica;• Normativa privatistica per alcune norme sul prelievo del tributo¹⁵.
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none">• Normativa pubblicistica per AEAT e enti che riscuotono i tributi delle comunità autonome;• Normativa privatistica per le imprese che agiscono con l'ente locale nella riscossione dei tributi locali.
<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none">• Normativa pubblicistica.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none">• N.d.

NOTE

Le risposte sono naturalmente coincidenti sull'applicazione della normativa pubblicistica per l'attività tipica di riscossione tributaria. Tuttavia in alcuni Paesi l'organizzazione del servizio di riscossione prevede accanto la possibilità che la Amministrazione Pubblica (direttamente in carica del servizio, come più volte sottolineato) si possa avvalere di soggetti privati per lo svolgimento di attività ausiliaria. In tal caso ovviamente trova applicazione la normativa privatistica.

Il tema consente di riflettere sull'organizzazione di Equitalia, che attualmente svolge pressoché in toto il servizio di riscossione, non avvalendosi se non marginalmente dell'attività ausiliaria di soggetti privati. L'efficientamento del servizio potrebbe tuttavia meritare una riflessione sull'opportunità di affidare da parte di Equitalia alcune fasi a soggetti terzi privati (si pensi ai crediti dilazionati, magari ceduti a soggetti terzi – banche – che ne assumono anche la gestione).

15 Ad es. la normativa fiscale disciplina i casi in cui le Autorità fiscali possono pignorare beni per soddisfare un debito fiscale. L'effetto di questo pignoramento è esattamente lo stesso dell'effetto del pignoramento di beni disciplinato dal diritto civile.

1.6 I poteri discrezionali dell'ente al quale è affidata la riscossione nel decidere per quali crediti attivare procedure di riscossione più penetranti

<u>IT</u>	L'ente al quale è affidata la riscossione non gode di margini di discrezionalità nel determinare i soggetti nei confronti dei quali attivare le procedure di riscossione. È tenuto ad agire nei confronti di tutti i debitori con il medesimo impulso, a prescindere dall'ammontare delle somme dovute.
<u>DE</u>	L'ente al quale è affidata la riscossione non gode di margini di discrezionalità nel decidere se le imposte devono essere rimosse, ma può individuare discrezionalmente le procedure fiscali seguire al fine di riscuotere le somma dovuta.
<u>ES</u>	L'ente al quale è affidata la riscossione non gode di margini di discrezionalità e deve riscuotere tutti i crediti secondo le stesse procedure.
<u>FR</u>	L'ente al quale è affidata la riscossione non gode di margini di discrezionalità ¹⁶ .
<u>UK</u>	N.d.

NOTE

In nessun Paese sussistono margini di discrezionalità nel decidere se procedere o meno nell'attività di riscossione e nei confronti di chi agire. Eventualmente, come si è già visto e come meglio si vedrà in seguito, l'ente impositore (anche riscossore) può assumere decisioni anche discrezionali se procedere o meno nell'attività di riscossione intrapresa o se rinunciare o ridurre la pretesa impositiva.

Ferma restando l'assenza di qualunque margine di discrezionalità non solo da parte di Equitalia ma anche da parte degli enti impositori (in primis, l'Agenzia delle Entrate), stante il principio che vige nel nostro ordinamento dell'irrinunciabilità dell'obbligazione tributaria, è significativo che anche i

¹⁶ Può scegliere se utilizzare l'ordinaria legislazione oppure la legislazione fiscale.

Paesi che ammettono interventi di tipo discrezionale a favore dei contribuenti non ammettono comunque la possibilità di effettuare scelte discrezionali nell'avviare o meno l'attività di riscossione. I tributi vanno in ogni caso chiesti a tutti, salvo poi decidere discrezionalmente se abbandonare o ridurre la pretesa tributaria, in quanto iniqua (Germania) o per situazioni obiettive di difficoltà della riscossione (Spagna, nel caso di fallimento) o di bisogno dei contribuenti (Francia e, sembrerebbe, anche Regno Unito che ammette accordi con i contribuenti). La questione, pertanto, si pone essenzialmente sul grado di provvidenze che l'ordinamento ritiene di approntare per sopperire a situazioni di "iniquità" della riscossione o, più in generale, a situazioni di bisogno dei contribuenti: se abbandonare o ridurre la pretesa o se approntare solo strumenti di dilazione del debito.

1.7 Procedure previste per accertare la definitiva inesigibilità del credito

<u>IT</u>	È prevista una procedura apposita a livello normativo per accertare i casi in cui non si debba più procedere alla riscossione (cd. procedura di scarico).
<u>DE</u>	È prevista una procedura amministrativa interna attraverso la quale l'agente della riscossione decide di astenersi dalla riscossione se non vi sono molte probabilità di recuperare le somme o i costi del recupero non sono proporzionali all'ammontare da riscuotere. Di tale decisione non viene informato il contribuente perché potrebbe essere solo temporanea. E, infatti, la procedura di riscossione potrebbe ricominciare nel momento in cui risulta evidente che vi siano delle possibilità che ritorni ad essere effettiva ¹⁷ .
<u>ES</u>	È prevista una procedura posta in essere solo dai soggetti pubblici (AEAT, Agenzia corrispondente per le Comunità autonome e enti locali) in caso di dichiarazione di fallimento di un contribuente (il presupposto è lo stato di insolvenza accertato dall'incaricato alla riscossione) e di dichiarazione di impossibilità di riscuotere il credito. Più precisamente, a seguito di tali dichiarazioni si procede alla dichiarazione del credito come di difficile riscossione e, successivamente, al termine del procedimento di riscossione esecutiva. La dichiarazione dell'impossibilità di riscuotere il credito è un requisito necessario per indirizzare l'attività di riscossione contro gli eventuali responsabili sussidiari del pagamento del credito. Infine, nel caso in cui il contribuente si trovi in una situazione di fallimento provvisorio, nel giro di quattro anni l'Amministrazione può iniziare nuovamente l'attività di riscossione contro il patrimonio del contribuente se questo migliora la propria situazione finanziaria.
<u>FR</u>	È prevista la " <i>Procédure d'admission en non-valeur</i> " in base alla quale i <i>public accountants</i> possono proporre di rinunciare ad una somma se la considerano inesigibile. La decisione in tal senso deve essere però presa dalla <i>Direction générale des finances publiques</i> (DGFIP) o da un direttore di un servizio di imposta nazionale ¹⁸ . La decisione deve essere poi notificata al <i>public accountant</i> , ma se l'ammontare è inferiore a € 5.000 il silenzio di tre mesi vale come silenzio assenso ¹⁹ .
<u>UK</u>	N.d.

NOTE

In tutti i Paesi sono previste procedure *ex lege* tendenti ad accertare l'inesigibilità dei crediti di imposta per stati conclamati (fallimento) o comunque accertati in fatto di impossibilità di pagamento da parte del debitore. La procedura prevede la richiesta del soggetto preposto alla riscossione all'ente impositore; la richiesta deve essere ovviamente accompagnata dalla dimostrazione dell'impossibilità di riscuotere. In Francia per i crediti minori (fino a 5.000 Euro) è previsto un silenzio assenso decorsi tre mesi dalla richiesta di abbandono della riscossione. Ovunque è prevista la possibilità di riprendere la riscossione nel caso in cui venga meno lo stato di incapienza del debitore. Si nota, ancora una volta in linea con l'organizzazione pubblicistica del sistema, una certa discrezionalità dell'ente impositore a cui è rimessa in via esclusiva la decisione se abbandonare o meno la riscossione tutte le volte in cui valuti che non ne valga la pena; il soggetto preposto all'attività di riscossione non ha alcun potere in merito, ma ovviamente, essendo parte del sistema pubblico di applicazione dell'imposta, non assume alcuna responsabilità per la mancata riscossione (la responsabilità è tutta in capo all'ente impositore).

La diversità fra i sistemi esteri e quello italiano (di gestione diretta del servizio da parte dell'ente impositore, i primi, *duale*, il nostro) non consente di trarre indicazioni particolarmente rilevanti dall'analisi comparata. Può solo osservarsi che, ancora una volta, è preponderante l'intervento degli enti impositori a cui è esclusivamente rimesso il giudizio sull'inesigibilità o meno dei crediti di imposta, giudizio che può risentire (in linea con quanto anche in precedenza rilevato) di decisioni discrezionali degli enti impositori stessi.

17 Non è soggetta al controllo giurisdizionale e non può essere riesaminata da altre Autorità. Questa decisione può essere riesaminata durante casuali controlli dell'Audit Office.

18 In francese viene definito: "responsable d'un service à compétence nationale". La traduzione corretta dovrebbe essere "responsabile di un servizio avente competenza su tutto il territorio dello stato".

19 Anche per gli enti di riscossione dei contributi previdenziali è prevista una procédure d'admission en non-valeur. Dopo un anno dalla scadenza della somma dovuta, l'URSSAF può decidere di rinunciare alle somme in alcuni casi (morte del debitore senza beni pignorabili, chiusura della liquidazione per beni insufficienti) dopo aver ricevuto il benestare del direttore regionale di Salute e affari sociali e del direttore locale delle finanze. È anche possibile, dopo un anno dalla notificazione della *mise en demeure* quando il debito è inferiore agli 80 euro e i costi della riscossione sono uguali.

1.8 Somma minima al di sotto della quale l'ente al quale è affidata la riscossione non procede alla riscossione delle somme dovute

<u>IT</u>	Non si procede alla riscossione (oltre che all'accertamento e all'iscrizione a ruolo) se l'ammontare, comprensivo di sanzioni amministrative e di interessi, non supera, per ciascun credito, l'importo di € 30, con riferimento ad ogni periodo d'imposta. Se vi è una ripetuta violazione degli obblighi di versamento relativi ad un medesimo tributo la norma non trova applicazione. In tal caso trova applicazione il limite di € 10,33 (ai sensi dell'articolo 12- <i>bis</i> , d.P.R. 602/1973).
<u>DE</u>	Non si procede alla riscossione delle somme dovute se l'ammontare è inferiore ad € 1. Gli ammontari inferiori a € 3 devono essere pagati soltanto se l'ammontare totale delle imposte dovute supera la soglia di € 3.
<u>ES</u>	Non si procede alla riscossione delle somme dovute se l'ammontare è inferiore a € 3. Tale regola non è, tuttavia, generalizzabile per i tributi delle comunità autonome e i tributi degli enti locali (ad esempio in Catalogna non si procede alla riscossione delle somme dovute inferiori a € 60) ²⁰ .
<u>FR</u>	Non si procede alla riscossione delle somme dovute se l'ammontare è inferiore a € 61 senza tener conto dei crediti fiscali, o inferiori a € 12 tenuto conto di tali crediti, per i tributi riscossi tramite ruolo (imposta sul reddito). Non si procede alla riscossione delle somme dovute se l'ammontare è inferiore a € 16 per tutti gli altri crediti.
<u>UK</u>	N.d..

²⁰ Il procedimento esecutivo non va al di là della compensazione del debito con eventuali crediti di carattere tributario vantati dal contribuente, e del sequestro, pignoramento dei conti correnti, dei valori mobiliari e degli stipendi, quando il debito sia inferiore a € 600 (€ 3.000 a Madrid e Barcellona). Per quanto riguarda gli interessi moratori, essi non vengono liquidati quando l'importo sia inferiore a 30 Euro.

NOTE

Ammontari alquanto esigui (si va da 1 Euro in Germania ai 61 Euro in Francia) raffrontabili a quanto previsto in Italia (30 Euro).

Insomma come in Italia in tutti i Paesi considerati si dimostra che la riscossione delle imposte non è in linea di principio rinunciabile neppure per crediti particolarmente esigui; eventualmente, nel caso di accertata difficoltà di pagamento da parte del creditore, può in una seconda fase rinunciarsi al credito, soprattutto laddove l'importo sia esiguo (si veda quanto sopra detto per la Francia sulla rinuncia alla riscossione dei crediti inferiori a 5.000 Euro decorsi tre mesi dal tentativo infruttuoso di procedere alla riscossione).

II. Riscossione delle imposte sui redditi – Profili oggettivi

2. Dichiarazione e liquidazione del tributo

<u>IT</u>	<p>La dichiarazione costituisce l'atto fondamentale di collaborazione del contribuente con il Fisco tramite il quale il primo porta a conoscenza del secondo la dimensione qualitativa e quantitativa del presupposto d'imposta.</p> <p>A decorrere dal 2015, l'Agenzia delle Entrate deve inviare a tutti i contribuenti persone fisiche aventi diritto il "Modello 730" precompilato. Tale Modello può essere confermato senza modifiche oppure integrato e/o variato dal contribuente. In ogni caso, deve essere inoltrato all'Agenzia delle Entrate dallo stesso contribuente.</p>	<p>Il contribuente, di norma, autoliquida l'imposta dovuta, salvo che nel caso del "Modello 730" precompilato.</p>
<u>DE</u>	<p>La dichiarazione gioca un ruolo fondamentale in quanto attraverso la stessa il contribuente deve riportare i fatti rilevanti per il calcolo dell'imposta dovuta (definendo la base imponibile).</p>	<p>Il contribuente non autoliquida l'imposta dovuta essendo compito delle Autorità fiscali calcolare tale ammontare.</p> <p>Ci sono però delle eccezioni: in particolare, per l'IVA, le imposte sui salari (sul lavoro) e le ritenute sui capital gains, il contribuente non deve solo riportare la base imponibile ma anche calcolare l'ammontare di imposte dovuto (autoliquidazione).</p>
<u>ES</u>	<p>La dichiarazione è presentata dal contribuente per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.</p>	<p>Il contribuente deve presentare la sua <i>autoliquidación</i> insieme alla dichiarazione e procedere con il pagamento.</p>

<p><u>FR</u></p>	<p>Occorre distinguere tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>l'impôt sur le revenu</i>, per la quale la dichiarazione deve essere completata e presentata dal contribuente. Dal 2000, alcune parti della dichiarazione sono già completate dalle Autorità fiscali (es. redditi da lavoro): pertanto, i contribuenti devono controllare la dichiarazione, correggerla e, se necessario, completarla; • <i>l'impôt sur les sociétés</i>, per la quale il contribuente deve completare e presentare la dichiarazione. 	<p>Occorre distinguere tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>l'impôt sur le revenu</i>, per la quale l'ammontare dell'imposta a saldo è determinato dalle Autorità Fiscali, mentre gli acconti sono determinati dal contribuente; • <i>l'impôt sur les sociétés</i> e <i>contribution sociale</i> e <i>contribution exceptionnelle</i>, per i quali il contribuente deve autoliquidare l'ammontare dovuto a titolo di saldo e di acconto.
<p><u>UK</u></p>	<p>La dichiarazione è presentata dal contribuente per alcune imposte (quali imposte sui redditi, imposta sulla società e IVA) e tramite questa viene determinato il <i>quantum</i> da pagare.</p>	<p>Il contribuente autoliquida le imposte sui redditi, l'imposta sulle società e l'IVA. Ciò comporta l'obbligo per il contribuente di notificare alle Autorità fiscali quando diventa assoggettabile ad imposta, nonché di assolvere le imposte dovute in base alla dichiarazione. Il pagamento delle imposte autoliquidate è automatico.</p>

NOTE

Fermo restando che in tutti i Paesi è previsto l'obbligo di dichiarazione, non in tutti i Paesi e per tutte le imposte è previsto l'obbligo di autoliquidazione.

Dall'analisi comparata emerge che solo in Spagna e nel Regno Unito esiste un generale sistema di autoliquidazione delle imposte come in Italia. Il tema ovviamente va oggi aggiornato alla luce delle recenti riforme attuate in Ita-

lia mediante l'introduzione della dichiarazione precompilata. A ben vedere non si tratta, peraltro, di un superamento dell'autoliquidazione delle imposte ma solo di un'attività collaborativa dell'Amministrazione Finanziaria nella compilazione e liquidazione delle imposte a favore dei contribuenti titolari di redditi di più semplice accertamento (segnatamente, redditi di lavoro dipendente ed assimilati).

2.1 Il ruolo dell'Amministrazione finanziaria

<u>IT</u>	Verifica la rispondenza dei versamenti effettuati dal contribuente rispetto all'ammontare delle imposte calcolate ed esposte nella dichiarazione.
<u>DE</u>	Calcola l'ammontare delle imposte dovute.
<u>ES</u>	Non ha alcun ruolo.
<u>FR</u>	Calcola l'ammontare delle imposte dovute solo per le <i>Impôt sur le revenu</i> ²¹ .
<u>UK</u>	Verifica che i contribuenti presentino una corretta autoliquidazione nei termini previsti. In particolare, a seguito dell'invio della dichiarazione all'Amministrazione finanziaria, il contribuente riceve (oppure è possibile effettuare un controllo online) da quest'ultima entro 45 giorni un <i>Self-Assessment Statement</i> nel quale è indicato l'ammontare delle imposte a debito o a credito, le modalità per procedere al pagamento nonché il relativo cedolino. Il documento indica, quindi, il saldo dei pagamenti da porre in essere da parte di entrambe le parti per assicurare che il <i>quantum</i> autoaccertato sia in linea con l'accertamento dell'Amministrazione finanziaria che è svolto dopo aver ricevuto la dichiarazione da parte del contribuente.

NOTE

Nei Paesi in cui non è generalizzata l'autoliquidazione (Germania e Francia) è l'Ufficio che liquida l'imposta. Peculiare è il caso del Regno Unito, ove l'Ufficio procede ad un controllo pressoché immediato dell'autoliquidazione del contribuente (entro 45 giorni) ed invia al contribuente uno *statement* con il calcolo del saldo a debito o a credito.

Anche per tale punto il raffronto oggi va fatto con le semplificazioni recentemente introdotte in Italia sulla dichiarazione precompilata.

²¹ Ai contribuenti viene notificato *l'avis d'imposition* che è un estratto del ruolo.

2.2 Le conseguenze derivanti dall'omesso versamento degli importi dovuti in base alla dichiarazione

<u>IT</u>	<p>Al contribuente viene comminata una sanzione pari al 30% delle somme non versate. Si applicano gli interessi di mora.</p>
<u>DE</u>	<p>Al contribuente viene richiesto il pagamento di una sovrattassa/sovrapprezzo (importo addizionale/<i>surcharge</i>), pari all'11% degli arretrati, per il pagamento avvenuto con un ritardo superiore ai tre giorni. Non si tratta di una misura penale ma amministrativa, che non ha carattere punitivo ma è tesa, da una parte, a costituire uno strumento di pressione affinché il contribuente paghi in tempo, dall'altra (e secondariamente) a compensare le Autorità per il ritardo nel ricevere le imposte e per le spese amministrative ad esso conseguenti. Non si applicano gli interessi di mora.</p>
<u>ES</u>	<p>Al contribuente viene richiesto il pagamento di un importo addizionale, che non è qualificato come sanzione. Tale importo varia a seconda delle seguenti circostanze:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se il versamento viene effettuato dopo la fine dal periodo volontario di pagamento, ma prima della formale richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'importo addizionale dovuto è pari al 5%; • se il versamento viene effettuato successivamente all'emissione da parte dell'Amministrazione finanziaria della <i>providencia de apremio</i> (cartella di pagamento), l'importo addizionale dovuto è pari al 10%; • se il versamento avviene successivamente all'avvio dell'espropriazione forzata, l'importo addizionale dovuto è pari al 20%. <p>Le addizionali del 5% e quelle di <i>apremio ordinario</i> del 10% sono incompatibili con il pagamento degli interessi di mora.</p>
<u>FR</u>	<p>Al contribuente viene comminata una sanzione diversa in funzione della tipologia di imposta. Tale importo varia, quindi, a seconda delle seguenti circostanze:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nell'<i>impôt sur le revenu</i> al contribuente viene comminata una sanzione pari al 10% delle somme dovute. Questa sanzione non può essere cumulata con gli interessi di cui all'art. 1727 del General Tax Code, in quanto è equivalente agli interessi; • nell'<i>impôt sur les sociétés and additional contributions</i> al contribuente viene comminata una sanzione pari al 5% delle somme dovute. Questa sanzione è cumulabile con gli interessi pari allo 0.4% per mese. <p>Non si applicano gli interessi di mora.</p>

<u>UK</u>	<p>Al contribuente viene comminata una sanzione diversa in funzione della durata del ritardo. Tale importo varia, quindi, a seconda delle seguenti circostanze:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se la durata del ritardo è pari a 30 giorni, la sanzione è pari al 5% dell'imposta dovuta in quel momento; • se la durata del ritardo è superiore a 30 giorni ma compresa entro i 6 mesi, la sanzione è pari al 5% dell'imposta dovuta in quel momento, alla quale si aggiunge il 5% di cui sopra; • se la durata del ritardo è superiore ai 6 mesi ma compresa entro i 12 mesi, la sanzione è pari al 5% dell'imposta dovuta in quel momento, alla quale si aggiungono le due sanzioni di cui sopra. <p>Si applicano gli interessi di mora dalla data in cui le sanzioni sono dovute fino al momento in cui vengono pagate. Gli interessi servono ad incoraggiare una maggiore <i>compliance</i> con il meccanismo di <i>self assessment</i> e non sono considerati sanzioni; piuttosto, sono disegnati per cancellare il vantaggio finanziario immediato per coloro che pagano in ritardo rispetto a chi paga in tempo.</p>
-----------	---

NOTE

In tutti i Paesi sono dovute somme per il ritardato pagamento delle imposte, somme peraltro che hanno natura risarcitoria (le nostre “vecchie” sovrattasse) piuttosto che sanzionatoria. In quest’ottica, di regola a tali sovrattasse non si aggiungono gli interessi se non (vedi Regno Unito) nel caso in cui il ritardo di pagamento si protragga nel tempo (12 mesi).

La misura delle sovrattasse applicabili (mediamente 10%) non è confrontabile con la misura della sanzione prevista in Italia (30%). Inoltre, proprio per la loro natura risarcitoria, le sovrattasse previste, di regola, aumentano con l’aumentare del ritardo del pagamento.

Quest’analisi porta, in linea generale, a ribadire l’esigenza più volte evidenziata di uniformare il nostro sistema sanzionatorio a quello dei principali Paesi europei, ove, di regola, le sanzioni amministrative sono applicate (insieme a quelle penali) solo nel caso in cui sia riscontrato un vero e proprio “reato” da evasione (e cioè di sottrazione dolosa di materia imponibile), mentre nel caso di violazioni meno gravi sono previsti rimedi risarcitori. Nonostante lo Statuto del contribuente il nostro sistema equipara le violazioni meno gravi a quelle più gravi, arrivando a sanzionare come evasione anche l’elusione fiscale e/o abuso del diritto. Forse è stato un errore in occasione della riforma del 1997 abbandonare l’istituto della sovrattassa, che pure per circa 60 anni (la

sovratassa, con funzione sostanzialmente risarcitoria, era stata prevista nella legge del 1929) aveva ben operato nel nostro ordinamento. L'eccessiva criminalizzazione delle violazioni tributarie può rappresentare e spesso rappresenta un serio ostacolo al ravvedimento operoso dei contribuenti, ancorché tale istituto sia previsto dal nostro ordinamento.

III. Accertamento

3.1 Gli atti che devono essere emessi per formare il titolo esecutivo

<u>IT</u>	<p>Per i crediti erariali, a partire dal 1° ottobre 2011, l'atto di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria assolve generalmente anche alla funzione di titolo esecutivo (per le imposte sui redditi, per l'IRAP e per l'IVA). La riscossione tramite ruolo è invece ancora prevista per i controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'art. 36-<i>bis</i> del d.P.R. n. 600/1973 e per i controlli formali previsti dall'art. 36-<i>ter</i> del medesimo d.P.R. La riscossione dei crediti dei Comuni e degli altri enti locali che si avvalgono di società del gruppo Equitalia avviene a mezzo ruolo. Qualora il Comune o l'ente locale non si avvalga di Equitalia la riscossione non può avvenire a mezzo ruolo e deve essere utilizzata la procedura di ingiunzione fiscale (R.d. n. 639/1910). Va rilevato, peraltro, che a tale ultima procedura si applicano, ove compatibili, anche le disposizioni previste dal Titolo II del d.P.R. n. 602/1973.</p>
<u>DE</u>	<p>Occorre distinguere tra imposte non autoliquidate e imposte autoliquidate:</p> <ul style="list-style-type: none">• nel primo caso, l'atto di accertamento si configura come un atto amministrativo che costituisce titolo esecutivo volto a determinare l'ammontare dovuto ed è emesso dalle Autorità fiscali;• nel secondo caso, invece, è la stessa dichiarazione presentata dal contribuente a costituire titolo esecutivo.
<u>ES</u>	<p>L'atto di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria (<i>liquidación</i>)²² fissa il termine finale per il pagamento volontario della somma dovuta, mentre la funzione di titolo esecutivo per la riscossione forzata è svolta dalla cartella di pagamento (<i>providencia de apremio</i>), emessa sempre dall'Amministrazione finanziaria. Tra l'emissione dei due atti, il tempo è variabile, ma breve²³ e non è previsto un atto formale d'iscrizione a ruolo del debito.</p>
<u>FR</u>	<p>Occorre distinguere a seconda del tipo d'imposta, posto che due diversi atti costituiscono titolo esecutivo: <i>rôle</i> e <i>avis de mise en recouvrement</i>²⁴:</p> <ul style="list-style-type: none">• nell'<i>impôt sur le revenu</i> e <i>imposte assimilate</i>, se si verificano rettifiche fiscali (<i>redressement fiscal</i>), le Autorità fiscali devono informare il contribuente del maggiore ammontare accertato notificando l'<i>avis de mise en recouvrement</i>. Se tali rettifiche derivano da un mero controllo informale (<i>contrôle sur pièces</i>), le Autorità fiscali devono notificare un <i>avis d'imposition</i> che è un estratto del un titolo esecutivo (<i>rôle</i>) ma non costituisce di per sé titolo esecutivo;• nell'<i>impôt sur les sociétés</i> e contributi le Autorità fiscali notificano al contribuente l'<i>avis de mise en recouvrement</i> che costituisce titolo esecutivo.
<u>UK</u>	<p>La dichiarazione presentata dal contribuente assolve alla funzione di titolo esecutivo.</p>

NOTE

Laddove l'accertamento non sia titolo esecutivo, ma tale efficacia sia ricoperta dal ruolo (istituto tipico dei Paesi latini, che ancora una volta appaiono avere un sistema procedurale alquanto simile), il ruolo è emesso in tempi alquanto rapidi (ad esempio, in Spagna 20/30 giorni). Anche in Francia e Spagna, come in Italia, il ruolo è emesso dall'Autorità Amministrativa senza necessità di un previo controllo giudiziario.

Viene spontaneo osservare come il sistema italiano, pur essendo normativamente allineato agli altri Paesi europei con l'introduzione dell'accertamento esecutivo per i principali tributi, si connota per tempi molto più dilatati fra l'emissione del titolo esecutivo (accertamento esecutivo o, per i tributi minori, ruolo) e l'inizio dell'attività di riscossione. Ciò indubbiamente può rappresentare un *vulnus* per l'efficacia dell'attività di riscossione, consentendo al contribuente disonesto di predisporre atti in grado di sottrarre beni alla riscossione coattiva.

22 Sia esso quello provvisorio (emesso successivamente alla presentazione della dichiarazione o dello svolgimento del controllo formale (verificación o comprobación)) sia quello definitivo (emesso successivamente allo svolgimento di un procedimento di ispezione).

23 Nell'AEAT, per esempio, tra 15 e 20 giorni. Nel Municipio di Barcellona, tra 20 e 30 giorni, e più o meno lo stesso nell'Agenzia tributaria catalana.

24 La differenza tra loro è solo una questione di scopo della procedura.

3.2 Termine stabilito per il pagamento delle maggiori imposte accertate

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none"> • 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento.
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none"> • 1 mese dal ricevimento dell'avviso di accertamento se le imposte accertate eccedono il <i>quantum</i> già pagato dal contribuente; • Immediatamente, se il contribuente non ha effettuato i pagamenti in acconto.
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Entro il giorno 20 del mese successivo alla notifica dell'atto di accertamento qualora quest'ultima sia avvenuta tra il giorno 1 ed il giorno 15 del mese; • Entro il giorno 5 del secondo mese successivo alla notifica dell'atto di accertamento qualora quest'ultima sia avvenuta tra il giorno 15 e l'ultimo giorno del mese.
<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Prima della scadenza del pagamento (<i>date limite de paiement</i>) in presenza del <i>role</i>: il contribuente ha 45 giorni successivi alla data <i>de mise en recouvrement</i> indicata nel <i>rôle</i> e nella notifica di pagamento a lui notificata; • Immediatamente in presenza dell'<i>avis de mise en recouvrement</i>, a meno che il contribuente non presenti appello e richieda il <i>sursis de paiement</i>.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none"> • 30 giorni dopo che la <i>closure notice</i> (ovverosia il documento indirizzato al contribuente dopo che il controllo sulla dichiarazione è avvenuto) viene emessa dall'Amministrazione finanziaria²⁵.

NOTE

I termini sono sempre più brevi che in Italia. Mentre in Italia sono previsti 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento esecutivo (o del ruolo), negli altri Paesi la media è di 30 giorni (45 in Francia).

Il problema sta poi non tanto nei termini concessi per l'adempimento spontaneo, ma nella reazione al mancato adempimento, e cioè ai termini entro i quali inizia l'attività di riscossione coattiva. Come visto al precedente punto 3.1. Tali termini sono alquanto più brevi negli altri Paesi rispetto ai termini previsti in Italia.

²⁵ Se il contribuente non rettifica la propria dichiarazione nei 30 giorni previsti, l'HMRC ha il poterlo di farlo. Nei 30 giorni previsti il contribuente ha il diritto di impugnare la *closure notice*.

3.3 Conseguenze derivanti dall'inosservanza del termine stabilito per il pagamento delle maggiori imposte accertate: l'espropriazione forzata e il momento in cui può essere posta in essere

<u>IT</u>	Il contribuente può subire l'espropriazione forzata.	Requisito per l'inizio dell'espropriazione forzata è che il contribuente non proceda al pagamento delle somme dovute entro il termine fissato. In tale circostanza, l'atto di accertamento è consegnato all'agente della riscossione decorsi 30 giorni dalla scadenza del termine di pagamento. Trascorsi ulteriori 180 giorni dalla consegna dell'atto di accertamento all'agente della riscossione, questi può intraprendere l'espropriazione forzata.
<u>DE</u>	Il contribuente può subire l'espropriazione forzata.	Requisito per l'inizio dell'espropriazione forzata, condotta direttamente dalle Autorità fiscali, è che il pagamento sia dovuto e che il contribuente riceva una richiesta di pagamento almeno una settimana prima: non è pertanto necessario alcuno specifico titolo esecutivo o clausola esecutiva. Nella pratica si tende a inviare la richiesta di pagamento già con l'avviso di accertamento, che costituisce titolo esecutivo; pertanto la settimana richiesta per iniziare l'espropriazione viene in realtà inglobata all'interno del mese entro il quale il contribuente deve provvedere al pagamento delle imposte dovute. Nonostante ciò, come regola, le Autorità fiscali dovrebbero dare al contribuente una settimana di preavviso prima di iniziare la procedura di espropriazione forzata.
<u>ES</u>	Il contribuente può subire l'espropriazione forzata.	Requisito per l'inizio dell'espropriazione forzata è che il contribuente non abbia osservato il termine volontario di pagamento. L'Amministrazione finanziaria può iniziare, in qualsiasi momento successivo all'inosservanza del predetto termine, il procedimento di riscossione esecutiva, con la notifica della cartella di pagamento.

<p><u>FR</u></p>	<p>Il contribuente può subire l'espropriazione forzata.</p>	<p>Requisito per l'inizio dell'espropriazione forzata è che il contribuente non abbia richiesto ed ottenuto la sospensione del pagamento e che non abbia pagato le somme dovute. Sotto quest'ultimo profilo, le situazioni possibili sono tre:</p> <p><i>situazione generale:</i> il <i>public accountant</i> deve inviare una <i>lettre de relance</i>²⁶, ovvero sia una mera informativa sui rischi che corre il contribuente se continua a non pagare la somma dovuta. Se dopo 30 giorni la somma non è stata pagata il <i>public accountant</i> deve inviare un avviso formale (<i>mise en demeure</i>). Se dopo ulteriori 8 giorni il contribuente non ha versato la somma dovuta, possono essere iniziate le procedure di espropriazione forzata;</p> <p><i>caso senza lettre de reliance</i> (ad esempio se il debito è superiore a € 15.000 o se la situazione si sia già verificata nei tre anni precedenti): il <i>public accountant</i> deve inviare un avviso formale (<i>mise en demeure</i>) al contribuente che non ha versato la somma dovuta. Se dopo 30 giorni il contribuente non ha versato la somma dovuta, possono essere iniziate le procedure di espropriazione forzata;</p> <p><i>caso speciale:</i> se una <i>lettre de reliance</i> è stata inviata al contribuente, il <i>public accountant</i> deve inviare un avviso formale (<i>mise en demeure</i>) ed un giorno dopo può iniziare la procedura il sequestro (ad esempio in caso di vendita volontaria o forzata, nel caso in cui venga comminata una sanzione fiscale per assenza o ritardo di presentazione della dichiarazione).</p>
<p><u>UK</u></p>	<p>Il contribuente può subire l'espropriazione forzata.</p>	<p>Requisito per l'inizio dell'espropriazione forzata è che l'Amministrazione finanziaria abbia tentato tutte le altre strade. Pertanto, quando le imposte sono dovute ed esigibili ed il contribuente non le versa nel periodo richiesto, l'agente deve fare richiesta delle somme che ha il compito di riscuotere. La procedura prevede di scrivere al contribuente chiedendo il pagamento e preannunciando il procedimento.</p>

26 Non vi è uno specifico termine per inviare la *lettre de relance*, questa può essere inviata con posta ordinaria e non può essere impugnata davanti al giudice.

NOTE

In tutti i Paesi considerati è previsto l'inizio della procedura esecutiva non appena è decorso il termine per il pagamento spontaneo. Di regola, l'inizio della procedura esecutiva è preceduto da un avviso al contribuente con l'assegnazione di un termine breve per eseguire il pagamento (in Francia, ad esempio, viene inviato un avviso al contribuente il quale se non adempie entro i 30 giorni successivi riceve una diffida formale ad adempiere entro 8 giorni, allo scadere dei quali inizia la procedura di esecuzione forzata).

Dall'analisi comparata emerge che i tempi per l'inizio della procedura di esecuzione forzata sono ovunque alquanto più brevi che in Italia; in particolare nessun Paese conosce un sistema di moratoria (30 giorni per la consegna dell'atto esecutivo al concessionario della riscossione il quale può intraprendere l'esecuzione forzata dopo 180 giorni) assimilabile al nostro. Va invece sottolineato che in tutti i Paesi il concreto inizio dell'esecuzione forzata è preceduto da un avviso/invito al contribuente ad adempiere a cui talvolta segue (Francia) un formale atto di diffida.

3.4 Impugnazione e riscossione provvisoria

<u>IT</u>	L'impugnazione dell'atto di accertamento non produce di per sé effetti sospensivi sulla riscossione delle maggiori imposte dovute. La sospensione deve essere, quindi, specificamente richiesta e, dopo apposito esame, concessa dalla Commissione tributaria competente. Qualora, infatti, sia proposto un tempestivo ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale competente il versamento dovrà essere pari al 33,3% delle maggiori imposte accertate (c.d. riscossione provvisoria), mentre qualora il contribuente non proponga ricorso, questi è tenuto al versamento dell'intero ammontare delle maggiori imposte accertate, degli interessi e delle relative sanzioni.
<u>DE</u>	L'impugnazione dell'atto di accertamento non produce di per sé effetti sospensivi sulla riscossione delle maggiori imposte dovute. La sospensione è richiesta dal contribuente in caso esistano seri dubbi di legalità dell'atto amministrativo contestato (anche in presenza di incertezza normativa) o se l'adempimento dovesse comportare delle inique difficoltà non giustificate dal pubblico interesse. In tal caso, le Autorità fiscali hanno poteri discrezionali <i>ex officio</i> al fine di sospendere parzialmente o totalmente l'adempimento.
<u>ES</u>	L'impugnazione dell'atto di accertamento produce effetti sospensivi della riscossione immediati ed automatici con riferimento alle sanzioni. Con riferimento alle maggiori imposte accertate e agli interessi, gli effetti sospensivi sono automatici qualora venga presentata una garanzia (di norma di tipo bancario) sufficiente per il versamento di tali somme per un periodo di due anni. Il Segretario del Tribunale può accordare (cosa che avviene raramente) la sospensione senza garanzia, soltanto nella fase di ricorso amministrativo o giudiziale, se considera che non farlo può produrre ulteriori danni di impossibile o difficile ristoro. Gli effetti sospensivi durano fino alla sentenza definitiva, ma bisogna chiedere nuovamente la sospensione quando inizia la fase contenzioso-amministrativa davanti al giudice ²⁷ .

27 Nel caso di vittoria in esito al contenzioso è previsto il rimborso dei costi sostenuti dal contribuente per la garanzia di natura bancaria. Anche se il contribuente dovesse perdere la causa e ha dovuto costituire garanzia bancaria, non pagherà interessi di mora, ma l'interesse legale.

<u>FR</u>	L'impugnazione dell'atto di accertamento non produce di per sé effetti sospensivi sulla riscossione delle maggiori imposte dovute. Se il contribuente impugna l'atto, può però richiedere un <i>sursis de paiement</i> . In questo caso, anche se normalmente il contribuente deve presentare garanzie finanziarie, il <i>public accountant</i> non può richiedere il pagamento delle imposte né porre in essere procedure di espropriazione forzata.
<u>UK</u>	L'impugnazione dell'atto di accertamento non produce di per sé effetti sospensivi sulla riscossione delle maggiori imposte dovute. Nel caso di appello al tribunale le parti possono raggiungere un accordo sull'ammontare delle imposte rispetto alle quali posticipare il versamento a quando l'appello si sia concluso. Nel caso in cui l'accordo non si raggiunga il contribuente può rivolgersi all'HMRC e successivamente al tribunale per la determinazione dell'ammontare delle imposte da posticipare. L'HMRC generalmente accoglie questa possibilità nei casi in cui il pagamento delle imposte causerebbe la bancarotta del contribuente e, più genericamente, le Corti ordinano la posticipazione se il contribuente può dimostrare che ci siano ragionevoli motivi per ritenere che possa essere incisivamente pregiudicato al pagamento delle imposte ovvero quando ciascuna delle parti ha motivi per ritenere che l'ammontare determinato sia divenuto eccessivo.

NOTE

In linea generale in tutti e quattro i Paesi esaminati il ricorso (amministrativo e/o giudiziario) non sospende la riscossione per imposte ed interessi (per le sanzioni, invece, vige il principio opposto). Tutti i Paesi conoscono peraltro la possibilità di sospendere il pagamento delle imposte dovute, soprattutto laddove (come in Italia) sia dimostrabile il *fumus bonis iuris* ed il *periculum* di un danno grave ed irreparabile. Si nota peraltro una profonda differenza fra Germania e Regno Unito, da un lato, e Francia e Spagna, dall'altro: nei primi la sospensione della riscossione è rimessa al potere discrezionale dell'A.F. o ad un accordo fra A.F. e contribuente; in Francia e Spagna è accordato previa presentazioni di idonee garanzie finanziarie (in tal caso la sospensione è automatica).

Volendo trarre delle indicazioni dal raffronto con i Paesi più simili al nostro (i Paesi latini: Francia e Spagna), può osservarsi che in tali Paesi la sospensione della riscossione nel caso di ricorso è sempre ed automaticamente accordata nel caso di presentazione di una garanzia fideiussoria.

IV. Riscossione

4.1 Gli atti relativi alla fase di riscossione, la loro funzione ed i loro elementi principali

<u>IT</u>	L'atto relativo alla fase della riscossione può essere l'atto di accertamento qualora si tratti di accertamento esecutivo (si veda la tabella 3.1). Negli altri casi è prevista l'iscrizione a ruolo delle somme dovute e la notifica della cartella di pagamento.
<u>DE</u>	Non è previsto alcuno specifico titolo esecutivo o clausola esecutiva e occorre coinvolgere gli organi giurisdizionali per procedere con la riscossione. Il contribuente dovrebbe ricevere una notifica di un atto che indichi la misura della riscossione che si vuole porre in essere una settimana prima di implementarla. Questa notifica non è obbligatoria ed, in particolare, le Autorità fiscali possono astenersi dal notificare l'atto se la riscossione venisse messa a repentaglio dalla notifica stessa.
<u>ES</u>	L'atto relativo alla fase della riscossione è la cartella di pagamento.
<u>FR</u>	Occorre distinguere a seconda dell'imposta: <ul style="list-style-type: none">• <i>le imposte riscosse tramite ruolo</i>: gli atti della riscossione sono il <i>rôle</i> (titolo esecutivo) e l'<i>avis d'imposition</i> (estratto del <i>rôle</i>). Il <i>rôle</i> deve essere omologato dal prefetto e l'<i>avis d'imposition</i> non costituisce di per sé titolo esecutivo, ma è un documento informativo da notificare obbligatoriamente al contribuente nel quale deve essere indicato il termine ultimo di pagamento e i rimedi esperibili dal contribuente;• <i>le imposte riscosse tramite l'avis de mise en recouvrement</i>: l'atto della riscossione è costituito dall'<i>avis de mise en recouvrement</i>, il quale si configura come un titolo esecutivo il cui obiettivo è di informare il contribuente dell'ammontare dovute e delle conseguenze in caso di mancato pagamento.
<u>UK</u>	L'atto relativo alla fase della riscossione è l' <i>issue statement</i> , che indica l'ammontare ancora dovuto (richiesta di pagamento, <i>notice to pay</i>) e una ricevuta di quanto già versato. In mancanza di dichiarazione, la determinazione da parte dell'HMRC dell'ammontare da pagare è considerata come se fosse <i>self-assessment</i> e include una richiesta di pagamento. Quando un accertamento, diverso dal <i>self-assessment</i> , è svolto dall'HMRC l'avviso di accertamento (<i>notice of assessment</i>) incorpora una lettera di richiesta che indica la data entro la quale le imposte sono dovute.

NOTE

Come visto in Francia e Spagna vige ancora il sistema del ruolo (cartella di pagamento) che è reso esecutivo in via amministrativa (in Francia dal Prefetto) senza necessità di controllo giudiziario. I tempi per l'iscrizione a ruolo e l'emissione della cartella di pagamento sono, peraltro, alquanto brevi (30/45 giorni).

In Germania l'accertamento è titolo esecutivo e non necessariamente per l'inizio della procedura esecutiva deve essere seguito da un altro atto da notificare al contribuente, ma l'esecuzione può partire automaticamente se vi è pericolo per la riscossione.

Particolare è il sistema inglese in cui l'accertamento contiene la richiesta della somma da pagare ed i termini entro cui deve essere pagata.

4.2 Regole particolari per la notificazione degli atti

<u>IT</u>	Sono previste delle regole generali e delle regole particolari. Dal punto di vista delle regole particolari, la notifica può essere effettuata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario; può essere anche eseguita mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento ovvero tramite posta elettronica certificata.
<u>DE</u>	Sono previste delle regole generali.
<u>ES</u>	Sono previste delle regole generali.
<u>FR</u>	Sono previste delle regole generali. L'unica regola particolare attiene al fatto che, dal primo gennaio 2013, l' <i>avis d'imposition</i> , se lo richiede il contribuente, può essere disponibile sul sito delle Autorità fiscali.
<u>UK</u>	Sono previste delle regole generali.

NOTE

In tutti i Paesi considerati le notifiche seguono le regole generali (non ci sono dunque, come invece in Italia, messi notificatori incaricati dal concessionario della riscossione).

Si sta sempre più diffondendo il sistema di notifica tramite posta elettronica certificata (PEC); in Francia la notifica tramite PEC avviene su richiesta dello stesso contribuente.

4.2.1 Utilizzo della posta elettronica certificata per la notificazione degli atti

<u>IT</u>	L'agente della riscossione che intenda notificare una cartella di pagamento a mezzo PEC può rilevare l'indirizzo del debitore dagli elenchi pubblici previsti dalla legge.
<u>DE</u>	L'utilizzo della posta elettronica certificata non è previsto obbligatoriamente.
<u>ES</u>	L'utilizzo obbligatorio della posta elettronica certificata è previsto per le persone giuridiche. Il contribuente può delegare ad un suo rappresentante la ricezione degli atti. Per ciascun anno è possibile scegliere un mese nel corso del quale l'Amministrazione finanziaria non può inviare notifiche all'indirizzo di posta elettronica certificata.
<u>FR</u>	L'utilizzo della posta elettronica certificata non è previsto.
<u>UK</u>	L'utilizzo della posta elettronica certificata non è previsto.

NOTE

Colpisce molto le diversità esistenti fra tutti i Paesi considerati. All'apice dell'utilizzo degli strumenti telematici si pone la Spagna, mentre emblematiche (e, in vero, inattese) sono le risposte negative sia del Regno Unito che della Germania.

Si è già avuto modo di osservare che anche in Italia (come in Spagna) si sta facendo un notevole sforzo per l'informatizzazione della Pubblica Amministrazione, all'esito del quale dovrebbero migliorare i rapporti con i contribuenti ed i cittadini in genere. In particolare, è auspicabile che l'utilizzo dell'informatica e, in particolare, della PEC superi la fase sperimentale per diventare il sistema ordinario di notifica degli atti nei confronti dei contribuenti organizzati (grandi contribuenti ed imprese in genere).

4.3 Le forme di tutela previste a favore del contribuente durante la fase di riscossione

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Richiesta di sospensione all'agente della riscossione</i>: è possibile richiedere la sospensione immediata dell'attività di riscossione direttamente ad Equitalia al ricorrere di determinate condizioni ed entro 90 giorni dalla ricezione del primo atto di riscossione che si contesta; • <i>Richiesta di sospensione amministrativa</i>; • <i>Richiesta di sospensione giudiziale</i>.
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Richiesta di sospensione all'Ufficio locale delle imposte</i>: è possibile richiedere la sospensione dell'attività di riscossione all'Ufficio locale delle imposte (<i>Finanzamt</i>); • <i>Richiesta di sospensione amministrativa</i>: se l'Ufficio locale delle imposte non accorda la sospensione della riscossione, è possibile rivolgersi al dipartimento amministrativo presente presso tale Ufficio locale; • <i>Richiesta di sospensione giudiziale</i>: se il dipartimento amministrativo non accorda la sospensione, oppure anche direttamente a seguito della risposta negativa dell'Ufficio locale delle imposte, è possibile fare ricorso presso il giudice tributario. Se quest'ultimo ritiene ammissibile il ricorso, darà luogo all'esame della domanda del contribuente. In caso contrario, non è possibile fare appello contro il provvedimento del giudice che dispone la non ammissibilità del ricorso.
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Richiesta di sospensione amministrativa</i>; • <i>Richiesta di sospensione giudiziale</i>.
<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Richiesta di sospensione giudiziale</i>.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Reclamo all'Ufficio dell'HMRC più vicino</i>; • <i>Reclamo all'Adjuticator</i>: è possibile qualora non si sia soddisfatti del precedente tentativo; • <i>Reclamo al MP</i>: l'MP può chiedere alla <i>Parliamentary Commissioner for Administration (Ombudsman)</i> di revisionare il caso qualora sia stato gestito in modo improprio dall'HMRC; • <i>Reclamo al Police Complaints Commission (IPCC)</i>: è possibile rivolgersi all'IPCC, organo indipendente dall'HMRC, in caso di gravissimi comportamenti da parte dell'HMRC medesimo (quale la corruzione).

NOTE

Sofisticato e particolare appare il sistema inglese (in Francia è prevista solo una tutela giurisdizionale). Il sistema inglese, invece, è fortemente caratterizzato in via amministrativa potendo il contribuente rivolgersi anche all'Ombudsman.

L'osservazione del sistema inglese fa venire alla mente il nostro istituto del Garante del contribuente, previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente. Potrebbe valutarsi se tale istituto (che attualmente ha un'operatività alquanto ridotta, tanto da essere addirittura prevista la sua soppressione) possa invece svolgere un ruolo di tutela del contribuente nella fase della riscossione.

4.4 Metodi di pagamento: la compensazione

<u>IT</u>	<p>È ammessa la compensazione su richiesta del contribuente tra debiti tributari e crediti d'imposta che il contribuente vanta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, fatte salve alcune limitazioni quantitative previste dalla legge. Le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo e quelle dovute a seguito dell'adesione agli strumenti deflativi del contenzioso possono essere compensate con i crediti (certificati) vantati dal contribuente per somministrazioni, forniture e appalti effettuati nei confronti della Pubblica Amministrazione.</p> <p>Affinché operi la compensazione è necessario che i crediti siano appositamente certificati.</p>
<u>DE</u>	<p>La compensazione è possibile se una delle parti lo richiede con una dichiarazione <i>vis-à-vis</i> con l'altra parte.</p> <p>La compensazione può, quindi, essere:</p> <ul style="list-style-type: none">• <i>compensazione ex officio</i>;• <i>compensazione su richiesta del contribuente</i>. <p>Affinché operi la compensazione è necessario che:</p> <ul style="list-style-type: none">• le due parti devono avere comuni responsabilità e, quindi, non è possibile compensare un credito con un debito se le rispettive Autorità appartengono a differenti livelli amministrativi (Stato, livello federale ecc.).• la parte che richiede la compensazione deve già essere autorizzata a stabilire l'ammontare al momento della dichiarazione;• per entrambe le parti deve trattarsi di ammontari esigibili in quel momento;• per entrambe le parti deve trattarsi di denaro, ma gli ammontari non devono avere la medesima origine;• nel caso di compensazione da parte del contribuente, la sua richiesta non deve essere contestata, o, se lo è stata, deve essere già intesa come definitiva.

<p><u>ES</u></p>	<p>La compensazione è possibile nei confronti di qualsiasi credito, anche di natura non tributaria, vantato da un contribuente verso un'Amministrazione Pubblica. È altresì possibile la compensazione anche se l'Amministrazione Generale dello Stato deve una somma ad un Municipio ed un contribuente vanta un credito nei confronti di quel Municipio: in tal caso il contribuente può chiedere alla AEAT la compensazione dei suoi debiti tributari col credito che vanta nei confronti del Municipio (ad esempio, nel caso in cui un Municipio non paga alla compagnia elettrica la bolletta della luce, la società che fornisce il servizio elettrico può chiedere all'Erario di compensare questo credito nei confronti del Municipio con i suoi debiti tributari statali).</p> <p>La compensazione può essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>compensazione ex officio</i>: l'Amministrazione può compensare, nel corso della riscossione coattiva, i debiti tributari del contribuente con i crediti riconosciuti tramite atto amministrativo a favore dello stesso cittadino. Una compensazione frequente è quella che applica l'AEAT con i crediti d'imposta (ad esempio un contribuente che ha diritto al rimborso di un credito in base alla sua dichiarazione ai fini IRPF può non riceverlo a seguito della compensazione effettuata dall'AEAT con una multa); • <i>compensazione a richiesta dal contribuente</i>: il contribuente può chiedere la compensazione dei suoi debiti tributari, sia nel periodo di pagamento volontario, sia nella fase di riscossione coattiva, con i suoi crediti. Una forma particolare di compensazione è prevista per i coniugi nell'IRPF. Se uno dei coniugi è in una posizione di debito e l'altro in una posizione di credito, i coniugi possono chiedere la compensazione tra debito e credito fino a concorrenza dei relativi ammontari; • <i>estinzione di debiti pubblici per deduzione nei trasferimenti</i>: i debiti delle Amministrazioni pubbliche – quali le Comunità autonome o gli enti locali – con lo Stato si possono compensare con i crediti che questi enti vantano nei confronti dell'erario. <p>Affinché operi la compensazione è necessario che l'esistenza di tale credito sia certificata da un'Autorità Pubblica.</p>
<p><u>ER</u></p>	<p>La compensazione è possibile tra i crediti ed i debiti fiscali relativi al contribuente.</p> <p>La compensazione deve essere richiesta dal contribuente al <i>public accountant</i>, il quale deve indicare gli ammontari ed i crediti di riferimento, con la possibilità del contribuente di appellarsi alla decisione.</p> <p>Affinché operi la compensazione è necessario che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il credito ed il debito riguardino la medesima persona; • il credito ed il debito abbiano entrambi natura fiscale; • il credito ed il debito siano liquidi ed esigibili.

<u>UK</u>	<p>È possibile la compensazione tra i crediti ed i debiti fiscali relativi al contribuente.</p> <p>La compensazione può, quindi, essere: <i>compensazione ex officio;</i> <i>compensazione su richiesta del contribuente.</i></p> <p>Affinché operi la compensazione è necessario che: il debito sia già esigibile sulla base della dichiarazione del contribuente, sia già stato accertato ovvero sia stato confermato in sede processuale; non sia stata avviata una procedura di fallimento.</p> <p>Non ci sono, invece, limiti monetari all'ammontare che si può compensare, ma l'HMRC può decidere di non utilizzare la compensazione in caso di ammontari ridotti se ciò risulta poco produttivo.</p> <p>Infine, si ricorda che nel 2010, l'HMRC ha iniziato un esperimento, su base volontaria, attraverso il quale è possibile assolvere debiti fiscali di importo inferiori a £ 1,000 attraverso la deduzione da pagamenti di <i>benefit</i> statali, consentendo al <i>Department for Work and Pensions</i> (DWP) di riscuotere i debiti dell'HMRC.</p>
-----------	---

NOTE

L'istituto della compensazione ammesso in tutti gli ordinamenti (sia pure con modalità e procedure alquanto diversificate) appare caratterizzato da una forte discrezionalità amministrativa (discrezionalità che, lo ripeto, appare, a mio avviso, trovare giustificazione nel sistema pubblicistico per cui la riscossione è compito diretto dell'ente impositore). Di regola, il contribuente di fronte a debiti tributari e crediti liquidi ed esigibili vantabili nei confronti della Pubblica Amministrazione può chiedere la compensazione che può essere concessa dall'A.F. La compensazione, dunque, non è automatica e non è un diritto del contribuente.

Quanto segnalato con riguardo al Regno Unito (dove, in via sperimentale, è l'A.F. che può *ex officio* applicare la compensazione laddove vanti un credito d'imposta ed abbia un debito – per pensione, ad esempio – nei confronti del contribuente) appare una modalità di riscossione coattiva per debiti tributari di non rilevante importo. Degno di nota appare, invece, il sistema spagnolo sulla possibilità di compensazione fra coniugi. In definitiva in un'ottica comparata, a me sembra che il nostro sistema si differenzi dagli altri considerati per non prevedere poteri discrezionali dell'A.F.; l'unica indicazione potrebbe essere tratta dal sistema spagnolo di compensazione fra coniugi, che darebbe sostanza alla tendenza in atto nel nostro ordinamento di riconoscere valenza al reddito familiare.

4.5. Forme di ridefinizione del debito tributario

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Dilazione di pagamento;</i> • <i>Transazione fiscale.</i>
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Sospensione del pagamento:</i> le Autorità fiscali, discrezionalmente, possono sospendere il pagamento delle somme dovute per un periodo massimo di 6 o 12 mesi e il diniego può essere impugnato; • <i>Dilazione di pagamento.</i>
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Dilazione di pagamento</i>²⁸: l'ente responsabile della riscossione può concedere la dilazione di pagamento per qualsiasi tributo (anche per l'IVA), salvo che il contribuente dimostri di trovarsi in una situazione finanziaria che impedisce di fare fronte al pagamento.
<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Dilazione di pagamento;</i> • <i>Accordi fiscali;</i> • <i>Condoni/riduzioni fiscali;</i> • <i>Diritto del public accountant di rinunciare all'aumento del 10% per i pagamenti effettuati in ritardo:</i> l'Autorità competente ad esercitare tale potere, di tipo discrezionale, varia in base all'ammontare dell'importo oggetto di rinuncia. Nello specifico: <ul style="list-style-type: none"> • qualora l'importo non ecceda la soglia di € 200.000 per ciascun anno, sarà competente il direttore del servizio amministrativo delle imposte dell'area, ovvero il capo del Servizio Nazionale delle Imposte nel caso di società aventi un elevato volume d'affari; • qualora l'ammontare supera la soglia di € 200.000, sarà competente il Ministro responsabile dell'Autorità fiscale.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Dilazione di pagamento;</i> • <i>Accordi contrattuali.</i>

28 Nell'IRPF è automatica, è sufficiente la sola richiesta nella propria dichiarazione al fine di rinviare il pagamento del 40% della somma dovuta al 5 novembre, indicando il conto corrente dove verranno addebitate le somme dovute. Se non ci fossero fondi a disposizione, si avvierà il procedimento di riscossione coattiva. Nell'imposta sulle successioni e le donazioni per i primi 5 anni di dilazione non si pagano interessi di mora.

NOTE

In tutti i Paesi considerati, al pari che in Italia, sono possibili dilazioni di pagamento e/o accordi fiscali (come la nostra transazione fiscale) di fronte a situazioni di difficoltà del contribuente. Approfondendo si vedrà, peraltro, nelle successive risposte che sussistono notevoli differenze e che il potere di concedere la dilazione è frequentemente rimesso alla discrezionalità dell'A.F.

Si osservi che la risposta data dalla Spagna della possibilità di concedere dilazioni di pagamento e/o di effettuare accordi fiscali si riferirebbe a tutti i tributi, ivi compresa dunque l'IVA.

4.6. Forme di dilazione del pagamento delle somme dovute

4.6.1 Requisiti da soddisfare

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none">• <i>Esistenza di una temporanea situazione di obiettiva difficoltà del contribuente</i>: l'agente della riscossione può concedere la ripartizione per il pagamento delle somme dovute fino ad un massimo di settantadue rate mensili;• <i>Esistenza di una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, per ragioni estranee alla responsabilità del contribuente</i>: l'agente della riscossione può concedere una dilazione fino ad un massimo di centoventi rate mensili. <p>Il mancato pagamento di otto rate, anche non consecutive, determina la decadenza del beneficio della rateazione.</p>
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none">• Esistenza di una ingiustificata difficoltà causata al contribuente dall'immediata attività di riscossione;• Insussistenza di un pericolo per l'attività di riscossione;• Richiesta di dilazione di pagamento effettuata per motivi diversi rispetto al versamento delle ritenute;• Eventuale versamento di somme a titolo di deposito cauzionale. <p>Il pagamento rateale può essere revocato dalle Autorità fiscali se il contribuente diventa solvente.</p>
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none">• <i>Esistenza di una temporanea situazione di difficoltà del contribuente</i>;• <i>Costituzione di una garanzia (di norma di natura bancaria)</i>: questa non è richiesta per i debiti tributari, diversi da quelli doganali o a titolo di ritenuta alla fonte, inferiori a € 18.000 o nel caso di danni d'impossibile o difficile riparazione;• <i>Esistenza di un pregiudizio alla capacità produttiva o al livello di occupazione dell'impresa</i>: questa risulta necessaria solo per le somme dovute a titolo di ritenuta alla fonte e per i tributi doganali. <p>Si può chiedere la dilazione sia nel periodo di pagamento volontario, sia nel periodo di riscossione coattiva, ma per le somme dovute a titolo di ritenuta alla fonte e per quelle di natura doganale la normativa è diversa e più restrittiva. Non è previsto un numero massimo di rate e solo teoricamente c'è discrezionalità da parte dell'ente nel concedere o meno la dilazione, perché se la garanzia viene opportunamente costituita la dilazione è automatica.</p> <p>Il mancato pagamento di una rata determina l'obbligo di versare l'intera somma dovuta.</p>

FR	<ul style="list-style-type: none"> • Esistenza di difficoltà finanziarie. <p>La rateizzazione è concessa a discrezione del <i>public accountant</i>: essa si configura, però, come un diritto del contribuente qualora quest'ultimo abbia avuto nel mese in cui la richiesta è effettuata un reddito o una pensione inferiori al 30% di quella di riferimento dei tre mesi precedenti.</p> <p>Il <i>public accountant</i> può concedere una dilazione per effettuare il pagamento con un aggravio del 5% o del 10%; può, però, rinunciare discrezionalmente al tale aumento al termine del periodo di pagamento.</p>
UK	<ul style="list-style-type: none"> • Impossibilità per il contribuente di pagare immediatamente l'ammontare; • Capacità del contribuente di soddisfare il pagamento rateale; • Pagamento delle rate ad intervalli regolari; • Estensione temporale non oltre ai 5 anni. <p>La decisione sulla rateizzazione spetta discrezionalmente all'HMRC. Nell'eventualità in cui si sia raggiunto un accordo tra contribuente e HMRC l'offerta di pagamento rateale deve includere un ammontare addizionale che include i rischi e i ritardi nel pagamento. Si tratta di un vero e proprio accordo che deve rispettare le regole contrattuali generali e, quindi, non può essere semplicemente revocato.</p> <p>È, inoltre, possibile diluire il pagamento di un debito fiscale esigibile in un periodo che vada dai 6 ai 12 mesi mantenendo invariati i pagamenti per le nuove obbligazioni fiscali. Prima di raggiungere un tale accordo con il contribuente, l'HMRC:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>presta particolare attenzione alla precedente compliance del contribuente;</i> • <i>potrebbe richiedere la previsione del cashflow dello stesso;</i> • <i>potrebbe richiedere una review del business fatta da un consulente fiscale qualificato ("Independent Business Review", IBR): può essere richiesto i debiti fiscali pari a £ 1 milione o più.</i> <p>Infine, quando un debito fiscale non è ancora esigibile, un contribuente che svolge una attività economica può richiedere all'HMRC la possibilità di versarlo in un periodo di tempo più lungo. Tale sistema, introdotto nel 2008, è subordinato ad una <i>temporanea difficoltà finanziaria causata dalle sfavorevoli condizioni economiche.</i></p>

NOTE

La variegata disciplina in tema di sospensione e/o dilazione di pagamento esistente nei quattro Paesi considerati può sintetizzarsi come segue:

- presupposto per la concessione della dilazione è lo stato temporaneo di difficoltà economica del contribuente;
- la dilazione è concessa, di regola, per non più di 6/12 mesi (solo nel Regno Unito il termine massimo può arrivare a 5 anni);
- normalmente la concessione della dilazione è un potere discrezionale dell’A.F. che può formare oggetto di un accordo con il contribuente e può in ogni momento essere revocata;
- nel Regno Unito è prevista la possibilità di speciali accordi con i contribuenti a seguito della crisi economica;
- fanno eccezione i casi in cui sia prestata una garanzia fideiussoria ove la concessione della dilazione (e/o sospensione) del pagamento è automatica;
- il mancato pagamento di una rata fa venir meno la concessione della dilazione;
- a volte (Francia) la concessione della dilazione comporta il pagamento di una sovrattassa del 5 o 10 per cento (a cui discrezionalmente l’A.F. può rinunciare).

La varietà della disciplina che risponde alla varietà degli ordinamenti giuridici ed economici rende difficile svolgere considerazioni di ordine comparato. Quel che può osservarsi è la particolare generosità “temporale” del nostro ordinamento, a cui fa riscontro peraltro un certa rigidità del sistema non esistendo poteri discrezionali dell’A.F. nel decidere la concessione o meno della dilazione. Da considerare attentamente è anche la previsione, presente in molti ordinamenti, del diritto automatico di avere la dilazione nel caso di prestazione di garanzie fideiussorie.

4.6.2 Tasso di interesse e relazione con il tasso di mercato

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none"> • 4% annuo per le imposte o per le maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione o in seguito all'accertamento d'ufficio; • 4,5% annuo per le somme oggetto di rateazione; • 5,2233% annuo per le somme iscritte a ruolo il cui pagamento avviene dopo i 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento (c.d. interessi di mora). 	<ul style="list-style-type: none"> • I tassi sono, in tutti i casi, inferiori alla media dei tassi bancari attivi, salvo il tasso di mora che è in linea con tale valore.
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none"> • 0,5% mensile. 	<ul style="list-style-type: none"> • Non vi è una relazione tra i due tassi: il tasso di mercato è molto più basso del tasso di interesse.
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none"> • 5% annuo²⁹. 	<ul style="list-style-type: none"> • Il tasso di interesse è pari al 25% in più rispetto al tasso di mercato.
<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Non applicabile. 	<ul style="list-style-type: none"> • Non applicabile.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Interesse calcolato su un'ampia media degli interessi passivi netti. 	<ul style="list-style-type: none"> • N.d.

NOTE

Non c'è in via generalizzata allineamento con il tasso di mercato che è più basso (Spagna) o più alto (Germania) del tasso applicato agli interessi per ritardato pagamento delle imposte. Solo in Italia il tasso sugli interessi di mora è allineato a quello di mercato.

²⁹ Viene stabilito ogni anno nella legge finanziaria. Negli ultimi 4 anni è stato del 5%.

4.7 Forme di accordo tra contribuente e agente della riscossione volte alla riduzione dell'ammontare delle somme dovute e ambito di applicazione

<p><u>IT</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Transazione fiscale</i>: è una procedura in base alla quale il contribuente può ottenere una riduzione delle somme da versare. In tale procedura può aversi il coinvolgimento sia dell'ente impositore, sia dell'agente della riscossione, anche se quest'ultimo riveste un ruolo meramente formale. 	<p>Non è generale. È accessibile solo nel contesto delle procedure concorsuali e, dunque, solo in situazione di crisi o insolvenza del contribuente.</p>
<p><u>DE</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Rinuncia all'obbligazione fiscale</i>: è una procedura in base alla quale si può rinunciare all'obbligazione fiscale quando la riscossione determina una permanente e ingiustificata difficoltà. 	<ul style="list-style-type: none"> • Non è generale. • È possibile, ad esempio, se l'obbligazione fiscale dovesse violare un diritto costituzionale fondamentale o per ragioni personali del contribuente. La rinuncia dell'obbligazione fiscale richiede: <ul style="list-style-type: none"> • che la situazione finanziaria del contribuente necessiti di essere riorganizzata; • che il contribuente sia meritevole della rinuncia (ad esempio se i suoi bisogni non sono causa a lui imputabile).
<p><u>ES</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Transazione fiscale nel corso di procedure concorsuali davanti al giudice</i>: è una procedura attraverso la quale l'Amministrazione finanziaria può partecipare all'accordo dei creditori. La decisione viene presa dal giudice dopo aver nominato e controllato l'attività degli amministratori che saranno responsabili, tra l'altro, di presentare l'accordo al giudice stesso. 	<ul style="list-style-type: none"> • Non è generale. È prevista, come eccezione, per i casi nei quali l'Amministrazione, discrezionalmente, decida di partecipare all'accordo concorsuale nell'ambito della procedura concorsuale.

<p><u>FR</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Riduzione fiscale unilaterale (remise gracieuse)</i>; • Transazione fiscale (transaction)³⁰. 	<ul style="list-style-type: none"> • Non è generale. È applicabile solo nell'ambito delle imposte dirette in caso di indigenza del contribuente ovvero nell'ambito delle sanzioni o interessi nel caso in cui il contribuente non possa presentare appello (a causa della decadenza); • Non è generale. È applicabile solo per sanzioni fiscali quando il contribuente può ancora presentare appello.
<p><u>UK</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Accordo</i>: è una procedura attraverso la quale il contribuente può presentare una offerta monetaria all'HMRC affinché la stessa inizi un procedimento formale nei suoi confronti per le irregolarità che sorgono dall'attività investigativa. 	<ul style="list-style-type: none"> • È generale. Gli accordi sull'ammontare dell'offerta possono essere condotti anche con riferimento all'assoggettabilità del contribuente alle sanzioni e alla riduzione delle stesse.

NOTE

Anche per il profilo qui considerato Germania e Regno Unito si contraddistinguono per una notevole discrezionalità, ancor più marcata nel Regno Unito in cui sono possibili accordi fra Amministrazione e contribuente.

La disciplina spagnola è molto simile a quella italiana (sono previsti accordi transattivi nell'ambito di procedure concorsuali), mentre quella francese appare molto più restrittiva e rigida, caratterizzandosi comunque per l'assoluta discrezionalità di cui gode l'Amministrazione nel concedere o meno una riduzione del debito tributario (non per niente si parla di "*remise gracieuse*")

³⁰ Inoltre il debito fiscale di una società in difficoltà può essere ridotto dalle Autorità fiscali attraverso delle procedure di insolvenza (*procédure de conciliation, procédure de sauvegarde o procédure de redressement*). In caso di una procedura di sovra indebitamento, gli individui hanno diritto ad una riduzione fiscale. In caso di bancarotta, il debitore è libero dai debiti, anche quelli fiscali – la decisione è presa dal giudice.

4.7.1 I poteri dell'agente della riscossione ed i parametri alla luce dei quali deve valutare la sua adesione a tali forme di accordo

<u>IT</u>	L'agente della riscossione si attiene alle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate sia nell'ambito delle procedura di concordato preventivo che in quella di ristrutturazione del debito.
<u>DE</u>	N.d.
<u>ES</u>	L'agente della riscossione, nell'ambito di una procedura concorsuale, può esercitare il diritto di separazione dell'accordo e stabilire delle condizioni particolari di pagamento (ovverosia una vera e propria riduzione delle somme dovute, ma sempre nell'ambito di un concorso di creditori e con l'autorizzazione del giudice) rispetto alla generalità dei casi. Tali condizioni, comunque, non possono essere più favorevoli rispetto a quelle stabilite nell'accordo con il resto dei creditori. L'agente della riscossione non è, inoltre, vincolato circa i limiti della riduzione da accordare al contribuente, fermo restando che deve trattarsi dei medesimi limiti previsti anche dall'accordo con gli altri creditori.
<u>FR</u>	L'agente della riscossione non è vincolato a parametri legali da rispettare per la riduzione delle sanzioni e degli interessi, salvo il caso della riduzione fiscale basata su delle difficoltà finanziarie, in cui il contribuente deve provare tale situazione.
<u>UK</u>	L'agente della riscossione valuta le offerte sulla base delle linee guida interne e dei manuali.

NOTE

La diversità dei sistemi (gestione diretta nei quattro Paesi considerati, duale, il nostro) non consente una significativa analisi comparativa, essendo ovviamente rimessa all'Amministrazione Finanziaria ogni valutazione e decisione sulla ristrutturazione dei debiti

Comunque volendo ricondurre le indicazioni tratte dai sistemi esteri ai poteri esercitati dall'A.F. (Agenzia delle entrate), si evidenzia ancora una volta una maggior discrezionalità di cui godono le Amministrazioni estere.

4.8 Sospensione della riscossione

<p style="text-align: center;"><u>IT</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sospensione per decisione giudiziale; • Sospensione per decisione del competente Ufficio dell’Agenzia delle Entrate; • Sospensione <i>ex lege</i>; • Sospensione automatica. 	<ul style="list-style-type: none"> • È concessa dietro apposita istanza del contribuente; • È concessa dal competente Ufficio dell’Agenzia delle Entrate fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado che decide sul ricorso proposto dal contribuente; • È concessa dietro apposita dichiarazione del contribuente che documenta la palese illegittimità degli atti di riscossione a lui notificati (ad esempio, per decorso dei termini di prescrizione o di decadenza del diritto di credito ovvero per avvenuto pagamento delle somme); la riscossione del credito è automaticamente sospesa fino all’esito finale della verifica svolta dall’ente creditore in merito ai profili di illegittimità fatti valere dal contribuente; • È concessa dall’Agenzia delle Entrate per un periodo di 180 giorni, che decorre dall’affidamento in carico degli accertamenti esecutivi all’agente della riscossione. Tale sospensione non opera qualora vi sia un fondato pericolo per la riscossione.
<p style="text-align: center;"><u>DE</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sospensione per decisione giudiziale • Sospensione per decisione del competente Ufficio dell’Autorità fiscale. 	<ul style="list-style-type: none"> • È concessa, su istanza del contribuente, se le Autorità giudiziarie hanno seri dubbi che l’avviso di accertamento sia illegittimo; • È concessa, su istanza del contribuente, se le Autorità fiscali hanno seri dubbi che l’avviso di accertamento sia illegittimo.

<p><u>FR</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sospensione automatica richiesta all’Autorità fiscale (<i>sursis de paiement</i>); • Sospensione temporanea ordinata dal giudice amministrativo (<i>référé-suspension</i>); • Sospensione richiesta al <i>public accountant</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> • È concessa dall’Autorità Fiscale se l’ammontare del debito è inferiore a € 4.500: non è necessario fornire all’agente della riscossione alcuna garanzia (anche se le garanzie non vengono fornite, qualora necessarie, o se vengono rifiutate dall’agente della riscossione, la sospensione del pagamento continua ad applicarsi); • È concessa dal giudice amministrativo al soddisfarsi di due condizioni: (i) il contribuente deve dimostrare l’urgenza di sospendere la decisione; (ii) vi devono essere seri dubbi sulla conformità alla legge del provvedimento amministrativo; • È concessa dal <i>public accountant</i> qualora il contribuente dimostri di avere delle difficoltà finanziarie. Tale procedura, non regolamentata dalla legge, prevede la responsabilità patrimoniale del <i>public accountant</i>.
<p><u>UK</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sospensione a seguito di un accordo tra le parti; • Sospensione a seguito di istanza al tribunale. 	<ul style="list-style-type: none"> • È concessa dall’HMRC, a seguito di istanza del contribuente con il quale si raggiunge un accordo sull’ammontare delle imposte da posticipare ad appello concluso; • È concessa dal tribunale, in caso di rifiuto da parte dell’HMRC sull’accordo di cui sopra.

NOTE

Anche in materia di sospensione della riscossione netta è la separazione fra Germania e Regno Unito, da una parte, e Paesi latini (Italia compresa), dall’altre

In Germania e Regno Unito vi è un forte potere discrezionale delle Autorità fiscali (di regola, accordi fra A.F. e contribuenti che si mettono d’accordo

sull'ammontare delle imposte la cui riscossione è sospesa e sui tempi della sospensione); in Francia e Spagna la sospensione è, di regola, giudiziale, anche se è diritto del contribuente ottenerla laddove egli presti garanzia.

Torna anche per la sospensione il tema dell'automatismo della stessa nel caso in cui siano prestate garanzie, allo stesso modo come si è visto per la concessione di dilazioni di pagamento.

4.9 Esperibilità di misure cautelari: questioni generali e tipologie

<p><u>IT</u></p>	<p>L'agente della riscossione può porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Iscrizione di ipoteca su beni immobili;</i> • <i>Emissione di un provvedimento di fermo amministrativo su beni mobili registrati di proprietà del debitore</i> (ad esempio autovetture); • <i>Sospensione dei pagamenti dei crediti vantati dal debitore nei confronti di Pubbliche Amministrazioni.</i>
<p><u>DE</u></p>	<p>L'agente della riscossione non può porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Non applicabile:</i> questo in quanto le somme dovute a seguito della notifica di un avviso di accertamento, salva l'ipotesi della sospensione, divengono subito esigibili.
<p><u>ES</u></p>	<p>L'agente della riscossione, salvo nell'ipotesi in cui il contribuente sia un privato, può porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito.</p> <p>Inoltre, le misure cautelari possono essere adottate da parte dei funzionari addetti alle verifiche e alle ispezioni prima dell'inizio della fase di riscossione vera e propria ed una volta che sia stata inviata la proposta d'accertamento.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Sospensione delle procedure di rimborso tributario a favore del debitore;</i> • <i>Iscrizione di ipoteca su beni immobili;</i> • <i>Emissione di un provvedimento di fermo amministrativo su beni mobili registrati di proprietà del debitore</i> (ad esempio autovetture); • <i>Imposizione del divieto di vendere, alienare, onerare o rinunciare a beni e diritti;</i> • <i>Fermo di pagamenti (quali ritenuta d'acconto o IVA), tra le imprese o i professionisti:</i> questo accade quando l'agente della riscossione informa gli interessati che le controparti non hanno versato i propri debiti tributari (i titolari di contratti pubblici e privati sono responsabili, in via sussidiaria, del pagamento del debito tributario se, prima di entrare in affari con un'impresa o professionista, non hanno richiesto all'Amministrazione una certificazione attestante la sussistenza debiti tributari non pagati); • <i>Sospensione del rimborso tributario;</i> • <i>Altre misure previste nella legge processuale.</i>

<p><u>FR</u></p>	<p>L'agente della riscossione può porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito. Esistono, inoltre, garanzie legali come il privilegio del Tesoro e l'ipoteca legale, e misure cautelari di conservazione del credito.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Ipoteca legale (hypothèque légale) sui beni immobili</i>: vale massimo per dieci anni e non vi è un ammontare minimo del credito vantato; • <i>Saisie-conservatoire sui beni mobili di proprietà del debitore, sui crediti dovuti da un terzo e sui titoli</i>; • <i>Security right (Sûreté judiciaire)</i>: si tratta di un diritto reale di garanzia che può essere applicato su proprietà immobiliari, avviamento, azioni e titoli.
<p><u>UK</u></p>	<p>L'Amministrazione finanziaria, così come le Autorità locali, possono porre in essere le misure cautelari finalizzate alla conservazione del proprio credito. Altresì, sono esperibili azioni preventive reali.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Misure cautelari: <ul style="list-style-type: none"> • Writ of fieri facias; • Pignoramento presso terzi; • Sequestro conservativo; • Bancarotta; • Liquidazione della Società. • Azioni preventive reali: <ul style="list-style-type: none"> • istanza di insolvenza e di fallimento; • richiesta di pignoramento di conti bancari o altre attività finanziarie; • la richiesta di titoli a garanzia.

NOTE

Molto simili sono i sistemi francese, spagnolo ed italiano; in tutti e tre i Paesi sono previste misure cautelari consistenti nell'ipoteca su immobili, nel fermo amministrativo e nel pignoramento di conti.

In un'ottica comparatistica si deve sottolineare la particolare durezza del sistema spagnolo che prevede una molteplicità di misure e la possibilità non solo del blocco dei rimborsi, ma anche il coinvolgimento dei soggetti che hanno rapporti commerciali con il debitore moroso che sono corresponsabili laddove non richiedano all'Amministrazione una certificazione attestante che l'impresa con la quale intendono entrare in affari non ha debiti tributari non pagati. Anche per la Francia si può sottolineare che non vi sono limiti minimi di importo per procedere all'iscrizione di ipoteca sugli immobili.

4.9.1 Misure cautelari che l'agente della riscossione può adottare: condizioni

<p><u>IT</u></p>	<p>Le condizioni relative all'adozione di misure cautelari dipendono dalla tipologia di queste ultime:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>iscrizione ipoteca sui beni immobili</i>: può essere iscritta solo se il credito vantato sia di ammontare pari o superiore a € 20.000. Inoltre, prima di procedere all'iscrizione di ipoteca l'agente della riscossione deve notificare al debitore un avviso a mezzo del quale comunica che, in mancanza di versamento delle somme dovute entro 30 giorni, procederà all'iscrizione di ipoteca; • <i>fermo amministrativo</i>: per i debiti tributari inferiori a € 1.000, l'agente della riscossione può emanare tale provvedimento solo dopo aver notificato al debitore un avviso di pagamento delle somme dovute e, comunque, dopo aver atteso il decorso di centoventi giorni dal predetto avviso; • <i>sospensione dei pagamenti relativi ai crediti vantati dal debitore verso Pubbliche Amministrazioni</i>: le Pubbliche Amministrazioni, nonché le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare pagamenti di importo superiore a € 10.000, devono verificare, tramite un'apposita procedura informatica, se il creditore sia inadempiente all'obbligo di versamento di somme nei confronti dell'agente della riscossione. Il pagamento è, quindi, sospeso e l'agente della riscossione può, entro trenta giorni dal ricevimento delle informazioni da parte della Pubblica Amministrazione interessata, emettere, nei confronti di quest'ultima, un ordine di pagamento. Tale atto è finalizzato al versamento da parte della Pubblica Amministrazione nei confronti dell'agente delle somme dovute fino a concorrenza del debito esistente.
<p><u>DE</u></p>	<p>Non applicabili.</p>
<p><u>ES</u></p>	<p>Le condizioni relative all'adozione di misure cautelari sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la sussistenza di una motivazione; • l'idoneità, la necessità e la proporzionalità della misura cautelare: si deve stabilire soltanto quella più adatta dal punto di vista quantitativo e qualitativo per riuscire a soddisfare il debito; • la conferma della misura cautelare dall'organo gerarchicamente superiore a quello che la dispone.

<u>FR</u>	<p>Le condizioni relative all'adozione di misure cautelari sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'autorizzazione del giudice; tale autorizzazione non è, però, necessaria: <ul style="list-style-type: none"> • nel caso della procedura di <i>flagrance fiscale</i> (in tal caso, il <i>public accountant</i> può introdurre solo <i>interime protective seizures</i>); • nel caso in cui le rettifiche fiscali sono stabilite dal ruolo dopo una "<i>non-adversary procedure</i>" posta in essere nei confronti di un contribuente che varia di frequente la sua residenza; • in presenza di un titolo esecutivo; • l'adozione della misura cautelare entro tre mesi dall'autorizzazione del giudice.
<u>UK</u>	N.d..

NOTE

Questa domanda rappresenta un completamento della precedente, per cui si conferma dalle risposte ricevute che solo Spagna e Francia conoscono misure cautelari alquanto simili a quelle italiane.

Sotto il profilo procedurale si osserva una notevole discrezionalità dell'Amministrazione ad assumere misure cautelari in Spagna ed una maggior cautela in Francia ove molto spesso è necessaria l'autorizzazione del giudice.

In un'ottica comparatistica non può che confermarsi che il sistema spagnolo, che indubbiamente appare il più simile al nostro, è anche quello che riconosce i maggiori poteri cautelari fra tutti gli ordinamenti considerati (si veda il coinvolgimento dei soggetti che hanno rapporti commerciali con il debitore moroso di cui sopra si è detto). Sempre in un'ottica comparatistica l'assenza di misure cautelari in Germania e Regno Unito può trovare spiegazione nella specialità di tali sistemi, che prevedono una continua, pressante e generalizzata ingerenza dell'A.F. (ente impositore) nei confronti del contribuente, come lo dimostra il fatto che gran parte dei rapporti patologici fra A.F. e contribuenti anche riguardanti la fase di riscossione sono risolti mediante accordi fra Amministrazione e contribuenti volti a regolare tutte le fasi del pagamento anche coattivo del tributo. Tale *modus operandi* è, invece, del tutto estraneo ai Paesi latini, che si affidano alla legge per la regolamentazione dei rapporti fra A.F. e contribuenti, salvo riconoscere – con l'eccezione peraltro dell'Italia – più e meno estesi poteri discrezionali all'A.F.

4.10 Compenso dell'agente di riscossione

<u>IT</u>	L'agente della riscossione è retribuito con un aggio determinato dalla legge.
<u>DE</u>	Non applicabile.
<u>ES</u>	L'agente della riscossione è retribuito in base ad una percentuale fissata dalla legge finanziaria (non in funzione dei costi) della riscossione lorda dei tributi e dei crediti pubblici che gestisce. Gli enti locali e gli enti che prestano servizi di gestione tributaria sono remunerati in base ad una parte fissa ed un'altra variabile.
<u>FR</u>	Non applicabile.
<u>UK</u>	L'agente della riscossione ³¹ è retribuito sulla base di una <i>fee</i> e del valore dei beni che confisca. Dal report <i>International tax benchmarking</i> ³² si evince che il costo sostenuto a fronte di ogni dollaro recuperato tramite l'attività di riscossione è il più basso, se comparato con quello di altri nove Stati oggetto di un'indagine comparativa, tra cui vi sono anche la Spagna e la Francia.

NOTE

La diversità dei sistemi (gestione diretta nei quattro Paesi considerati, due, il nostro) non consente una significativa analisi comparativa.

Comunque volendo ricondurre le indicazioni tratte dai sistemi esteri ai poteri esercitati dall'A.F. (Agenzia delle entrate), si evidenzia ancora una volta una maggior discrezionalità di cui godono le Amministrazioni estere.

31 Si tratta di società private tra cui: Advantis Credit Ltd; Apex Credit Management Ltd; Bluestone Credit Management Ltd (formerly named Close Credit Management Ltd); Commercial Collection Services Ltd; Commercial Credit Services Group; Credit Solutions Ltd; Direct Legal and Collections; drydensfairfax solicitors; Equita Ltd; Fredrickson International Ltd; akinika Debt Recovery Ltd (formerly known as iQor Recovery Services Ltd); Rossendales Ltd.

32 Disponibile al link: <http://www.hmrc.gov.uk/research/benchmarking.pdf>

4.10.1 La determinazione del compenso

<u>IT</u>	<p>Il compenso è determinato in base ad una percentuale delle somme riscosse e degli interessi moratori: esso varia, altresì, in funzione di quando è effettuato il pagamento e, precisamente:</p> <ul style="list-style-type: none">• se il contribuente effettua il versamento dovuto entro il termine di pagamento, l'aggio è pari al 4,65% delle somme da riscuotersi;• se il contribuente effettua il pagamento dopo la scadenza del termine di pagamento, l'aggio è pari al 9% delle somme da riscuotersi (a partire dai ruoli emessi dal 1° gennaio 2013 l'importo dell'aggio è sceso all'8%)
<u>DE</u>	Non applicabile.
<u>ES</u>	<p>Il compenso, nel caso dell'AEAT, è determinato in base ad una percentuale che, per il 2013, è pari al 5% delle entrate lorde ottenute.</p> <p>Il compenso, nell'ambito della riscossione locale, è molto variabile in funzione del contratto e dell'attività che viene affidata all'impresa che offre il servizio.</p>
<u>FR</u>	Non applicabile.

UK	Il compenso è determinato in funzione dell'attività svolta	
	Azioni intraprese	Parcella, costi e tariffe
	<i>In commessione con il sequestro</i>	<i>Parcelle</i>
	Per visita ai locali	Somma non eccedente £ 12.50
	Sequestro in caso di somma totale fino a £ 100	£ 12.50
	Sequestro in caso di somma totale superiore a £ 100	12,5% della somma da recuperare compresa tra £ 100 e £ 400;
		4% su somme comprese tra £ 400 e £ 1,500;
		2,5% sulle somme comprese tra £ 1,500 e £ 8,000;
		1% sulle somme superiori a £ 8,000; 0,25% su ogni somma addizionale.
	<i>Quando il sequestro è posto in essere</i>	<i>Costi e Tariffe</i>
	Nel caso in cui i beni sono in custodia presso l'ufficiale giudiziario	£ 4.50 per il giorno del possesso.
	Nel caso in cui i beni oggetto di pignoramento sono in custodia presso il debitore	p 45 per giorno, pagabile dal giorno del possesso e fino a 14 giorni successivi.
	<i>Rimozione e deposito dei beni</i>	Costi e tariffe ragionevoli di rimozione e deposito.
	<i>Stima</i>	Costi e tariffe ragionevoli
<i>Vendita</i>		
Vendita effettuata nei locali del banditore d'asta	15% sulle somme realizzate più costi ragionevoli di pubblicità, rimozione e deposito	
Vendita effettuata nei locali del debitore	7,5% sulle somme realizzate più spese effettivamente e ragionevolmente effettuate e ragionevoli costi pubblicitari.	

NOTE

Le riposte fornite da Spagna e Regno Unito determinano il costo del servizio che l'agente della riscossione addebitano all'A.F. – ente impositore. Nel Regno Unito si tratta del rimborso delle spese sostenute più il compenso professionale, cui va aggiunto – come sopra indicato – un compenso calcolato sulla base del valore dei beni confiscati.

4.10.2 Il soggetto su cui grava il costo

<u>IT</u>	Sul contribuente per il 51% del relativo ammontare ove questo effettui il versamento dovuto entro il termine di pagamento, ovvero intero se il pagamento è effettuato dopo la scadenza del predetto termine.
<u>DE</u>	Non applicabile.
<u>ES</u>	Sull'AEAT.
<u>FR</u>	Non applicabile.
<u>UK</u>	Sull'HMRC.

NOTE

È la conclusione delle risposte date alle precedenti due domande: il compenso per la riscossione non è addebitato al contribuente ma è un costo interno all'A.F.

A prescindere dalla natura dell'aggio e dalle modalità per la sua determinazione, il problema di fondo che pone l'analisi comparata svolta è se il costo del servizio di riscossione (sia esso organizzativamente pubblicitario o privatistico) debba in tutto o in parte gravare sul contribuente. È un problema innanzitutto politico, in quanto la scelta che si pone è se il costo del servizio di riscossione debba gravare sulla fiscalità generale (al pari del servizio di gestione, verifica ed accertamento dei tributi) o sul contribuente inadempiente o moroso. La scelta fatta dal nostro ordinamento, che storicamente – quando la riscossione avveniva in via ordinaria solo tramite ruolo – rispondeva all'esigenza di far pagare a tutti i contribuenti iscritti a ruolo il servizio a loro favore reso di pagamento delle imposte, di mantenere l'aggio ed il suo addebito sul contribuente inadempiente o moroso si spiega sul piano morale, non apparendo giusto far pagare a tutti (fiscalità generale) un costo dovuto all'inadempienza solo di alcuni. Tale profilo morale appare giustificare la scelta effettuata dal nostro ordinamento di continuare a far gravare il costo della riscossione solo sui contribuenti inadempienti o morosi; a mio avviso, inoltre appare anche preferibile alla diversa scelta compiuta dagli altri ordinamenti di far gravare il costo della riscossione esclusivamente sulla fiscalità generale.

4.11 Forme di responsabilità dell'agente della riscossione

<u>IT</u>	L'agente della riscossione assume delle responsabilità in casi piuttosto limitati che riguardano le ipotesi di grave illegittimità dell'attività di riscossione (ad esempio, perché carente di un titolo idoneo a legittimare la stessa attività) che abbia provocato un danno ingiusto al contribuente ulteriore rispetto alla dazione delle somme riscosse (ad esempio, un'attività di riscossione illegittima da cui sia conseguita la crisi e l'estinzione dell'azienda).
<u>DE</u>	Non applicabile.
<u>ES</u>	L'agente della riscossione non assume particolari responsabilità, mentre nel caso degli enti privati le responsabilità sono di natura contrattuale.
<u>FR</u>	L'agente della riscossione assume delle responsabilità personali e finanziarie nei confronti dello Stato per la gestione della riscossione.
<u>UK</u>	L'agente della riscossione assume una responsabilità nei confronti dell'HMRC.

NOTE

Sono previste responsabilità solo di tipo amministrativo – contabile dell'agente della riscossione nei confronti dell'A.F.

Il tema appare particolarmente rilevante per l'Italia, vista l'entità dei ruoli affidati in riscossione ad Equitalia da tutti gli enti impositori (che si ricorda sono circa 12.000). La questione, dunque, si ribalta anche sulla qualità dei ruoli affidati in riscossione, che più volte per gli enti diversi dall'erario risultano erroneamente emessi.

v. Espropriazione forzata

5.1 Procedure di espropriazione forzata: tipologie

<u>IT</u>	<p>Le procedure di espropriazione forzata variano in funzione dei beni oggetto di espropriazione:</p> <ul style="list-style-type: none">• <i>espropriazione immobiliare;</i>• <i>espropriazione mobiliare;</i>• <i>espropriazione di beni nella disponibilità di terzi</i> (ad esempio, somme di denaro depositate presso una banca). <p>Le procedure di espropriazione iniziano con il pignoramento del bene da espropriare ad opera dell'agente della riscossione e proseguono con la vendita del bene e la distribuzione del ricavato all'agente della riscossione (nei limiti, evidentemente, dell'ammontare del credito da questi vantato).</p>
<u>DE</u>	<p>Le procedure di espropriazione forzata sono le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none">• <i>espropriazione immobiliare;</i>• <i>espropriazione mobiliare;</i>• <i>espropriazione per l'inizio di una procedura di fallimento</i> (a discrezione dell'Amministrazione).• <i>misure coercitive legali</i>, quali:<ul style="list-style-type: none">• multe amministrative;• esecuzione mediante sostituzione;• esecuzione diretta se l'azione richiesta non può essere sostituita. <p>È necessario dare notizia di queste misure stabilendo una data di scadenza.</p>
<u>ES</u>	<p>La regolamentazione della fase di espropriazione forzata, pignoramento e sequestro è identica a quella italiana.</p>

FR	<p>Le procedure di espropriazione forzata sono le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>procedure di espropriazione forzata ordinarie</i>: quali: <ul style="list-style-type: none"> • sequestro del conto bancario (<i>saisie-attribution</i>): è attivabile per quei crediti per cui non si può utilizzare la procedura speciale ma, comunque, non per i redditi di lavoro. Non è necessario un ordine di pagamento (<i>commandement de payer</i>) ma è sufficiente un avviso formale (<i>formal notice</i>). L'avviso di confisca deve essere notificato al terzo soggetto da un ufficiale giudiziario o un agente fiscale autorizzato. La terza parte deve versare le somme in suo possesso entro due mesi, senza che sia necessaria l'autorizzazione del giudice. È possibile presentare appello; • sequestro dei redditi di lavoro: è attivabile solo se è richiesto l'avvio della procedura di mediazione prima di mettere in atto il sequestro. Se la conciliazione non va a buon fine entro otto giorni o se il debitore non si presenta entro 15 giorni dalla decisione della Corte viene predisposto l'atto di confisca. Lo stesso viene poi notificato al datore di lavoro al lavoratore tramite servizio postale. La parte non confiscabile è sempre costituita dal <i>revenu de solidarité active</i>; • espropriazione dei beni mobili (<i>saisie – vente</i>): è attivabile a seguito della notifica dell'avviso formale (<i>mise en demeure</i>) o dell'ordine di pagamento (<i>commandement de payer</i>). Per il pignoramento bisogna attendere otto giorni da tale notifica, o uno, otto o trenta giorni nel caso di notifica dell'avviso formale (<i>mise en demeure</i>). La vendita non può avvenire nel mese seguente al pignoramento (in tal modo viene garantita la possibilità al debitore di vendere i beni); • espropriazione dei beni immobili (<i>saisie-vente immobilière</i>): è attivabile a seguito dell'emissione di un avviso formale (<i>mise en demeure</i>) e non di un ordine di pagamento (<i>commandement de payer</i>) da notificare al contribuente o, se necessario, a terzi; • <i>procedura di espropriazione forzata speciale</i>: quale l'<i>avviso a terzi detentori</i> attraverso il quale è possibile confiscare crediti (anche parte dei redditi di lavoro) nella disponibilità di terzi (con il limite del <i>revenu de solidarité active</i> pari a € 483,24 nel 2013 per una persona <i>single</i> senza figli). L'avviso deve essere notificato, per posta, sia al contribuente che al terzo. Il terzo diventa debitore dello Stato e deve versare la somma entro due mesi. Se l'agente non ha richiesto l'autorizzazione da parte del giudice, il debitore può presentare appello contro tale procedura.
----	--

<u>UK</u>	<p>Le procedure di espropriazione forzata sono le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>procedimento giurisdizionale</i>; • <i>sequestro/espropriazione</i>: tra l'inizio della procedura forzata e la vendita dei beni vi è un'ulteriore richiesta di pagamento. Se anche questa non viene soddisfatta, viene stilata una lista dei beni posseduti dal soggetto. Se il debitore sottoscrive tale lista, ha cinque giorni per versare quanto richiesto prima che i beni vengano venduti. Se il debitore non sottoscrive la predetta lista, devono trascorrere comunque cinque giorni prima che i beni vengano messi all'asta; • <i>azione di fallimento</i>: per i debiti superiori a £ 2,000 per i quali si ritiene impossibile soddisfare il pagamento, l'agente può rivolgersi all'<i>Enforcement Office</i>. La Corte potrebbe emettere ordine di bancarotta o un ordine di liquidazione della società.
-----------	--

NOTE

Sia i tipi di procedure che (ferme restando le peculiarità di ciascun ordinamento) che i procedimenti esecutivi sono praticamente simili in tutti i Paesi considerati e del tutto comparabili con il sistema italiano.

Degno di nota appare solo il caso della Francia che prevede forme speciali particolarmente incisive di pignoramento sia dei conti correnti che degli stipendi.

5.2 Il ruolo della Giudice nel contesto delle procedure di espropriazione forzata

<u>IT</u>	Non è previsto l'intervento del giudice per procedere all'espropriazione
<u>DE</u>	Non è previsto l'intervento del giudice per procedere all'espropriazione.
<u>ES</u>	Non è previsto l'intervento del giudice per procedere all'espropriazione, tranne il caso in cui l'agente della riscossione decida di entrare nel domicilio del debitore.
<u>FR</u>	È previsto l'intervento del giudice, che deve autorizzare le procedure, in alcuni casi, come ad esempio: nel caso di confisca dei redditi di lavoro; nel caso di pignoramento di beni mobili che si trovano presso l'abitazione di terzi; per l'espropriazione dei beni immobili, per la quale il debitore deve essere convocato davanti al giudice che deciderà se e come vendere i beni; per il sequestro presso l'abitazione del debitore per un credito che non supera € 535 (importo comprensivo delle sole imposte senza interessi e sanzioni fiscali), se è possibile applicare l'istituto del " <i>saisie-attribution</i> ", del " <i>saisie-rémunération</i> " o un " <i>avis à tiersdétenteur</i> " e il funzionario della riscossione decida comunque di procedere al sequestro.
<u>UK</u>	Non è previsto l'intervento del giudice, tranne nel caso in cui l'agente della riscossione decida di entrare con la forza nelle abitazioni o in altre strutture del debitore al fine di realizzare il sequestro.

NOTE

Salvo i casi di tutela delle libertà individuali e della proprietà privata, in linea con quanto precedentemente visto l'unico Paese in cui sono previsti interventi giudiziali è la Francia.

Di regola, dunque, può affermarsi che, come in Italia, anche negli altri Paesi considerati il controllo giudiziario è solo a posteriori.

5.3 Differenze con le procedure di espropriazione regolate dalle norme processualcivilistiche

<u>IT</u>	<p>Le forme di espropriazione forzata che l'agente della riscossione può intraprendere sono sostanzialmente identiche a quelle previste dalle norme processualcivilistiche.</p> <p>La differenza più rilevante sta nel fatto che l'agente della riscossione, diversamente da qualsivoglia soggetto privato, non deve fare ricorso all'attività del giudice per procedere all'espropriazione, con la conseguenza che l'incasso del credito erariale è più celere rispetto all'incasso di crediti tra privati.</p>
<u>DE</u>	<p>Le forme di espropriazione forzata che l'agente della riscossione può intraprendere sono sostanzialmente identiche a quelle previste dalle norme processualcivilistiche.</p> <p>La differenza più rilevante sta nel fatto che l'agente della riscossione, diversamente da qualsivoglia soggetto privato, non deve fare ricorso all'attività del giudice per procedere all'espropriazione, con la conseguenza che l'incasso del credito erariale è più celere rispetto all'incasso di crediti tra privati.</p>
<u>ES</u>	<p>Le forme di espropriazione forzata che l'agente della riscossione può intraprendere sono sostanzialmente identiche a quelle previste dalle norme processualcivilistiche.</p> <p>Le differenze più rilevanti sono le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'agente della riscossione, diversamente da qualsivoglia soggetto privato, non deve fare ricorso all'attività del giudice per procedere all'espropriazione, con la conseguenza che l'incasso del credito erariale è più celere rispetto all'incasso di crediti tra privati; • l'Amministrazione finanziaria ha più mezzi per riscuotere i crediti erariali sia rispetto ai creditori privati che rispetto all'Autorità Giudiziaria che intenda riscuotere i crediti che derivano dai risarcimenti spettanti alle parti civili che si costituiscono nei procedimenti penali nei confronti dei soggetti accusati di evasione fiscale.
<u>FR</u>	<p>Le forme di espropriazione forzata che l'agente della riscossione può intraprendere sono sostanzialmente identiche a quelle previste dalle norme processualcivilistiche.</p> <p>Le differenze più rilevanti sono le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'agente della riscossione, diversamente da qualsivoglia soggetto privato, non deve fare ricorso all'attività del giudice per procedere all'espropriazione, con la conseguenza che l'incasso del credito erariale è più celere rispetto all'incasso di crediti tra privati; • non c'è necessità di un ordine di pagamento rispetto alle ordinarie procedure di espropriazione, in quanto l'avviso formale è sufficiente.
<u>UK</u>	<p>Le forme di espropriazione forzata che l'agente della riscossione può intraprendere sono sostanzialmente identiche a quelle previste dalle norme processualcivilistiche.</p>

NOTE

Tutti i sistemi sono simili e praticamente uguali al sistema italiano. La procedura è prevalentemente amministrativa, nel senso che in nessun Paese è necessario l'intervento (*ex ante*) dell'Autorità Giudiziaria. Solo in Francia, come visto alla precedente risposta, può essere previsto un intervento giudiziario anche nella fase della procedura di esecuzione.

5.4 Privilegio del credito fiscale rispetto ai crediti di altri soggetti

<u>IT</u>	La legge riconosce al credito tributario un particolare privilegio nella soddisfazione rispetto al ricavato dalle procedure di espropriazione forzata.
<u>DE</u>	N.d.
<u>ES</u>	<p>La legge riconosce al credito tributario un rango privilegiato nella soddisfazione rispetto al credito di altri soggetti. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in presenza di garanzie personali, con riferimento all'ammontare non pagato dal debitore principale, l'Amministrazione può esercitare ulteriori attività di riscossione verso altri soggetti che la norma tributaria qualifica come responsabili solidali o sussidiari del pagamento della somma dovuta; • le garanzie di carattere reale sono rappresentate dai seguenti istituti: <ul style="list-style-type: none"> • prelazione privilegiata dei crediti tributari; • ipoteca legale tacita per alcuni crediti particolari; • assoggettamento dei beni trasferiti al pagamento dell'imposta dovuta per il loro trasferimento; • ritenzione della merce presso l'Autorità doganale fino al pagamento dell'imposta dovuta per la sua importazione.
<u>FR</u>	La legge riconosce al credito tributario un "Privilegio del Tesoro" (<i>privilege du Trésor</i>), valido 4 anni, il quale consente che il credito medesimo venga pagato prima degli altri creditori.
<u>UK</u>	N.d.

NOTE

Ancora una volta si può notare la quasi perfetta coincidenza fra i sistemi dei Paesi latini. Non risultano dati significativi per Germania e Regno Unito.

5.5 I mezzi per proteggere il contribuente nel contesto delle procedure di espropriazione

<u>IT</u>	Le forme di tutela a disposizione del contribuente sono assai limitate, potendo riguardare esclusivamente la pignorabilità di beni e, precisamente, l'illegittimità del pignoramento eseguito dall'agente della riscossione in merito ai beni impignorabili.
<u>DE</u>	Le forme di tutela a disposizione del contribuente si identificano: <ul style="list-style-type: none"> • nella possibilità di disporre di un provvedimento ingiuntivo, finalizzato ad evitare una situazione in cui l'intervento delle Autorità fiscali impedirebbe l'esecuzione di una decisione giurisdizionale; • nella possibilità di beneficiare nella fase della riscossione di un'esecuzione differita, che si rende possibile solo se la raccolta alla scadenza comporterebbe una difficoltà iniqua per il contribuente; • nella possibilità per le Autorità fiscali di sospendere l'esecuzione. Tuttavia, poiché le decisioni in merito alle possibilità di cui sopra sono a discrezione delle Autorità fiscali ovvero dei tribunali fiscali, i contribuenti sono protetti solo in una certa misura.
<u>ES</u>	Le forme di tutela a disposizione del contribuente si identificano nell'opposizione all'espropriazione forzata, la quale si fa davanti al giudice tributario, il <i>Tribunal Económico-Administrativo</i> , che è un organo amministrativo. I motivi sono tassativi: i) estinzione o prescrizione del credito tributario; ii) mancanza di notificazione della cartella di pagamento; iii) violazione delle regole della procedura di espropriazione forzata; iv) sospensione del procedimento di riscossione coattiva.
<u>FR</u>	Le forme di tutela a disposizione del contribuente si identificano nell'impossibilità da parte del <i>public accountant</i> di notificare l'avviso a terzi detentori nell'ipotesi in cui il contribuente chieda un <i>sursis de paiement</i> (una dilazione di pagamento); il contribuente può, in ogni caso, contestare l'avviso a terzi detentori appellandolo davanti al giudice. Nel caso di un sequestro di conto in banca, il contribuente ha il diritto di presentare ricorso davanti al giudice contro tale decisione. Se è stato presentato appello, il pagamento viene procrastinato ad eccezione del caso in cui un giudice decida che il pagamento deve essere fatto. Se non c'è appello, il debitore può chiedere al terzo di pagare prima della fine del periodo di due mesi.
<u>UK</u>	Le forme di tutela a disposizione del contribuente si identificano in quelle precedentemente viste (v.d. tabella 4.3), alle quali si aggiunge la possibilità di presentare appello.

NOTE

Si riscontra anche in tale campo una netta differenziazione fra Paesi latini (in cui sono previste tutele giurisdizionali) e Germania e Regno Unito in cui le tutele sono pressoché esclusivamente amministrative. Da notare che in Spagna la giurisdizione è sempre del giudice tributario; tanto in Spagna che in Francia i motivi di impugnazione appaiono simili a quelli che possono essere sollevati in Italia.

5.5.1 Riparto di giurisdizione nel caso di ricorso contro atti della riscossione

<u>IT</u>	<p>I ricorsi avverso gli atti della riscossione, a seconda delle circostanze, sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • di competenza del giudice tributario, nei seguenti casi: <ul style="list-style-type: none"> • per i ricorsi aventi ad oggetto le cartelle di pagamento; • per i ricorsi aventi ad oggetto gli avvisi di accertamento esecutivi; • per l'adozione di misure cautelari (quali il fermo e l'ipoteca), se relativi ad imposte erariali; • di competenza del giudice ordinario, nel caso di procedure aventi ad oggetto l'esecuzione forzata sui beni del debitore, quali ad esempio il pignoramento, sia mobiliare che immobiliare, anche se effettuata presso terzi soggetti che detengono beni del debitore. <p>Si rinvia, inoltre, a quanto detto in materia di sospensione della riscossione (vd. tabella 4.8.).</p>
<u>DE</u>	<p>I ricorsi avverso gli atti della riscossione sono di competenza del giudice tributario.</p> <p>Ciascuno Stato federale ha una o più di una Corte di prima istanza. Nel caso in cui la sentenza di una Corte di prima istanza sia negativa per il contribuente, quest'ultimo può proporre appello alla Corte federale. L'appello è ammissibile se la Corte ritiene che la questione giuridica sottostante alla disputa legale abbia un qualche fondamento.</p>
<u>ES</u>	<p>I ricorsi avverso gli atti della riscossione sono di competenza del giudice ordinario.</p> <p>Esso appartiene alla giurisdizione contenzioso-amministrativa, competente per tutti i ricorsi contro gli atti amministrativi, inclusi quelli tributari. Le altre tre giurisdizioni in Spagna sono quella civile, quella penale e quella sociale (che si occupa delle controversie in materia di lavoro e previdenza sociale).</p>
<u>FR</u>	<p>I ricorsi avverso gli atti della riscossione, a seconda delle circostanze, sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • di competenza del giudice ordinario e, più precisamente, del giudice dell'esecuzione nei seguenti casi: <ul style="list-style-type: none"> • per i ricorsi aventi ad oggetto gli atti di riscossione per vizi propri di questi ultimi; • per i ricorsi aventi ad oggetto gli atti di riscossione per vizi del presupposto dell'atto in materia di imposte di successione e di imposta di registro; • di competenza del giudice amministrativo, nel caso di ricorsi aventi ad oggetto gli atti di riscossione per vizi del presupposto dell'atto in materia di imposte sul reddito e per l'IVA.
<u>UK</u>	<p>I ricorsi avverso gli atti della riscossione sono di competenza del giudice tributario, (<i>Tax Tribunal</i>), a sua volta composto da un tribunale di primo livello (<i>First-Tier</i>) ed uno di secondo livello (<i>Upper Tribunal</i>).</p> <p>Prima di appellarsi al tribunale, il contribuente deve notificare il ricorso all'HMRC. Una volta effettuata tale notifica il contribuente potrà, in alternativa, citare in giudizio l'HMRC davanti al tribunale ovvero richiedere una revisione dell'atto impositivo e/o della riscossione alla stessa Autorità fiscale.</p>

NOTE

Il Paese che più si avvicina all'Italia è sicuramente la Francia, in cui è prevista una ripartizione della giurisdizione fra giudice ordinario e giudice amministrativo/tributario. In tutti gli altri Paesi, invece, la giurisdizione è pressoché di esclusiva competenza del giudice tributario; scelta questa che può avere i suoi pregi a patto, però, che si tratti di una giurisdizione professionale (togata) e non speciale come la giurisdizione tributaria italiana.

5.6 Limiti previsti dalla normativa tributaria alla pignorabilità dei beni da parte dell'agente della riscossione

<p><u>IT</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il pignoramento mobiliare non può essere effettuato: <ul style="list-style-type: none"> • sul letto; • sull'anello nuziale; • Il pignoramento immobiliare non può essere effettuato: <ul style="list-style-type: none"> • sulla prima casa (ad esclusione di quelle di lusso); • sugli immobili diversi dalla prima abitazione se l'importo da riscuotere non è superiore a € 120.000.
<p><u>DE</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il pignoramento mobiliare non può essere effettuato: <ul style="list-style-type: none"> • su alcuni effetti personali; • sui beni connessi all'occupazione del contribuente (non sono però previste disposizioni specifiche per proteggere dalle procedure di pignoramento le azioni in una società di persone o una società); • sulle retribuzioni del contribuente se importi delle stesse non eccedono € 930 al mese.
<p><u>ES</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il pignoramento mobiliare non può essere effettuato: <ul style="list-style-type: none"> • sul salario minimo professionale; • sui mobili; • sugli attrezzi della prima abitazione; • sui beni strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa.
<p><u>FR</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il pignoramento mobiliare non può essere effettuato: <ul style="list-style-type: none"> • sulle somme legate al mantenimento; • sulle proprietà che sono dichiarate non sequestrabili dal testatore o del donatore, salvo autorizzazione del giudice; • sui beni mobili necessari per la vita e per il lavoro del debitore e della sua famiglia nei limiti stabiliti da un decreto (che comprende ad esempio l'abbigliamento, i prodotti alimentari, alcuni elettrodomestici e mobili, gli oggetti necessari per il proseguimento di studi o di formazione professionale, gli strumenti di lavoro necessari per l'esercizio personale e per l'attività professionale); essi diventano però pignorabili se: i) si trovano in un luogo al di fuori del luogo in cui la persona oggetto del sequestro vive o lavora; ii) se sono beni preziosi; iii) se perdono il loro carattere di necessità a causa della loro quantità; iv) se rappresentano <i>asset</i> tangibili di un business; • sui beni mobili essenziali per i disabili o per la cura dei malati; • Il pignoramento immobiliare non può essere effettuato: <ul style="list-style-type: none"> • sulle proprietà che la legge dichiara non pignorabili, ad esempio le proprietà pubbliche; • sulle proprietà che la legge dichiara incedibili, salvo diversa disposizione; • sulla residenza principale qualora l'imprenditore individuale possa dichiarare non pignorabili i diritti di costruzione dove si trova la sua residenza principale e qualsiasi terreno che non sia dedicato ad uso professionale (ad eccezione di queste ipotesi, invece, la residenza principale è pignorabile).

<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Il pignoramento mobiliare non può essere effettuato: <ul style="list-style-type: none"> • sugli strumenti necessari per il lavoro, salvo che non vi siano altri beni sequestrabili; • sugli articoli per la casa (come la biancheria da letto e di attrezzature da cucina); • sui prodotti soggetti ad un contratto di acquisto a rate; • Il pignoramento immobiliare non può essere effettuato: <ul style="list-style-type: none"> • sulla casa del contribuente.
-----------	---

NOTE

I sistemi sono tutti fra loro simili e raffrontabili con il sistema italiano.

Degno di nota appare solo il fatto che, dalle risposte ricevute, soltanto in Francia e nel Regno Unito, come in Italia, è prevista l'impignorabilità della casa di abitazione.

5.7 Risultanze statistiche relative ai soggetti che sono annualmente coinvolti nelle attività di espropriazione forzata

<u>IT</u>	N.d.			
<u>DE</u>	N.d. (ciascuno Stato federale elabora le proprie statistiche ma queste non sono rese pubbliche).			
<u>ES</u>	La percentuale delle somme dovute che l'AEAT riesce a recuperare attraverso i procedimenti di espropriazione è all'incirca il 30% di quelle richieste.			
<u>FR</u>	Si riportano le statistiche riguardanti le procedure implementate dagli agenti della riscossione pubblicate dall'Autorità fiscale nel 2012.			
	<i>Persone fisiche:</i>			
		2010	2011	2012
	Lettera di richiamo/ Avviso formale	5.651.588	4.508.371	9.207.400
	Notifica ai terzi che hanno la disponibilità dei beni	4.465.127	4.598.352	4.948.921
	Espropriazione dei beni immobili	323	271	272
	<i>Società:</i>			
		2010	2011	2012
	Lettera di richiamo/ Avviso formale	1.514.334	1.538.418	1.378.338
	Notifica ai terzi che hanno la disponibilità dei beni	441.672	547.488	641.960
Misure cautelari	1.443	2.214	2.577	
Espropriazione dei beni immobili	97	103	117	
<u>UK</u>	N.d.			

NOTE

Colpiscono i seguenti dati fra quelli forniti:

- Spagna: 30% di recupero dell'evasione da riscossione
- Francia: le espropriazioni immobiliari sono irrisorie (200/300 nei confronti delle persone fisiche; circa 100 nei confronti delle società) rispetto a quelle mobiliari (quasi 5 milioni nei confronti delle persone fisiche; 500/600 mila nei confronti delle società). Il forte incremento di lettere di richiamo/avviso formale tra il 2011 ed il 2012, cui non ha fatto seguito un contestuale incremento della procedura di pignoramento presso terzi, indica un aumento dell' "adempimento spontaneo" dei debitori. In altre parole, la differenza tra le due grandezze indica il numero di contribuenti che hanno adempiuto alla richiesta di pagamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. La riforma entrata in vigore il 1° ottobre 2011 ha causato il forte incremento delle lettere di richiamo\avviso formale.

VI. Casi di criticità delle procedure di riscossione

6.1 Casi di criticità: profili generali

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none">• Particolare incisività delle procedure di riscossione nei confronti dei contribuenti;• Mancanza di un non sempre adeguato corredo di strumenti a tutela dei diritti dei contribuenti.
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none">• Mancanza di un'adeguata protezione legale nei casi di doppia imposizione internazionale;• Limitato utilizzo delle procedure di arbitrato nell'ambito del <i>transfer pricing</i>;• Complessità crescente delle norme contenute nel diritto processuale tributario.
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none">• Non applicabile.
<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none">• Necessità di impugnare un atto della riscossione sia per vizi propri che per vizi del presupposto dell'atto innanzi due differenti giudici.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none">• Possibilità di rendere pubblici i nomi di chi non ha ottemperato in maniera autonoma al pagamento delle imposte per importi superiori a £ 25.000.

NOTE

Molto interessanti alcune delle risposte avute. Appare sicuramente da sottolineare i profili, sottolineati soprattutto da Germania e Francia, di complessità del sistema e di difficoltà per il contribuente di adempiere correttamente ai propri obblighi tributari e di trovare un'efficiente tutela giurisdizionale.

6.2 Ipotesi di contrasto tra le normative nazionali ed i principi costituzionali

<u>IT</u>	<ul style="list-style-type: none">• Ammontare dell'aggio (varie Corti di primo grado hanno, infatti, evidenziato la possibile incompatibilità dell'aggio con i principi della Costituzione, ed in particolare gli artt. 3 e 53 Cost.).
<u>DE</u>	<ul style="list-style-type: none">• Non applicabile.
<u>ES</u>	<ul style="list-style-type: none">• Mancanza di proporzionalità nella limitazione della sospensione del procedimento d'espropriazione forzata;• Limitazioni alle possibilità di presentare ricorso in Cassazione (possibile soltanto se la causa supera € 600.000 con riferimento alle imposte dovute).
<u>FR</u>	<ul style="list-style-type: none">• Non applicabile.
<u>UK</u>	<ul style="list-style-type: none">• Non applicabile.

NOTE

Solo in Spagna si pongono alcune questioni sui limiti alla sospensione del procedimento di espropriazione forzata e sui limiti alla ricorribilità in Cassazione (non più possibile per contenziosi inferiori a € 600.000).

6.3 Ipotesi di contrasto tra le normative nazionali ed i principi previsti dall'ordinamento dell'Unione Europea

<u>IT</u>	Non applicabile.
<u>DE</u>	Non applicabile.
<u>ES</u>	Non applicabile.
<u>FR</u>	Non applicabile.
<u>UK</u>	Non applicabile.

NOTE

Nessuna risposta (com'era facile attendersi non esistendo negli altri Paesi una problematica simile a quella italiana sull'aggio).

6.4 Ipotesi di contrasto tra le normative nazionali ed i principi statuiti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo

<u>IT</u>	Possibile incompatibilità dell'accertamento esecutivo, nella misura in cui prevede il cd. principio del <i>solve et repete</i> , con l'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU, che presuppone l'esistenza di un giusto equilibrio tra gli obiettivi di politica economica e sociale che il legislatore intende raggiungere attraverso la contemporanea compressione di alcuni diritti individuali di proprietà.
<u>DE</u>	Non applicabile.
<u>ES</u>	Possibile limitazione non proporzionale dei diritti dell'uomo con riferimento alla decisione giudiziale circoscritta per i tributi statali ad una unica fase, senza possibilità di appello.
<u>FR</u>	Non applicabile.
<u>UK</u>	Non applicabile.

NOTE

Solo in Spagna ci si domanda se il fatto di limitare – per i tributi statali – la decisione giudiziale ad una unica fase, senza possibilità di appello, possa rappresentare una violazione.

VII. Altri aspetti

7.1 Particolarità concernenti i tributi locali (di competenza di Regioni o Comuni)

<u>IT</u>	Se l'ente locale non dispone di un funzionario della riscossione, la cd. procedura di ingiunzione fiscale risulterà più complessa ed onerosa di quella relativa alla riscossione a mezzo ruolo.
<u>DE</u>	I Municipi hanno diritto soltanto ed esclusivamente ai tributi che riscuotono, ma non hanno alcun obbligo di trasferire l'ammontare riscosso.
<u>ES</u>	Non vi sono differenze rilevanti.
<u>FR</u>	I tributi locali sono riscossi dalla <i>Direction générale des douanes et droits indirects</i> , che è parte dell'Amministrazione fiscale.
<u>UK</u>	La <i>council tax</i> non rientra nell'ambito dell'HMRC ma viene riscossa dalle Autorità locali. Queste hanno una serie di metodi per riscuotere le imposte. Le <i>best practice</i> solitamente prevedono: i) tre richiami affinché il pagamento venga effettuato; ii) emissione di un mandato di comparizione davanti il giudice. Quest'ultimo autorizzerà l'Autorità locale ad intraprendere azioni esecutive. Deve, inoltre, essere inviata una lettera al debitore informandolo delle intenzioni delle Autorità locali di intraprendere tali azioni in un determinato periodo qualora il debito non venga soddisfatto.

NOTE

Le risposte sono in linea con l'organizzazione costituzionale degli Stati: in Germania, Regno Unito e Spagna la riscossione è demandata alle Autorità fiscali locali; in Francia sono riscossi a livello centrale.

VIII. Soggetto che si occupa della riscossione dei tributi locali

<u>IT</u>	<p>Le Autorità locali sono soggetti generalmente diversi da quelli che si occupano della riscossione dei tributi erariali.</p> <p>In particolare, le Autorità locali possono adottare i seguenti modelli organizzativi:</p> <ul style="list-style-type: none">• riscossione dei tributi di propria competenza in maniera autonoma;• affidamento del servizio di riscossione ad una società <i>in house</i>;• affidamento del servizio ad un soggetto terzo qualificato.
<u>DE</u>	<p>Le Autorità locali sono soggetti diversi da quelli che si occupano della riscossione dei tributi erariali.</p> <p>Esse sono Autorità pubbliche non governative deputate riscuotere il <i>trade tax</i>, che è un tributo comunale.</p>
<u>ES</u>	<p>Le Autorità fiscali locali sono soggetti diversi da quelli che si occupano della riscossione dei tributi erariali.</p> <p>In particolare, i Municipi possono adottare tre differenti modelli organizzativi:</p> <ul style="list-style-type: none">• i Municipi più grandi, normalmente, hanno delle proprie strutture per la riscossione;• gli altri Municipi possono avvalersi dell'Amministrazione provinciale, la quale ha una sua struttura di riscossione;• alcuni Municipi stipulano dei contratti con soggetti di diritto privato, affidando a questi ultimi la riscossione delle imposte.
<u>FR</u>	<p>Le Autorità locali sono soggetti diversi da quelli che si occupano della riscossione dei tributi erariali.</p> <p>Esse hanno natura di diritto pubblico.</p>
<u>UK</u>	<p>Le Autorità locali sono soggetti diversi da quelli che si occupano della riscossione dei tributi erariali.</p> <p>Esse hanno natura di diritto pubblico e sono deputate a riscuotere la <i>council tax</i>, che finanzia in media solo 1/6 della spesa pubblica sostenuta dal Comune che la incassa.</p>

NOTE

In vista della riforma della riscossione dei tributi locali, interessante è notare come in tutti i Paesi considerati il sistema di riscossione locale è distinto da quello della riscossione erariale e, di regola, appartiene alla autorganizzazione dell'ente locale.

8.1 Leggi applicabili per la riscossione e l'effettuazione di misure cautelari nell'ambito dei tributi locali

<u>IT</u>	<p>Le norme applicabili alle procedure per la riscossione dei tributi locali sono simili a quelle previste per i tributi erariali.</p> <p>Gli enti locali che non si avvalgono di Equitalia non possono effettuare la riscossione a mezzo ruolo. L'ente locale, ovvero il soggetto a cui viene affidato il servizio di riscossione, deve utilizzare la procedura di ingiunzione fiscale (R.d. n. 639/1910) alla quale si applicano, ove compatibili, anche le disposizioni previste dal Titolo II del d.P.R. n. 602/1973.</p>
<u>DE</u>	<p>Le norme applicabili alle procedure per la riscossione per i tributi locali sono identiche rispetto a quelle applicabili alla riscossione dei tributi erariali.</p> <p>Le norme applicabili alle procedure per l'effettuazione di misure cautelari sono diverse da quelle applicabili ai tributi erariali in quanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le Autorità locali non possono disporre misure cautelari; • le Autorità locali tentano di norma di aiutare i contribuenti insolventi o vicini all'insolvenza, nei limiti consentiti della legge, in misura maggiore rispetto alle Autorità statali (tale maggior "indulgenza" deriva dal fatto che gli oneri sociali, dovuti in favore dei soggetti che perderebbero il lavoro a causa della fallimento del proprio datore di lavoro, sono a carico delle Autorità locali).
<u>ES</u>	<p>Le norme applicabili alle procedure per la riscossione e per l'effettuazione di misure cautelari per i tributi locali sono identiche rispetto a quelle applicabili alla riscossione dei tributi erariali.</p>
<u>FR</u>	<p>Le norme applicabili alle procedure per la riscossione e per l'effettuazione di misure cautelari per i tributi locali sono identiche rispetto a quelle applicabili alla riscossione dei tributi erariali.</p>
<u>UK</u>	<p>Le norme applicabili alla riscossione dei tributi locali sono diverse da quelle applicabili alla riscossione dei tributi erariali in quanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le Autorità locali scelgono il metodo che assicuri il miglior equilibrio tra efficacia ed efficienza dell'azione di recupero; • le Autorità locali possono ricorrere ad un accordo con il contribuente per ottenere il pagamento delle imposte dovute. • le Autorità locali, prima di intraprendere qualsiasi azione legale contro i contribuenti, cercano di distinguere coloro che non possono, da coloro che non vogliono pagare le imposte. Il persistente rifiuto di pagare le imposte può comportare delle responsabilità di tipo penale. • le Autorità locali, qualora una persona fisica sia debitore per una cifra superiore a £ 750, possono richiedere l'applicazione della procedura di bancarotta, se non vi è una ragionevole probabilità che il soggetto diventi solvibile. Trattandosi di una procedura concorsuale, i creditori che verranno soddisfatti prioritariamente saranno quelli dotati di una garanzia reale sui beni del debitore. Il credito vantato dalle Autorità locali viene soddisfatto una volta che sono stati pagati i predetti creditori. È prevista anche la possibilità di stipulare un "concordato preventivo" da sottoporre al comitato dei creditori, per evitare la procedura di fallimento.

NOTE

Salvo che per la Gran Bretagna, in tutti i Paesi considerati le norme e regole applicabili per la riscossione locale sono le stesse previste per la riscossione erariale.

8.2 Sanzioni applicabili all'omesso e/o tardivo pagamento dei tributi locali

<u>IT</u>	In parte coincidono con quelle applicabili ai tributi erariali ed in parte possono variare, in quanto le varie Autorità locali possono graduare le sanzioni minime e massime entro i limiti imposti dalla legge nazionale.
<u>DE</u>	Sono le stesse applicabili ai tributi erariali.
<u>ES</u>	Sono le stesse applicabili ai tributi erariali.
<u>FR</u>	Sono le stesse applicabili ai tributi erariali.
<u>UK</u>	Per il ritardato pagamento della <i>council tax</i> non è prevista alcuna sanzione. Qualora il contribuente non ottemperi al pagamento dell'imposta entro sette giorni dal sollecito inviato dall'Autorità competente, egli sarà responsabile del pagamento delle spese legali relative alle ulteriori procedure che l'Autorità riterrà opportuno porre in essere.

NOTE

In linea generale (a parte, però, la Gran Bretagna) sono applicabili norme uniformi a quelle previste per i tributi erariali.

8.3 Remunerazione dell'ente che effettua il servizio di riscossione dei tributi locali

<u>IT</u>	È prevista una remunerazione contrattualmente stabilita tra le parti coinvolte nel rispetto delle regole degli appalti pubblici.
<u>DE</u>	Non è previsto alcun compenso per lo svolgimento dell'attività di riscossione (in quanto l'ente che svolge la riscossione dei tributi locali ha natura di diritto pubblico).
<u>ES</u>	È prevista una remunerazione variabile, che viene coperta dalla fiscalità generale. Operativamente, il contribuente effettua il pagamento del debito direttamente sul conto corrente dell'ente locale e successivamente l'ente locale trasferisce la remunerazione all'ente privato.
<u>FR</u>	È prevista una remunerazione variabile che dipende dal tributo riscosso, compresa tra l'1% il 2%, a cui si aggiunge un ulteriore onere a carico dello Stato che varia dall'1% al 5,4% dell'ammontare del tributo locale.
<u>UK</u>	Non è previsto alcun compenso per l'attività di riscossione, salvo nel caso in cui sia coinvolto un ufficiale giudiziario.

NOTE

Differentemente che per la riscossione erariale, sono di regola previsti compensi (con l'eccezione della Germania) per la riscossione locale.

PARTE SECONDA: I MATERIALI

QUESTIONARIO INVIATO AI CORRISPONDENTI ESTERI

I. Foreword and aim of the questionnaire

This questionnaire looks at the framework of income taxes, concerning both individuals and corporate entities.

The questionnaire is aimed at verifying the structure of the different phases enforcing income taxes provided for by your tax system. In particular, we would like to focus on the different phases of the application of taxes, going from the filing of the tax return to the expropriation procedures of the assets, in case the taxpayer does not pay the sums due. Even if the questionnaire is above all focused on income taxes (in particular State taxes), please feel free to describe peculiarities regarding local taxes (i.e. taxes levied by Regions and municipalities), if any. Moreover, please describe in the context of State taxes the peculiarities which arise between direct taxes (income taxes, wealth taxes) and indirect taxes (VAT, inheritance taxes). Since the Nineties, these differences are not relevant anymore in the Italian tax system.

This questionnaire is above all interested in the analysis of the “tax collection procedure” and of the “forced collection procedure”. In answering, please give greater attention to these phases than to the others.

In describing the different phases of the application of taxes provided for by your tax system, please point out:

- the possible contrasts between the provisions of your tax system and the constitutional law principles;
- the possible contrasts between the provisions of your tax system and the principles of EU Law and/or the provisions of the European Convention on Human Rights;
- the possible difference between the rules, both in the standard phase and in the interim phase, applicable to tax collection of income taxes or State taxes, and those applicable according to civil procedural law to the enforcement process of civil law obligations.

Furthermore, please insert the reference to the applicable provisions in footnotes related to each answer.

II. Collection of income taxes – Subjective aspects

A first important issue concerns entities in charge of tax collection.

With regard to the entities in charge of tax collection in your own tax system, please describe these entities answering to the following questions:

- 1.1. Who is in charge of tax collection? Can these entities collect every category of sums at the national level? Please specify if it is an entity publicly-owned or privately-owned.
- 1.2. Is this entity the owner of the sums to be collected or only the entity in charge of tax collection? If it is the owner of the credit, can it transfer the credit to third parties (e.g. to a bank)?
- 1.3. Who exerts the control on the entity in charge of tax collection? Please describe how such control is carried out.
- 1.4. Is the entity in charge of tax collection subject to public law (as public administrations are) or to private law?
- 1.5. Does the entity in charge of tax collection enjoy some discretionary powers in deciding to carry on a more pervasive tax collection procedure in respect of some categories of credits or does it have to collect all the credits according to the same procedures?
- 1.6. Is the entity in charge of tax collection subject to the regulation that your law system provides for those entities managing public money?
- 1.7. In case of positive answer to question n. 1.6., please briefly describe the controls exerted on the entity in charge of tax collection. Please specify if these controls are exerted during tax collection procedure or if they are exerted after tax collection.
- 1.8. Which procedures can be used to assess that the credit is definitively unrecoverable and that the entity in charge of tax collection does not have to carry on the collection anymore?
- 1.9. Does your tax system provide for a minimum sum under which the entity in charge of tax collection does not carry on any tax collection activities?

III. Collection of income taxes – Objective aspects

1. Tax return and self-assessment of taxes

With regard to income taxes provided for by your tax system, please:

- describe how the payment of the sums due on the basis of the tax return (both if filled in and filed by the taxpayer or if filled in by the Tax

- Authorities and sent to the taxpayer) works;
- underline, in particular, if your income tax system relies upon self-assessment of taxes (with the consequence that the taxpayer determines the amount of taxes to be remitted to the Tax Authorities) or if, vice versa, the Tax Authorities calculate the amount of taxes that each taxpayer has to pay;
- underline if the taxpayer who does not pay the amount of taxes indicated in the tax return is subject to a specific penalty, or, if, vice versa, he has to pay the sole amount of taxes due increased by applicable interests (without penalties).

2. Tax Assessment

With regard to income taxes provided for by your tax system, please describe the tax assessment phase as exerted by the Tax Authorities, answering to the following questions:

- 2.1. Does the tax assessment qualify per se as an enforcement order for the collection of higher assessed taxes?
- 2.2. In case of positive answer to question n. 2.1, please specify the term for the remittance of higher assessed taxes to the Tax authorities.
- 2.3. Which are the consequences if the term is not observed? In particular, can (and, if so, from which moment) the collection agent begin the forced collection procedures?
- 2.4. If the tax assessment does not qualify per se as an enforcement order for the collection of higher assessed taxes, which act qualifies as an enforcement order and which is the authority in charge of the drafting of this act?
- 2.5. In case of positive answer to question n. 2.4, please specify the term for payment of higher assessed taxes and the consequences if the term is not observed.
- 2.6. In all these cases, if the taxpayer appeals against the tax assessment, does your tax system provide for a temporary collection of the amount of higher assessed taxes (or a part of it)?

3. Tax collection

With regard to your own tax system, please:

- describe the collection of income taxes, underlining the acts involved in this phase, their roles and their fundamental elements;

- underline any special rule applicable to the notification of the acts at hand (for example, the possibility for the collection agent to proceed with notification of these acts by certified e-mail);
- describe the instruments used to protect taxpayers' rights during tax collection, and underline their degree of effectiveness.

Moreover, considering the aims of the questionnaire, we have to analyze some aspects which are linked to the tax collection phase. In particular, we refer to:

Payment of the sums due and offset

3.1 Please describe if in your tax system tax debts can be offset against taxpayer's credits. Please specify if these credits can only be tax credits or also other kinds of credits (as the credits from the Italian National Health Service). Moreover, please describe under which conditions tax debts can be offset.

Debt rescheduling and waiver of it

In this section please explain if and, in case, under which conditions the collection agent can reschedule the debt. Please focus on the possible ways of debt rescheduling that can be carried on by the collection agent and do not deal with those ways available solely to the Tax Authorities.

However, please describe all the cases in which both the collection agent and the Tax Authorities are involved.

3.2 Does your own tax system provide for the possibility to pay by instalments?

3.2.1 In case of positive answer to question n. 3.2., what conditions must be met in order to obtain the payment by instalments? Which is the applicable interest rate? Is such an interest rate in line with market interest rates?

3.3 In the tax collection procedure, are there any agreements/settlements between the taxpayer and the collection agent aimed at reducing the amount of the sums due?

3.3.1 In case of positive answer to question n. 3.3., please underline if these agreements/settlements are always applicable or if they can be applicable only when the debtor is in particular situations (e.g., in case of bankruptcy or financial crisis).

3.3.1 Please underline the powers of the collection agent and the parameters in light of which he has to evaluate his approval to these agreements.

Suspension of the tax collection procedure

3.4 Does your tax system provide for the suspension of the tax collection procedure?

3.4.1 In case of positive answer to the question n. 3.4., is there an authority empowered with the granting of suspension of the collection procedures or is it fixed by law provisions? Is this authority the collection agent?

3.4.1.1 With regard to suspensions fixed by law provisions, which are the conditions required for benefiting from the suspension?

3.4.1.2 With regard to suspensions granted by an authority different from the collection agent, which is the authority empowered with the granting of the suspension of the collection procedures? Please describe the conditions required for benefiting from the suspension of collection procedure.

3.4.1.3 With regard to suspensions granted by the collection agent, please describe the conditions required for benefiting from this suspension.

Interim measures

3.5 Does your tax system provide for interim measures that the authority in charge of forced collection procedure can promote? Please describe these measures, the conditions of applicability and their effects.

Consideration and liability of the collection agent:

3.6 Does your tax system provide for a consideration to the collection agent for the activity he carries on?

In case of positive answer to question n. 3.6., how is this remuneration calculated and who bears the cost of it? Which is the amount of the mentioned consideration?

3.7 Does your tax system provide for liability of the collection agent?

3.7.1 In case of positive answer to question n. 3.7., which are the main situations in which the collection agent can be liable?

4. Forced collection procedures

With regard to income taxes provided for by your tax system, please:

- describe forced collection procedures;
- point out the role of the Court in the context of expropriation procedures carried out by the collection agent, and if it is different from

the role that the Court has in the context of expropriation procedures regulated by civil procedural law;

- underline, if the tax credit benefits from a special privilege towards the credits of other subjects;
- describe the means to protect the taxpayers' rights in the context of expropriation procedures, underlining their degree of effectiveness;
- underline if tax law provides for limits to seizure of assets by the collection agent (for example, part of the salary or, regarding companies, operating assets);
- illustrate, if possible, the statistics regarding the subjects that are involved every year in forced collection procedures (for example, the number of debtors towards whom forced collection procedures are carried on).

IV. Some critical issues on the tax collection procedures

Having regard to your tax system, please briefly describe the possible critical points in the current regime of the tax collection procedures that are discussed among public opinion and that are still open for consideration.

V. Questions about local taxes

Is the subject in charge of the collection of local taxes the same that manages the collection of State taxes? Is it a public or private subject? If it has a private nature, could you explain us how such person is chosen by the local authority?

Is the collection of local taxes carried out in the same way of State taxes or in different ways? Is there a rule that provides for the application of interim measures in case of breach of tax code by the taxpayer? If so, are interim measures the same applicable also for credits arising from State taxes?

Are the penalties provided for missed or delayed payment of local taxes the same which are provided for State taxes? If they are different, what is their amount?

Is there a remuneration in favor of the entity in charge of the collection of local taxes? If so, does the non-compliant taxpayer bear the relevant cost or is it included among the general expenses financed through the tax revenue?

RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DELL'ITALIA

*di Alessio Persiani, Federico Rasi,
Federica Pitrone, Valentino Tamburro*

I. Foreword and aim of the questionnaire

This questionnaire looks at the framework of income taxes, concerning both individuals and corporate entities.

The questionnaire is aimed at verifying the structure of the different phases enforcing income taxes provided for by your tax system. In particular, we would like to focus on the different phases of the application of taxes, going from the filing of the tax return to the expropriation procedures of the assets, in case the taxpayer does not pay the sums due. Even if the questionnaire is above all focused on income taxes (in particular State taxes), please feel free to describe peculiarities regarding local taxes (i.e. taxes levied by Regions and municipalities), if any. Moreover, please describe in the context of State taxes the peculiarities which arise between direct taxes (income taxes, wealth taxes) and indirect taxes (VAT, inheritance taxes). Since the Nineties, these differences are not relevant anymore in the Italian tax system.

This questionnaire is above all interested in the analysis of the “tax collection procedure” and of the “forced collection procedure”. In answering, please give greater attention to these phases than to the others.

In describing the different phases of the application of taxes provided for by your tax system, please point out:

- the possible contrasts between the provisions of your tax system and the constitutional law principles;
- the possible contrasts between the provisions of your tax system and the principles of EU Law and/or the provisions of the European Convention on Human Rights;
- the possible difference between the rules, both in the standard phase and in the interim phase, applicable to tax collection of income taxes or State taxes, and those applicable according to civil procedural law to the enforcement process of civil law obligations.

Furthermore, please insert the reference to the applicable provisions in footnotes related to each answer.

II. Collection of income taxes – Subjective aspects

A first important issue concerns entities in charge of tax collection.

In Italy the Revenue Agency is in charge of State taxes collection. The Revenue Agency implements this task through Equitalia S.p.A. (hereinafter Equitalia). Equitalia is a publicly owned company, since its shareholders are the Revenue Agency and INPS (National Institute for Social Security) ⁽¹⁾. Equitalia, being a public company, has to carry on its activity according to the criteria established for the activities carried on by public administrations. For this reason, Equitalia – that is not the owner of the sums to be collected, but only the entity in charge of their collection and that, for this reason, cannot transfer the credit to third parties – does not have, in principle, discretionary powers in determining the subjects against whom the tax collection procedures can be started. Therefore, unlike a privately-owned entity, Equitalia, in principle, must act towards all the debtors with the same impulse, without taking into account the amount of the sums due. In any case, there are some legislative proposals that are aimed at providing for criteria/guidelines on how tax collection procedures should be carried on in respect of the different categories of credits to collect ⁽²⁾.

Due to its public nature, Equitalia is subject to all the controls that the Italian law system provides for those subjects who handle and manage public money. Therefore, Equitalia is subject to two different controls. The first one is the control exerted by the Revenue Agency that is in charge of the collection of taxes. The second one is the control exerted by the entities which are in charge of the control of the national accounting system. These entities are the State General Accounting Office (Ragioneria generale dello Stato) and the Court of Auditors (Corte dei Conti). Moreover, due to the fact that Equitalia is an entity with a public nature, a specific procedure to identify the situations in which there is no more need to carry on tax collection activities is provided for at the legislative level (the so called “procedura di discarico”) ⁽³⁾. So, in this perspective, Equitalia cannot deem the credit unrecoverable by

1 Art. 3 of Law Decree September 30, 2005, n. 203.

2 Art. 1, para. 531 of Law December 24, 2012, n. 228.

3 Art. 19 of Legislative Decree April 13, 1999, n. 112.

itself and according to the rules applicable to civil law obligations, but it has to follow, as already said, a specific procedure provided for by the law.

III. Collection of income taxes – Objective aspects

In the Italian tax system the implementation of income taxes involves the following phases:

1. *tax return and self-assessment of taxes;*
2. *tax assessment;*
3. *tax collection;*
4. *forced collection procedure.*

In the next sections we will describe these phases, focusing on the most important issues that are linked with the aim of the questionnaire.

The individual stages of taxation procedure are listed below, taking the questionnaire into account.

1. Tax return and self-assessment of taxes

In the Italian tax system tax return plays a crucial role. In particular, it grants the cooperation between the taxpayer and the Revenue Agency. Through the tax return, the taxpayer makes the Revenue Agency aware of the dimension of his own tax liability ⁽⁴⁾. In particular, we have to underline that tax return filed by the taxpayer contains also the assessment and liquidation of the amount to be paid. In other words, in the Italian tax system income tax relies upon taxpayer self-assessment of taxes. The Revenue Agency, vice versa, checks only the coherence between the sums paid by the taxpayer and the taxes due as calculated in the tax return ⁽⁵⁾. If the taxpayer does not remit the sums self-assessed in the tax return to the Tax Authorities, he is subject to a penalty. This penalty is equal to 30% of unpaid sums, as well as applicable interests ⁽⁶⁾.

4 Art. 1 of Presidential Decree July 22, 1998, n. 322.

5 Art. 31 of Presidential Decree September 29, 1973, n. 600.

6 Art. 13 of Legislative Decree December 18, 1997, n. 471.

2. Tax Assessment

According to the rules applicable to income taxes until October 1, 2011, the tax assessment phase differed from the tax collection phase. In the assessment phase the Revenue Agency carried on control activities regarding the tax return and assessed the amount of higher taxes due (plus applicable interests and penalties). The collection phase, as a different and separate phase from the assessment phase, started only after the enrolment of the taxpayer in a collection register by the Revenue Agency ⁽⁷⁾ and the subsequent notification of a notice of payment by the collection agent ⁽⁸⁾. This system is not applicable anymore to income taxes and VAT, but it is still in force for other kinds of taxes (i.e. stamp duty tax, inheritance tax). According to the system described so far, tax assessment and tax collection were structured as follows:

CHECK	TAX ASSESSMENT	COLLECTION REGISTER	NOTICE OF PAYMENT	FORCED COLLECTION PROCEDURE
Revenue Agency checked the accuracy of the tax return.	If the tax return was not accurate, the tax assessment - indicating higher taxes due (plus applicable interests and penalties) - was issued.	After the tax assessment, enrolment of the taxpayer in a collection register, being this a list of the debtors of the Revenue Agency.	Notification of the notice of payment, indicating the sums due. The notice of payment qualified as an enforcement order.	If the taxpayer did not pay the sums due according to the notice of payment, the collection agent could undertake the forced collection procedures, promoting, in case, interim measures to preserve the credit.

As from October 1, 2011, a different system applies to income taxes and VAT ⁽⁹⁾. While in the pre-existing regime, only the enrolment of the taxpayer in the collection register and the notice of payment qualify as enforcement orders, pursuant to the 2011 reform the tax assessment qualifies per se as an enforcement order. More specifically, tax assessments issued as from October 1, 2011 include not only higher assessed taxes, but also the demand for payment of the sums due within the same term in which the taxpayer can file an appeal against the tax assessment (usually 60 days) ⁽¹⁰⁾. 30 days after the

7 Art. 10 and ff. of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

8 Artt. 25-26 of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

9 Art. 29 of Law Decree May 31, 2010, n. 78.

10 Art. 29, para. 1, lett. a) of Law Decree May 31, 2010, n. 78.

taxpayer's failure to pay the amount owed, the tax assessment is delivered to the collection agent 180 days after the delivery of the tax assessment, the collection agent can undertake the forced collection procedures against the taxpayer ⁽¹¹⁾. Even if during this time frame the tax collection procedure is suspended, nonetheless the collection agent can promote interim measures aimed at preserving the credit ⁽¹²⁾, such as mortgage and administrative block. According to the system described so far, tax assessment and tax collection are now structured as follows:

CHECK	TAX ASSESSMENT	D E L I V E R Y O F T H E T A X A S S E S S M E N T T O T H E C O L L E C T I O N A G E N T	F O R C E D C O L L E C T I O N P R O C E D U R E
Revenue Agency checks the accuracy of the tax return.	If the tax return is not accurate, a tax assessment - determining higher taxes due (plus applicable interests and penalties) - is issued. The tax assessment qualifies as an enforcement order.	30 days after the taxpayer's failure to pay the amount owed within 60 days from the notification of the tax assessment, the notice of assessment is delivered to the collection agent.	For 180 days starting from the delivery of the tax assessment to the collection agent tax collection is suspended. Only after the expiry of this term, the collection agent can undertake the forced collection procedures against the taxpayer. Nonetheless, during this time frame the collection agent can promote interim measures aimed at preserving the credit.

As far as the relationship between tax assessment and litigation is concerned, we have to underline that different collection procedures of higher assessed taxes are provided depending on the filing of an appeal by the taxpayer. If the taxpayer does not file an appeal against the tax assessment, he has to pay the total amount of higher assessed taxes ⁽¹³⁾, applicable interests

11 Art. 29, para. 1, lett. b) of Law Decree May 31, 2010, n. 78.

12 Art. 29, para. 1, lett. b) of Law Decree May 31, 2010, n. 78.

13 Art. 29, para. 1, lett. a) of Law Decree May 31, 2010, n. 78.

and penalties. If, vice versa, the taxpayer files an appeal to the competent Court, he has to remit 33,3% of higher assessed taxes to the Tax Authorities (so called temporary tax collection) ⁽¹⁴⁾.

TAX ASSESSMENT	CHALLENGE VS. NON CHALLENGE	SUMS TO PAY
Issue of the tax assessment	If the taxpayer files the appeal against the tax assessment	33,3% of higher assessed taxes
	If the taxpayer does not file the appeal against the tax assessment	The entire assessed amount, applicable interests and penalties

In any case, the appeal against the tax assessment does not suspend per se the collection of the assessed amount. This suspension has to be specifically asked, and, after an examination, it can be granted by the competent Court ⁽¹⁵⁾.

3. Tax collection

As already said in sec. 2, until October 1, 2011, the tax assessment phase differed from the tax collection phase. The tax assessment did not qualify as an enforcement order for the collection of the sums due and the collection of assessed taxes began only after the enrolment of the taxpayer in the collection register and the notification of the notice of payment. The enrolment of the taxpayer in the collection register and the notification of the notice of payment were also the acts qualifying as enforcement orders, which, as a consequence, could represent the appropriate ground for the start of forced collection procedure. As already said, as from October 1, 2011 the enrolment of the taxpayer in the collection register and the notification of the notice of payment are not relevant anymore for income taxes. Now, the tax assessment qualifies per se as an enforcement order ⁽¹⁶⁾.

Moreover, considering the aims of the questionnaire, we have to analyze

14 Art. 29, para. 1, lett. a) of Law Decree May 31, 2010, n. 78 in conjunction with Art. 15 of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

15 Art. 47 of Legislative Decree December 31, 1992, n. 546.

16 Art. 29, para. 1, lett. a) of Law Decree May 31, 2010, n. 78.

some aspects which are linked to the tax collection phase. In particular, we refer to:

- Payment of the sums due and offset

Pursuant to applicable Italian tax rules, the taxpayer can remit the amount of taxes due to the Tax Authorities not only through a direct payment of this amount⁽¹⁷⁾, but also through tax debts offset. The latter procedure is available, first of all, when the Revenue Agency owes tax credits to the taxpayer⁽¹⁸⁾. Moreover, according to a regulation recently adopted, tax debts can be offset against credits due to the taxpayer from the Italian National Health Service (Servizio Sanitario Nazionale). This is possible only for those credits certified according to a specific procedure⁽¹⁹⁾.

- Debt rescheduling and waiver of it

The Italian tax system provides for some ways of debt rescheduling. These can involve not only the Revenue Agency, but also the collection agent.

A first way to reschedule a tax debt concerns the possibility to pay the sums due by instalments. In particular, when the taxpayer is in a temporary and objective situation of financial difficulties, the collection agent can grant a payment by instalments of the sums due up to seventy-two monthly payments⁽²⁰⁾.

Moreover, there is another way to reschedule a debt which affects the amount of sums due. We refer to the so called “tax settlement” procedure, according to which the taxpayer can benefit from tax abatement. In this procedure both the Revenue Agency and the collection agent are involved, even if the latter plays only a formal role. In any case, this procedure is not always applicable, but it can be only used during insolvency proceedings, and, therefore, only when the taxpayer is insolvent or in financial crisis⁽²¹⁾.

- Suspension of the tax collection procedure

17 Art. 28 of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

18 Art. 28-ter of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

19 Art. 28-quater of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

20 Art. 19 of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

21 Art. 182-ter of Royal Decree March 16, 1942, n. 267.

In the Italian tax system, tax collection can be suspended, not only by a judgment of the Court after a specific request of the taxpayer, but also by the decision of the competent office of the Revenue Agency until the release date of the judgment of first instance on the appeal filed by the taxpayer ⁽²²⁾. Moreover, there are also some cases of suspension of tax collection *ex lege*. In particular, we are referring to the procedure recently introduced by the Italian legislator, according to which if the taxpayer provides evidence of the clear illegitimacy of the acts of collection notified (for example, by virtue of the statute of limitation or of the remittance of the sums to the Tax Authorities) tax collection is automatically suspended until when the creditor entity will assess the grounds of illegitimacy declared by the taxpayer ⁽²³⁾.

- Interim measures

With regard to interim measures, 30 days after the term fixed by the tax assessment of the payment of the sums due, the tax assessment is delivered to the collection agent. 180 days after the delivery of the tax assessment, the collection agent can undertake the forced collection procedure against the taxpayer ⁽²⁴⁾. During this time frame the collection agent can promote interim measures aimed at preserving the credit. In particular, these measures are the registration of a mortgage and the issue of an administrative block act on movable registered assets (e.g. cars). In order to safeguard taxpayer's rights some limits on the use of these interim measures are provided for. Most of these limits have been provided in recent years, in order to better comply with the constraints deriving both from EU legislation and the principles stated in the European Convention on Human Rights. In this respect, the Italian legislator has tried to render the rules applicable to tax collection more coherent with the principle of proportionality enshrined both by the Treaty on Functioning of the EU and the European Convention on Human Rights.

With regard to the mortgage, a minimum threshold has been provided and according to current rules the collection agent can register a mortgage only when the credit is equal or higher than 20.000 Euro. Moreover, before registering the mortgage the collection agent has to notify the debtor of a notice. In this notice he must communicate that, if the debtor does not pay the sums

22 Art. 39 of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

23 Art. 1, para. 537-543 of Law December 24, 2012, n. 228.

24 Art. 29, para. 1, lett. b) of Law Decree May 31, 2010, n. 78.

due within 30 days, he will register a mortgage ⁽²⁵⁾.

In respect of tax debts whose amount is lower than 1.000 Euro, the legislator, in coherence with the principle of proportionality, has provided for a special procedure aimed at improving the collaboration between the collection agent and the taxpayer. In fact, the law provides for a 120-day waiting period after the notification of a notice of payment of the amount owed before the collection agent can promote interim measures (typically he can issue an administrative block act) ⁽²⁶⁾.

With regard to the suspension of payments from public administrations to the debtor, the Italian legislator provided for that public administration and publicly-owned companies, before proceeding with payments higher than 10.000 Euro, have to verify – with a specific electronic procedure – if the creditor is defaulting in respect of sums due to the collection agent ⁽²⁷⁾. If this is the case, the payment is suspended and the collection agent can, within 30 days from the delivery of the information by the competent public administration, issue a demand for payment. This document is addressed to the public administration involved that has to directly remit the sums due to the collection agent, up to the amount of the existing debt ⁽²⁸⁾.

- Consideration and liability of the collection agent:

With regard to consideration to the collection agent there is a premium fixed by the law. This premium is based on a percentage of the sums he collects and of the moratorium interests and it lies on the taxpayer (i) for 51% of the amount if the payment occurs by the deadline (usually, within 60 days after the notification of the tax assessment) or (ii) for the whole amount if the payment occurs after the expiry of the mentioned deadline ⁽²⁹⁾. In particular, in the first situation the premium is equal to 4,65% of the sums due, in the second situation it is equal to 9% of the mentioned sums ⁽³⁰⁾. It is important to underline that, there are some legislative proposals aimed at changing the amount of the premium and that different courts of first instance have recently proposed a preliminary ruling to the Constitutional Court, highlight-

25 Art. 77 of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

26 Art. 1, para. 544 of Law December 24, 2012, n. 228.

27 Art. 48-bis of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

28 Art. 48-bis of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602 and the implementing Ministerial Decree January 18, 2008, n. 40.

29 Art. 17 of Legislative Decree April 13, 1999, n. 112

30 Art. 17 of Legislative Decree April 13, 1999, n. 112

ing the potential incompatibility of the amount of the premium with constitutional principles, most importantly with the equality and ability-to-pay principles stated, respectively, by Artt. 3 and 53 of the Italian Constitution.

The liability of the collection agent is restricted to a few situations. In particular, they concern the circumstances in which there is a weighty illegitimacy of the tax collection procedures (e.g., because there is no right to carry on the procedure). This illegitimacy has to result in an unjust offense to the taxpayer in addition to the payment of the sums collected (e.g., an illegitimate tax collection procedure which causes the crisis and the termination of a company).

4. Forced collection procedures

If the taxpayer does not pay the sums due by the deadline set, the collection agent can proceed with the forced collection procedures ⁽³¹⁾. The categories of forced collection procedures are the same as the one ordinarily applicable according to civil law procedure. But there is a relevant difference: the collection agent, differently from private entities, can proceed with forced collection procedures without recourse to the court system. Moreover, in case of tax credits Italian law recognizes a particular privilege with respect to the amount obtained by forced collection procedures.

There are different forced collection procedures having regard to the different assets to be expropriated. In particular, we can consider expropriation of real estate assets, expropriation of movable assets and expropriation of assets in the availability of third parties (e.g., sums of money deposited in a bank). Forced collection procedures start with the seizure of the relevant assets by the collection agent. After that, assets are sold and the amount obtained is remitted to the collection agent (up to the amount of the credit).

With regard to the acts issued during forced collection procedures, the means to protect taxpayers' rights are very restricted. In fact, they can concern only the liability to seizure of assets, and, precisely, the illegitimacy of seizure carried out by the collection agent infringing the rules according to which some assets cannot be seized (for example, bed and wedding ring of the debtor cannot be seized) ⁽³²⁾.

IV. Some critical issues on the tax collection procedures

31 Art. 49 and ff. of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

32 Artt. 57-58 of Presidential Decree September 29, 1973, n. 602.

In recent years the tax collection procedures are very discussed among public opinion. In particular, it has been underlined, on one hand, the particular incisiveness in respect of the taxpayers and, on the other hand, that the instruments to protect taxpayers' rights are not sufficient.

V. Questions about local taxes

- 1. Is the subject in charge of the collection of local taxes the same that manages the collection of State taxes? Is it a public or private subject? If it has a private nature, could you explain us how such person is chosen by the local authority?**

Art. 52 legislative decree n. 446/1997 regulates local tax collection procedures. In addition to direct management, third-parties assignment is allowed, as long as third-parties are enrolled in the professional register. Alternatively an *in house* State-owned company can carry out the collection service. If tax collection service is assigned to third-parties European Union procurement law has to be observed.

The current situation of the tax collection system it's affected by several laws formerly issued, abrogated at a later stage by laws never entered into force.

In several local authorities, indeed, enforced collection of tax payable is carried out by Equitalia Spa Group companies because art. 3(25) of law decree n. 203/2005 stated that until December 31th, 2010 (extended deadline on June, 30th, 2015) local authorities enforced tax collection activities can be committed in extension regime to Equitalia Group companies or, as a result of current contracts extension, to companies enrolled in the professional register provided by art. 53(1) of legislative decree n. 446/1997.

Art. 3(6) of legislative decree n. 112/1999, later repealed by law decree n. 40/2010, stated that, in the event of lack of tax collection direct managing choice, tax collection activities had to be performed by Equitalia Spa Group Companies.

In other words, law that entrusted a subsidiary role to Equitalia Spa Group companies in the context of enforced tax collection activities, although repealed, has not been replaced by any new provision setting the end of the enforced tax collection activities contracts signed between Equitalia Spa Group Companies and local authorities. As seen so far, the current local authorities tax collection law has a transitory nature.

The new local authorities tax collection legislation is provided by Art. 3(25-*bis*) of law decree n. 203/2005: the date of the entry into force, originally expected on January, 1th 2011, was repeatedly postponed. After the first two postponements, art. 7(2), lett. *gg-ter* of law decree n. 70/2011 stated that, starting from December 31th 2012, Equitalia Spa group and Riscossione Sicilia Spa should have stopped tax assessment and collection activity carried out on behalf of municipalities and municipal companies. Law decree n. 35/2013 and “Budget Law 2014” have further extended the entry into force of these laws starting from January 1th, 2015.

Art. 1(642) “Stability Law 2015” has further extended the entry into force of the tax collection reform, starting from July, 1th 2015.

In this framework, it is necessary to consider the further local authorities tax collection reform provided for by delegation law n. 23 of 2014. According to Art. 10 of law n. 23 of 2014, local authorities tax collection reorganization will have to assure competitiveness, certainty and transparency in case of tax assessment and collection outsourcing activities. At the meantime, it should provide that the procedure of assignment of these services must be made complying with European Union law. The companies registered in the register provided by art. 53, legislative decree n. 446 of 1997 and Equitalia Spa Group companies will have to provide their know-how to the local authorities. An Equitalia Group reorganization aimed at a human resources rational reallocation can be also useful to reach that purpose. In any case, legislative decree implementing law n. 23 of 2014 have not been adopted yet.

- 2. Is the collection of local taxes carried out in the same way of State taxes or in different ways? Is there a rule that provides for the application of interim measures in case of breach of tax code by the taxpayer? If so, are interim measures the same applicable also for credits arising from State taxes?**

Law applicable to local tax authorities collection activities is different from that applicable for the State tax collection, unless enforced tax collection service is committed to a Equitalia Spa Group company, which can provide to enrol the taxpayer in its tax collection register and put in place the same interim measures that are disposed for State taxes. Fiscal injunction activities, provided for by Royal Decree n. 639/1910, is alternative to the procedure of enrolment of the taxpayer in the tax collection register and has to be used by local authorities that directly manage enforced tax collection or by local authorities that commit this service to in house State-owned company.

According to Art. 2, Royal Decree n. 639/1910, enforced tax collection

consists of an order, issued by a lender institution, to pay, within 30 days, the amount due. The 30 days deadline that taxpayer has at his disposal to pay taxes, interest and penalties is a shorter period than the State tax payment deadline (60 days).

Instead of enrolling the taxpayer in a collection register by the Revenue Agency, local tax authority has to use fiscal injunction procedure provided by law, as affirmed by former Land Registry Office (Agenzia del Territorio) in the Circular letter n. 4/2008, and it isn't possible to enrol mortgage of the debtor assets as provided for by Art. 77 of Presidential Decree n. 602/1973, because this law disposes that the enrolment of the taxpayer in the collection register by the Revenue Agency constitutes the legal title to enrol mortgage on the debtor properties.

In this case the issuance of an administrative block act on movable registered assets would be applicable. In fact, art. 86 of Presidential Decree n. 602/1973, that regulates the issuance of an administrative block act on movable registered assets, allows the use of this interim measure after the expiration of the term of 60 days for the payment notice, as provided for by art. 50(1) of Presidential Decree n. 602/1973.

As noted by scholar³³, indeed, the assimilation between fiscal injunction and the payment notice, provided by law n. 265 of 2002, should legitimate the issuance of an administrative block act on movable registered assets in the context of the fiscal injunction procedure.

As affirmed by the Ministry of the Economy and Finance³⁴, when new tax collection laws will enter into force, enforced tax collection will be done through:

- a) the fiscal injunction and the subsidiary application, if compatible, of Presidential Decree n. 602/1973, in case of direct management or commitment to *in house* State-owned company;
- b) the sole fiscal injunction procedure when the tax collection activity is carried out by third-parties, after a tender procedure.

The possibility to register a mortgage on the debtor properties in relation to credit in the event of local tax credit non-payment, when new laws will enter into force, will be ensured by Art. 7(2), lett. gg-quater of law decree n. 70/2011 (whose enter into force was postponed on July 1th, 2015).

In this framework, it is necessary to consider the further local authorities

33 A. URICCHIO, *L'ingiunzione fiscale*, In la riscossione dei tributi (a cura di M. Basilavetchia, S. Cannizzaro, A. Carinci), Quaderni della rivista di diritto tributario, Giuffrè, 2011, p. 169.

34 Nota protocollo n. 19194, November 14th, 2011.

tax collection reform that is contained in delegation law n. 23 of 2014 , even if the implementing legislative decree has not been adopted yet. According to Art. 10, law n. 23 of 2014, local authorities tax collection reorganization will have to consider fiscal injunction legislation revision provided by Royal Decree n. 639/1910, procedures and legal institutions for the management of the procedure of enrolment of the taxpayer in a collection register by the Revenue Agency provided by Presidential Decree n. 602/1973, and the adaptation to the local authority tax collection peculiarities.

Furthermore, according to the abovementioned delegation law, enforced tax collection activities will be subjected to public rules as warranty for the taxpayer with the law that local authorities can collect taxes and others revenues enrolling the taxpayer in the collection register by the Revenue Agency or by *in house* State-owned company using, transiently and in the perspective of a local authorities reorganization, Equitalia Spa Group companies, conditionally to the transmission to these companies of the identification of information about credit nature and reason”.

- 3. Are the penalties provided for missed or delayed payment of local taxes the same which are provided for State taxes? If they are different, what is their amount?**

Partly they are equivalent to penalties applicable for State taxes and partly they can change, because various local authorities can fix minimum and maximum penalties within limits established by State law.

- 4. Is there a remuneration in favor of the entity in charge of the collection of local taxes? If so, does the non-compliant taxpayer bear the relevant cost or is it included among the general expenses financed through the tax revenue?**

A variable compensation is provided. The amount of such compensation depends on the entity performing the tax collection service. The legitimacy of the agent remuneration charged to the taxpayer in the context of fiscal injection activities has been questioned by judgment of State Council n. 3413 of 2012.

RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DELLA GERMANIA

*di Marcus Mick, Michael Hendricks,
Arne v. Freeden*

The abbreviations for German legislation used hereinafter have the following meaning:

- AO: Abgabenordnung (General Tax Code)
- EStG: Einkommensteuergesetz (Income Tax Act)
- GewStG: Gewerbesteuergesetz (Trade Tax Act)
- KStG: Körperschaftsteuergesetz (Corporate Tax Act)
- UStG: Umsatzsteuergesetz (Value Added Tax Act)
- UmwStG: Umwandlungsteuergesetz (Company Transformation Tax Act)
- FGO: Finanzgerichtsordnung (Code of Procedure for Tax Courts)
- FVG: Gesetz über die Finanzverwaltung (Act on the Organization of the Fiscal Authorities)
- GG: Grundgesetz ([German] Constitution)
- EStDV: Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (Decree on the Implementation of the Income Tax Act)
- GewStDV: Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (Decree on the Implementation of the Trade Tax Act)

I. Foreword and aim of the questionnaire

This questionnaire looks at the framework of income taxes, concerning both individuals and corporate entities.

The questionnaire is aimed at verifying the structure of the different phases enforcing income taxes provided for by your tax system. In particular, we would like to focus on the different phases of the application of taxes, going from the filing of the tax return to the expropriation procedures of the assets, in case the taxpayer does not pay the sums due. Even if the questionnaire is

above all focused on income taxes (in particular State taxes), please feel free to describe peculiarities regarding local taxes (i.e. taxes levied by Regions and municipalities), if any. Moreover, please describe in the context of State taxes the peculiarities which arise between direct taxes (income taxes, wealth taxes) and indirect taxes (VAT, inheritance taxes). Since the Nineties, these differences are not relevant anymore in the Italian tax system.

This questionnaire is above all interested in the analysis of the “tax collection procedure” and of the “forced collection procedure”. In answering, please give greater attention to these phases than to the others.

In describing the different phases of the application of taxes provided for by your tax system, please point out:

- the possible contrasts between the provisions of your tax system and the constitutional law principles;
- the possible contrasts between the provisions of your tax system and the principles of EU Law and/or the provisions of the European Convention on Human Rights;
- the possible difference between the rules, both in the standard phase and in the interim phase, applicable to tax collection of income taxes or State taxes, and those applicable according to civil procedural law to the enforcement process of civil law obligations.

Furthermore, please insert the reference to the applicable provisions in footnotes related to each answer.

II. Collection of income taxes – Subjective aspects

With regard to the entities in charge of tax collection in your own tax system, please describe these entities answering to the following questions:

1.1. Who is in charge of tax collection? Can these entities collect every category of sums at the national level? Please specify if it is an entity publicly-owned or privately-owned.

Germany is a federal republic. That is also reflected in the allocation of responsibility for the enforcement of tax laws. Tax laws are enforced by both the federal and the regional tax authorities, with some administrative tasks also being performed by the regional tax authorities on behalf of the federal government. Income tax, in particular, constitutes such a case of administrative agency, with the regional authorities assessing and levying the tax, but

subject to the federal government's rights to be involved to a certain extent. In addition, the federal government may also draw on the services of the regional authorities (e.g. until 30 June 2014 in the case of motor vehicle tax).

Art. 108 GG determines whether the federal or the regional authorities are in charge of collecting a particular tax and is based solely on the type of tax involved, but not on the respective amount. Tax administration is an example of "direct governmental administration", so that it is not permitted to transfer tax administrative tasks to any other entities governed by public or private law.

The federal tax authorities are in charge of the following tasks: customs duties, financial monopolies, excise duties regulated by a federal law including import VAT, motor vehicle tax and other transaction taxes related to motorized vehicles as well as charges imposed by the European Communities (Art. 108(1) GG).

The regional tax authorities act on behalf of the federal government in the following cases: capital transfer taxes, insurance tax, bill of exchange tax (of no practical significance), non-recurring property levies; in the case of any income or corporate surtaxes and, in particular, in the case of income tax and corporate tax as well as value added tax.

The regional tax authorities are in charge of collecting (cf. Art. 106(2) GG): wealth tax (currently abolished), inheritance tax, trade tax, fire insurance tax, real estate transfer tax, betting and lottery tax as well as casino gambling tax.

Can you confirm that collection is attributed to federal and regional tax authorities which qualify as publicly-owned entities?

The federal and regional tax authorities are part of the State (i.e. the Federal Republic of Germany or the federal states). They do not qualify as separate legal entities.

May you please elaborate on local taxes?

Local municipalities are also involved in collecting taxes. Together with the regional tax authorities, the local municipalities collect trade tax and real estate tax in a multi-staged procedure. In addition, they autonomously

collect those taxes in respect of which they have their own right to legislate. They are entitled to such a right with respect to local taxes on consumption and expenditure. As a result, numerous municipalities collect taxes on dog ownership, hunting and second homes.

1.2. Is this entity the owner of the sums to be collected or only the entity in charge of tax collection? If it is the owner of the credit, can it transfer the credit to third parties (e.g. to a bank)?

Revenue-raising power is regulated in articles 106, 106a and 107 GG. It designates the statutory powers of a regional administrative authority to withhold taxes it collected and/or the right to receive taxes collected by another governmental entity.

Revenue-raising power is not congruent with tax sovereignty. In the Constitution, it is inter alia the prerequisite for determining administrative sovereignty (cf. Art. 108(3) GG). Revenue-raising power also includes questions related to financial equalization among the regions.

According to Art. 106(3) GG, revenue from income tax accrues equally to the federal government and the regions as part of so-called “primary financial equalization”. The municipalities also receive part of the income tax collected. In this connection, Art. 107(1) GG regulates the (horizontal) distribution of revenue among the regions. The definite amount that any region may retain is based on so-called “secondary financial equalization” under Art. 107(2) GG.

Basically, the administrative authorities are not authorized to distribute the funds collected, but have to transfer such to the entity entitled to raise the revenue.

Does this mean that federal and regional authorities are not the owner of the sums to be collected? If so, which authority is the owner of the credit for the sums to be collected?

Can the entity in charge of tax collection affect the amount owed by the taxpayer (e.g. reducing the debt)?

In those cases where the federal tax authorities have collected taxes, the federation – as the owner of the bank accounts credited with the monies – is also the civil-law owner of the monies. Correspondingly, the federal states are the

civil-law owners of the monies which are credited to state accounts following collection by the state tax authorities. Monies to which other State bodies are entitled under the financial equalization principles described above must be transferred to the respective State bodies. The federation and the respective federal states are otherwise entitled to retain the taxes collected.

The municipalities are solely and exclusively entitled to the taxes that they collect. They have no duty to pass on the monies collected.

The authorities in charge of collecting taxes have no discretion to waive tax claims. The principle of legality applies strictly in tax law. Taxes can only be waived if collection would be “inequitable” in a given case and the relevant legislation expressly authorizes waiver by the State on equitable grounds (which seldom occurs).

1.3. Who exerts the control on the entity in charge of tax collection? Please describe how such control is carried out.

Local tax authorities are subject to the control of their superior authorities as well as to that of the courts.

Apart for competent regional tax office, are there any other authority which controls local offices?

The municipal tax authorities are supervised by district authorities of the federal states. These district authorities only verify that the municipal tax authorities are acting legally. They do not consider whether the actions of the municipal tax authorities are appropriate.

Which is the judge competent for the control on local tax authorities?

Together with the regional tax authorities, the municipal tax authorities collect trade tax and real estate tax in a multi-stage procedure. The actions of the regional tax authorities during a multi-stage procedure are subject to judicial control by the tax courts whereas the actions of the municipal tax authorities are subject to judicial control by the general administrative courts.

The tax offices are subject to the control of the local regional authorities with regard to the lawfulness and equality of administrative enforcement by

a superior authority. The superior authority is determined according to Sec. 2 FVG. To that extent – especially in the large, less densely populated states – this is the competent regional tax office in any given case. The tax authorities are constantly subject to the full parliamentary control of a member of the federal government or of the regions. Under Art. 108(3) sentence 2 GG in conjunction with Art. 85(3) GG, this is the Federal Finance Minister in respect of income tax.

In which moment is this control exerted? May you please elaborate more on how this control is carried out? Is this control exerted to verify the accuracy in implementing tax collection procedures?

Supervision by a superior authority.

Initially, the superior authority supervises subordinate authorities through the issue of administrative directions which outline how specific laws are to be interpreted and applied (administrative directions). Where a subordinate authority is uncertain as to how an individual case should be handled, it may consult the superior authority and involve it in reaching a solution in that case. The superior authority may on its own initiative intervene in the handling of an individual case. This can occur, for example, if a taxpayer complains to a supervisory authority about the actions of a subordinate authority. In certain cases, the subordinate authority is obliged to involve the supervisory authority in the handling of an individual case. This can be the case, for example, where a taxpayer has requested the subordinate authority during the collection process to waive a large amount of tax on equitable grounds

Are the tax offices also subject to a judicial control?

Furthermore, Art. 19(4) GG enables the taxpayer to take legal action if the tax administration as part of the public authority has infringed his rights. The tax courts usually decide in tax matters (Sec. 33 FGO). Before bringing an action pursuant to Sec. 44(1) FGO, the taxpayer must also have filed an unsuccessful administrative appeal, which comes within the scope of the tax authorities' competence, under Sec. 347 AO.

Could you please elaborate on this legal action? Which grounds of challenge can be brought with such a legal action?

Recourse to the courts is available in respect of any violation of the law. As a rule, complainants allege that the relevant authority failed to properly establish the facts of their case or failed to properly apply the law. The competent court (tax court or general administrative court) then decides as an independent body whether or not the law has been violated.

1.4. Is the entity in charge of tax collection subject to public law (as public administrations are) or to private law?

The tax authorities' activity comes solely within the scope of the public-law regime. It is generally held to be inconceivable that they could be privatized. However, individual provisions on the levying of tax are congruent with private-law regulations.

May you please elaborate on the statement "individual provisions on the levying of tax are congruent with private-law regulations"?

The right to collect taxes falls within the domain of public law. However, a number of provisions regulating the collection of taxes are completely congruent with private-law provisions. For example: Tax law regulates the circumstances in which the tax authorities are permitted to seize property to enforce a tax debt. The effect of seizure of property under tax law is exactly the same as the effect of seizure of property under civil law.

1.5. Does the entity in charge of tax collection enjoy some discretionary powers in deciding to carry on a more pervasive tax collection procedure in respect of some categories of credits or does it have to collect all the credits according to the same procedures?

The tax authorities do not have the discretion to decide whether taxes have to be levied. The basis for this is Sec. 85 sentence 1 AO, according to which the tax authorities are required to assess the tax that is due by law. They only have some discretionary powers in conducting particular tax procedures. However, they have to respect the principle, derived from Art. 3(1) GG, that tax laws must be applied consistently.

Could you please clarify the discretionary powers "in conducting particular tax procedures"? Which are the relevant procedures and which are the discretionary powers?

The principle of legality is applied strictly in tax law to determine whether tax is owed. The law requires the tax authorities to collect tax that is owed. They do, however, have the discretion as to the procedure they use for doing this. If, for instance, a taxpayer refuses to pay tax that has been assessed against him, the authority will have a variety of enforcement options available to it such as seizing the taxpayer's car or attaching his bank account. The competent authority is obliged to enforce its claim to tax, but has the discretion as to how to go about achieving this goal. In the example given, it may decide at its discretion whether to seize the taxpayer's car or attach his bank account.

1.6. Is the entity in charge of tax collection subject to the regulation that your law system provides for those entities managing public money?

As, in principle, the taxes collected have to be remitted to the entities entitled to raise revenue (cf. the answer to question 1.2), only these are also subject to actual budgetary law.

1.7. In case of positive answer to question n. 1.6., please briefly describe the controls exerted on the entity in charge of tax collection. Please specify if these controls are exerted during tax collection procedure or if they are exerted after tax collection.

cf. the answer to question 1.6.

Answer 1.6 does not include a description of the controls. Could you please further elaborate on the point?

1.8. Which procedures can be used to assess that the credit is definitively unrecoverable and that the entity in charge of tax collection does not have to carry on the collection anymore?

Sec. 261 AO empowers the respective collection agency to decide internally whether to abstain from collecting tax claims by force. The prerequisite for this is that recovery of the tax is unlikely to be successful or that the recovery costs are not in proportion to the amount owed.

Do the law or internal regulations of the authorities lay down criteria for the decision to abstain from collecting tax claims? If so, please describe. Is this decision checked or verified by a public entity?

A decision to refrain from collection is based on considerations of administrative economy: It makes no sense to proceed with collection if it can be assumed that collection will be unsuccessful or the costs of collection will be out of proportion to the amount to be collected. It should, however, be noted that a decision by the State to refrain from collecting a tax claim does not result in forfeiture by the State of such claim. A decision to refrain simply means that collection attempts are suspended for the time being. Collection proceedings can be recommenced as soon as it becomes evident that there is a chance that they could be effective.

As a rule, the tax authorities do not inform the taxpayer that they have decided to refrain from collection. This is essentially an internal administrative decision. As such it is also not subject to review by the courts. Practically speaking, it is also not reviewable by other authorities. As is the case with all administrative decisions, a decision to refrain from collection can be reviewed during (random) checks by the Audit Office.

1.9. Does your tax system provide for a minimum sum under which the entity in charge of tax collection does not carry on any tax collection activities?

In accordance with the minimum sum regulation in the tax collection procedure issued by the Federal Ministry of Finance (BStBl. [Bundessteuerblatt - Federal Tax Gazette] I 2001, 242), amounts of less than one euro are neither levied nor refunded. Amounts of under three euros have to be paid only if the total amount of tax due exceeds the three-euro threshold.

III. Collection of income taxes – Objective aspects

German taxation procedure is divided into four stages as follows:

1. determination of taxable income (sections 85 ff., 134 ff., 149 ff. AO)
2. tax assessment (sections 155 ff., 179 ff. AO)
3. tax collection (sections 218 ff. AO)
4. forced collection procedure (section 249 ff. AO)

Although the individual stages of the procedure are basically separate, they are not unconnected. Rather, tax collection depends on tax being assessed, and forced collection presupposes that tax has been levied.

The individual stages of taxation procedure are listed below, taking the questionnaire into account.

1. Tax return and self-assessment of taxes

With regard to income taxes provided for by your tax system, please:

- describe how the payment of the sums due on the basis of the tax return (both if filled in and filed by the taxpayer or if filled in by the Tax Authorities and sent to the taxpayer) works;
- underline, in particular, if your income tax system relies upon self-assessment of taxes (with the consequence that the taxpayer determines the amount of taxes to be remitted to the Tax Authorities) or if, vice versa, the Tax Authorities calculate the amount of taxes that each taxpayer has to pay;
- underline if the taxpayer who does not pay the amount of taxes indicated in the tax return is subject to a specific penalty, or, if, vice versa, he has to pay the sole amount of taxes due increased by applicable interests (without penalties).

1. Determination of taxable income

This procedure serves to establish the “tax facts”. Although the tax authorities are, in principle, ultimately responsible for the correctness of establishing the facts, the taxpayer also has to fulfil numerous obligations to co-operate with the tax authorities as they depend on the taxpayer to provide them with the relevant information. In light of these requirements, the taxpayer’s tax return plays a key role. The obligation to file a tax return is based on the provisions of the individual tax act in each case.

a. Contents of a tax return and self-assessment of taxes

In filing a tax return, the only basic requirement for a taxpayer is to report the facts relevant for the assessment of taxes (tax bases). In turn, the tax authorities compute the resulting amount of tax owed. The German system of taxing income is therefore based on the principle that the taxpayer reports the tax bases to the tax authorities, which compute and assess the amount of tax due on this basis. However, exceptions to this principle do exist in certain cases prescribed by law. In particular, the taxpayer is required not only to report the tax bases, but also to compute the amount of tax due (self-

assessment)¹ in the case of value added tax, wage tax and withholding tax on capital gains. In the above-mentioned cases, the taxpayer thus not only fulfils the tasks of determining taxable income, but also those of tax assessment.

b. Settlement of tax liability by the taxpayer

A distinction has to be made between the different types of taxes regarding the taxpayer's settlement of tax liability.

Income tax is assessed in a written tax assessment notice.² In principle, assessment takes place on expiry of the assessment period, which is equal to the calendar year. Nevertheless, taxpayers have to effect advance payments to the local tax office on the expected tax due every quarter (10 March, 10 June, 10 September, 10 December). The amount of these advance payments is, in principle, based on the income tax last assessed.³ In addition, the peculiarities of wage tax and withholding tax on capital gains have to be mentioned. Wage and withholding tax on capital gains are, in contrast, levied at source. Therefore income tax is levied directly by the deduction of wage tax or withholding tax on the capital gain and is remitted directly to the tax authorities.

The same applies accordingly to corporate tax via Sec. 31 of the Income Tax Act.

Trade tax is also an assessed tax. It arises, in principle, on expiry of the period in which the tax is levied.⁴ Trade tax is assessed in the trade tax assessment notice. Taxpayers also have to remit advance trade tax payments quarterly (15 February, 15 May, 15 August, 15 November), which are ultimately offset against the amount of tax due for the period in which the trade tax is levied.⁵ Basically, each advance payment amounts to a quarter of the tax last assessed.⁶

1 18 Abs. 1, 3 UStG, 41a EStG, 45a Abs. 1 EStG.

2 25 EStG, 155 ff. AO.

3 37 EStG.

4 18 GewStG.

5 19 Abs. 1, 20 Abs. 1 GewStG.

6 19 Abs. 2 GewStG.

Value added tax is also a periodic annual tax. The taxation period is the calendar year.⁷ As already mentioned above, the taxpayer is not only required to report the relevant VAT bases, but also to compute the tax.⁸ This self-assessment (subject to verification) is equal to a tax assessment by the tax authorities. Regardless of the annual tax character of VAT, the taxpayer – depending on the amount of tax for the previous calendar year – has to file preliminary tax returns every month or every quarter and to effect the corresponding payments.⁹ The advance payment is due on the 10th day after expiry of the self-assessment period. Both the VAT incurred and input VAT accruing have to be considered in computing the advance payments.

c. Late payment surcharge

If a taxpayer fails to pay the tax owed by the end of the due date, he has to pay a late payment surcharge for every non-payment month that has begun – irrespective of any default. The late payment surcharge is “an instrument of pressure without punitive character”, designed to serve the collection of taxes due and ensure timely payment by the taxpayer. The surcharge is levied at one per cent of the amount of tax in arrears. However, the taxpayer is granted a respite of three days during which the late payment surcharge is not imposed.¹⁰

Could you please clarify the nature of this late payment surcharge? You refer to it as an “instrument of pressure without punitive character”. Does it qualify as a penalty or is it more similar to interests, aiming at indemnifying damages suffered by the creditor?

Could you please clarify the amount of this surcharge? On which time basis is the one per cent of tax arrears calculated?

The late payment surcharge is designed to exert pressure on taxpayers so that they will pay their taxes on time. It is purely an administrative measure not a criminal measure, i.e. imprisonment is not available for non-compliance. Moreover, the late payment surcharge compensates the authority for the delay in receipt of taxes owed and the resulting administrative expenses. However, the compensatory aspect of interest charges is regarded as of secondary importance.

7 16 Abs. 1 UStG.

8 18 Abs. 3 S. 1 UStG.

9 18 Abs. 1, 3 UStG.

10 240 Abs. 3 S. 1 AO.

The late payment surcharge is a monthly charge of 1% on tax arrears. The charge is imposed for each month or part thereof.

2. Tax Assessment

With regard to income taxes provided for by your tax system, please describe the tax assessment phase as exerted by the Tax Authorities, answering to the following questions:

- 2.1. Does the tax assessment qualify per se as an enforcement order for the collection of higher assessed taxes?
- 2.2. In case of positive answer to question n. 2.1, please specify the term for the remittance of higher assessed taxes to the Tax authorities.
- 2.3. Which are the consequences if the term is not observed? In particular, can (and, if so, from which moment) the collection agent begin the forced collection procedures?
- 2.4. If the tax assessment does not qualify per se as an enforcement order for the collection of higher assessed taxes, which act qualifies as an enforcement order and which is the authority in charge of the drafting of this act?
- 2.5. In case of positive answer to question n. 2.4, please specify the term for payment of higher assessed taxes and the consequences if the term is not observed.
- 2.6. In all these cases, if the taxpayer appeals against the tax assessment, does your tax system provide for a temporary collection of the amount of higher assessed taxes (or a part of it)?

At this stage of German tax procedure, the tax authorities assess the taxpayer's tax liability arising from the tax bases (determined). The decision as to the amount of tax assessed takes the form of a tax assessment notice determining taxable income. Such an official tax assessment notice is not required in the cases where the taxpayer calculates the tax himself – such as value added tax, wage tax and the withholding tax on capital gains – and the tax authorities deem this calculation to be correct. As already mentioned, by filing a self-assessed tax return in these cases, the taxpayer fulfils the tasks of both determining the tax liability and assessing the tax due.

- a. Tax assessment notice as an administrative act including an enforcement order

Tax assessment notices issued by the tax authorities to determine taxable income constitute administrative acts including an enforcement order.¹¹ To this extent, self-assessed tax returns filed by the taxpayer are equivalent to these administrative acts and also constitute enforcement orders.¹² In consequence, both tax assessment notices determining taxable income and self-assessed tax returns can in themselves be the basis for the enforcement of tax claims by the tax authorities against the taxpayer.¹³ German income taxation thus does not require any further act on the part of the tax authorities apart from the issue of a tax assessment notice determining taxable income or the filing of a self-assessed tax return to assert tax claims against the taxpayer.

b. Deadlines for the payment of back taxes

If the amount of tax assessed by the tax authorities in the tax assessment notice determining taxable income exceeds the advance payments effected, the taxpayer is, on the basis of this tax assessment notice, obliged to remit the amount of tax still owed. The same applies in cases where the amount of VAT payable for the calendar year that is calculated by the entrepreneur differs from the total amount of advance payments effected or the amount of VAT payable differs from the amount computed in the self-assessed tax return. The following distinctions have to be made regarding deadlines for the payment of back taxes.

If the amount of income, corporate or trade tax assessed exceeds the total advance payments already effected and thus to be offset, the taxpayer is obliged to pay the difference within one month of receiving the tax assessment notice determining taxable income.¹⁴ On the other hand, if a difference arises from the taxpayer having failed to effect advance payments, such amount is due immediately.¹⁵

If the amount of VAT payable for the calendar year, which is calculated by the entrepreneur, differs from the total advance payments, the difference is

11 218 Abs. 1 S. 1 AO.

12 218 Abs. 1 S. 2 AO.

13 218 Abs. 1 AO.

14 36 Abs. 4 EStG; 31 Abs. 1 KStG, 20 Abs. 2 GewStG.

15 36 Abs. 4 EStG; 31 Abs. 1 KStG, 20 Abs. 2 GewStG.

due one month after the tax authorities receive a self-assessed tax return.¹⁶ If the amount of payable VAT assessed by the local tax office differs from the self-assessed tax return, the difference in favour of the tax office is due one month after the taxpayer receives the tax assessment notice determining taxable income.¹⁷

c. Legal consequences of failing to meet a deadline for the payment of back taxes

If a taxpayer fails to pay back taxes in time, the first consequence is that the relevant late payment surcharge is levied. At the same time, the local tax office, as a rule, sends a reminder to the taxpayer.

A further consequence of non-payment by the taxpayer may be forced collection by seizure of the taxpayer's property. Here it should be noted that forced collection is not conducted by independent judicial bodies, but by the tax authorities themselves. Furthermore, it has to be emphasized that the tax authorities require neither a specific enforcement order nor an enforcement clause for forced collection. Rather, the tax authorities can themselves recover taxes owed via their tax assessment notices determining taxable income – an enforcement order.

The prerequisite for the beginning of forced collection due to the failure to pay back taxes is that such payment is due and the taxpayer received a demand for payment at least one week previously.¹⁸ However, it should be noted that administrative practice is to link the demand for payment, as a rule, to the tax assessment notice. The consequence is that the “one-week deadline” that has to elapse from receipt of the demand for payment does not, as a rule, have any impact on the beginning of forced collection because the one-week deadline expires within the one-month deadline by which the payment of the back tax is due. Besides, issuing a demand for payment is obsolete if the taxpayer has not paid back tax due on the basis of a self-assessed tax return.

As a result, the tax authorities may – provided that the demand for payment has been linked to the tax assessment notice determining taxable income –

16 18 Abs. 4 S. 1 UStG.

17 18 Abs. 4 S. 2 UStG.

18 254 Abs. 1 S. 1 AO.

initiate enforced collection proceedings by seizing the taxpayer's property at the earliest from the point in time that the back tax falls due. In actual fact, the tax authorities do not usually do so until a later point in time. As a rule, they should – if not must – give the taxpayer one week's notice to pay before the initiating forced collection proceedings.¹⁹

Provided the terms you illustrated, do you think that taxpayers' rights can be considered as adequately safeguarded? In other terms, has the taxpayer a reasonable possibility to obtain a decision regarding the legitimacy of the tax assessment in a timely manner (considering the short period of time after which tax authorities can start tax collection procedures)? Has the taxpayer the reasonable possibility to obtain a suspension of the tax assessment?

The taxpayer is protected primarily through the availability of injunctive relief. The purpose of such relief is to avoid a situation where action by the tax authorities would prevent enforcement of a subsequent judicial decision.

During the collection procedure, the taxpayer initially has various ways of protecting himself against unreasonable enforcement. For one thing, he can have execution deferred.²⁰ This is, however, only available if collection at the due date would result in inequitable hardship for the taxpayer. Alternatively, the tax authorities can suspend enforcement.²¹ In addition to § 361(2) AO, the taxpayer has the option of obtaining a suspension of enforcement from the tax courts.²² § 69(2) sentence 2 FGO provides that the tax courts must suspend enforcement where serious doubt as to the legality of the contested administrative act exist or if enforcement would result in inequitable hardship for the person affected which cannot be justified by the overriding public interest. However, since the interpretation of the wording of all of the provisions mentioned is subject to the discretion of the tax authorities or, as the case may be, the tax courts, taxpayers are only protected to some degree.

- d. Collection of tax irrespective of an administrative appeal against the tax assessment notice determining taxable income

The filing of an administrative appeal against a tax assessment notice determining taxable income does not, in principle, prevent the tax authorities

19 259 AO.

20 222 AO.

21 361 Abs. 2 AO.

22 69 FGO.

from recovering the tax due.²³ This means that German tax law basically empowers the tax authorities to collect tax and the taxpayer is obliged to pay (back) tax accordingly even if he has filed an administrative appeal.

Therefore, the tax authorities have discretionary powers *ex officio* to suspend enforcement partly or fully. Furthermore, if a taxpayer applies for suspension of enforcement, they should do so if serious doubts exist as to the lawfulness of the administrative act contested or if enforcement would mean inequitable hardship not justified by the overriding public interest.²⁴

Could you give us an example that clarifies when the enforcement should be suspended?

Serious doubts exist where there are strong indications that the contested administrative act was not lawful. This can be the case where the facts are unclear, i.e. where it was not possible to finally determine the objective circumstances and it is at least possible that the facts asserted by the taxpayer are true. In addition, uncertainty as to the law can be grounds for a suspension, i.e. where the case law of the higher courts is inconsistent on the legal issue involved or the specific legal issue has not yet been decided.²⁵

3. Tax collection

With regard to your own tax system, please:

- describe the collection of income taxes, underlining the acts involved in this phase, their roles and their fundamental elements;
- underline any special rule applicable to the notification of the acts at hand (for example, the possibility for the collection agent to proceed with notification of these acts by certified e-mail);
- describe the instruments used to protect taxpayers' rights during tax collection, and underline their degree of effectiveness.

Moreover, considering the aims of the questionnaire, we have to analyze some aspects which are linked to the tax collection phase. In particular, we refer to:

23 361 Abs. 1 AO.

24 361 Abs. 2 AO.

25 *Pahlke* in *Pahlke/Koenig*, AO, § 361, para. 52 ff.

- Payment of the sums due and offset

Under German tax procedural law, the tax authorities themselves are in charge of collecting assessed taxes. Certain kinds of tax assessments, in particular tax assessments determining tax liability, qualify as enforcement orders.²⁶

The taxpayer shall receive a notification about the intended collection one week prior to the measure.²⁷ Such notification is not mandatory for the execution of the collection measure. In particular, the tax authority may abstain from notifying the taxpayer if the collection would be jeopardized by the notification. General rules apply to form requirements with regard to the notification. This can also be sent by certified mail if the taxpayer grants access to his account information and the email is sent with a qualified electronic signature.

Is there any special rule applicable to the notification of the acts at hand (for example, the possibility for the collection agent to proceed with notification of these acts by certified e-mail)?

May you please describe the instruments used to protect taxpayers' rights during tax collection, and underline their degree of effectiveness?

Therefore, the tax authorities do not need to apply for a specific enforcement order nor for an enforcement clause. This is extremely different from enforcement procedure under the German Code of Civil Procedure (ZPO) which requires a specific executory title as well as an enforcement clause that has to be applied for with a court. The enforcement of a tax assessment notice only requires the assessed tax liability to fall due and a demand for payment, which is usually included into the tax assessment notice itself. The tax authorities do not need to involve any court to collect taxes.

What does the enforcement procedure provided by the German Code of Civil Procedure require? May you please describe the role of the Court in the context of expropriation procedures and if it is different from the role that the Court has in the context of expropriation procedures regulated by civil procedural law?

²⁶ Sec. 218 of the General Tax Code.

²⁷ Sec. 259 of the General Tax Code.

Furthermore, the General Tax Code provides for different forced collection procedures depending on the action required by the taxpayer. If payment is required, the tax authorities enjoy wide discretionary powers to decide which of the taxpayer's assets to attach. However, the taxpayer must have received a demand for payment at the latest one week prior to the forced collection.²⁸The tax authorities may seize movable assets, receivables as well as other assets of the taxpayer²⁹. In addition, the tax authorities may seize immovable assets, e.g. real estate, by applying for the registration of a mortgage in the land register or by foreclosure.³⁰ The tax authorities may also apply for the initiation of insolvency proceedings.³¹The enforcement of actions other than payments is subject to discretion of the tax authorities. Legal coercion measures are the assessment of an administrative fine, execution by substitution, if possible, or direct enforcement if the required action cannot be substituted. Notice has to be given of legal coercion measures by fixing a deadline.³²

Does the tax credit benefit from a special privilege towards the credits of other subjects?

Does your tax law provide for limits to seizure of assets by the collection agent (for example, part of the salary or, regarding companies, operating assets)?

The General Tax Code provides for specific procedures to appeal against tax collection measures. The tax authorities may suspend the attachment of certain assets of the taxpayer if this led to undue hardship.³³Suspension has to be connected with setting a time limit for the payment of the tax liability. In addition, the entire tax collection procedure or certain tax collection measures can be suspended if they constitute undue hardship,³⁴ e.g. if the taxpayer faces a short-term liquidity crisis. If an application for suspension is rejected, the taxpayer can file an administrative appeal, which does not lead to a suspension of the respective tax collection measure.

28 Sec. 259 of the General Tax Code.

29 Secs. 285-308 of the General Tax Code.

30 Sec. 322 of the General Tax Code.

31 Sec. 251 of the General tax Code.

32 Sec. 332 of the General Tax Code.

33 Sec. 297 of the General Tax Code.

34 Sec. 258 of the General Tax Code.

Are there any specific means to protect the taxpayers' rights in the context of expropriation procedures? May you please underline their degree of effectiveness?

Certain personal effects and assets connected to employment of the taxpayer listed in Sec. 811 et. seqq. Code of Civil Procedure are generally except from enforcement. Furthermore, the attachment of wage payments to the taxpayer is limited to the amount exceeding EUR 930 per month. However, the General Tax Code does not provide for a specific provision to protect shares in a partnership or a corporation from enforcement measures.

3.1. Please describe if in your tax system tax debts can be offset against taxpayer's credits. Please specify if these credits can only be tax credits or also other kinds of credits (as the credits from the Italian National Health Service). Moreover, please describe under which conditions tax debts can be offset.

Under German tax procedural law, tax liability assessed by the tax authorities can be discharged by direct payment of the amount due, usually by bank transfer or granting the tax authorities a direct-debit authorization.

You state "the taxpayer can offset a liability vis-à-vis any other authority against a tax claim and vice versa". Does this mean that tax liabilities can be offset against credits having a non tax origin? If so, please describe. May you please clarify this procedure?

Both taxpayer and tax authorities may offset liabilities against claims of the respective other party subject to certain requirements. An offset only occurs if one party makes a respective declaration vis-à-vis the other party. Otherwise, the mutual liabilities remain. The offset requires two parties to have mutual liabilities. Therefore, it is not possible to offset tax liabilities against a tax refund if the respective authorities belong to different administrative levels (i.e. municipality, state and federal level), e.g. a trade-tax liability vis-à-vis a municipality cannot be offset against a tax refund from the state or federal authorities. In addition, the party declaring an offset must already be allowed to settle such liability at the time of the declaration. The claim of the adverse party has to be due at that point of time. A further requirement is that both claims have to be claims for money, but they do not necessarily need to have the same legal origin. Therefore, the taxpayer can offset a liability vis-à-vis any other authority other than a tax authority against a tax claim and vice versa if all other requirements are fulfilled and if he declares this intention. In the case

of an offset declared by the taxpayer, his claim against the authority has to be undisputed or, if the claim has been disputed by the authority, it must be established as final and absolute. An offset of tax liabilities against tax refunds often occurs with respect to a VAT payment and the respective input VAT deduction after the input VAT deduction claim has been refunded to the VAT debtor.

- Debt rescheduling and waiver of it

In this section please explain if and, in case, under which conditions the collection agent can reschedule the debt. Please focus on the possible ways of debt rescheduling that can be carried on by the collection agent and do not deal with those ways available solely to the Tax Authorities.

However, please describe all the cases in which both the collection agent and the Tax Authorities are involved.

3.2. Does your own tax system provide for the possibility to pay by instalments?

3.2.1. In case of positive answer to question n. 3.2., what conditions must be met in order to obtain the payment by instalments? Which is the applicable interest rate? Is such an interest rate in line with market interest rates?

3.3. In the tax collection procedure, are there any agreements/settlements between the taxpayer and the collection agent aimed at reducing the amount of the sums due?

3.3.1. In case of positive answer to question n. 3.3., please underline if these agreements/settlements are always applicable or if they can be applicable only when the debtor is in particular situations (e.g., in case of bankruptcy or financial crisis).

3.3.2 Please underline the powers of the collection agent and the parameters in light of which he has to evaluate his approval to these agreements.

3.3.3 What is the level of discretionality that the Tax Administration enjoys in dealing with taxpayers in terms of abandonment, reduction of the amount of taxes and/or penalties to be collected, payment extensions, etc.? Which body has the competence for exerting such discretionary powers (Minister, Directors, Officers)? Which sector of the Tax Authority does this body belong to (e.g. sector dedicated to the administration of taxes and / or collection)?

3.3.4 Is there any rule expressly providing for the non-negotiability of the tax obligation? If so, what are the limits to such a general rule?

The tax authorities have only very limited discretion for deferring or remitting tax claims. They are, in principle, obliged to assess and levy any taxes arising (see Sec. 85 of the General Tax Code: “The revenue authorities shall assess and levy taxes in a uniform manner in accordance with applicable laws. In particular, they shall ensure that taxes are not understated, or levied unjustly, or that tax refunds and rebates are not granted or denied incorrectly.”).

Tax claims are only deferred in cases where the immediate collection of the taxes owed would mean undue hardship. Such claims are only remitted if collection – irrespective of the timing – would mean undue hardship. The tax authorities may only order the deferment or remission of tax claims if such hardship actually exists. However, even if undue hardship exists, the tax authorities may reject these equitable measures at their discretion. They are only required to take such measures in extreme cases.

In general, the rescheduling of the collection of a tax claim is subject to the discretion of the tax authorities.³⁵ It is possible if the immediate collection of the assessed tax claim meant undue hardship and, in addition, the collection of the tax claim were not jeopardized from the tax authorities’ point of view. Tax collection would, for example, mean undue hardship if the tax authorities had to refund taxes already paid by the taxpayer in the near future which could, then, be offset against the tax claim. On the other hand, the collection of the tax claim would be jeopardized if collection were difficult or impossible in the future. Therefore, the tax authorities may request a deposit.³⁶

The denial of the rescheduling can be challenged by administrative appeal. In this case, another department of the denying local tax authority would be competent to decide about the appeal. It can also be challenged by filing a suit at fiscal court which can also be lead interim measures if the taxpayer applied for.

Can the taxpayer challenge the denial of the rescheduling? If so, which is the competent authority?

The taxpayer cannot apply for rescheduling in the case of withholding taxes such as wage tax and withholding tax on income and capital gains deriving from privately held assets.

35 Sec. 222 of the General Tax Code.

36 Sec. 222 of the General Tax Code.

The interest rate during the respite is 0.5 percent per month.³⁷The interest may be waived under the general requirements described below.

Is the interest rate in the case of payment by instalments equal to 0.5 %? Is such an interest rate in line with market interest rates?

The interest rate does not depend on the market rate, which currently is much lower.

Is the decision in order to obtain the payment by instalments discretionary? Can it be granted also after the start of the forced tax collection? In which cases is the payment by instalments revoked?

Alternatively, the tax authorities may suspend payment of a tax liability at its discretion if the enforcement procedure has already been initiated by the tax authorities.³⁸The reprieve is granted up to a maximum period of 6 or 12 months. The parties can agree on a payment plan to settle the liability by payment in instalments. The connection of such agreement and a reprieve requires that the instalments to be paid during the reprieve cover the entire amount of the liability. The payment by instalments can be revoked by the tax authorities, in particular, if the taxpayer becomes solvent.

A payment plan agreement can also be concluded in connection with a respite of the tax liability since the agreement on the payment of instalments is just a step-by-step respite.

The tax liability can also be waived finally if tax collection led to a permanent undue hardship. In particular, this would be the case if (i) the law generally applicable to a certain case should not be applicable to the case at hand with regard to its explicit or assumed intention, e.g. in the case of the taxable profit arising from a debt equity swap for restructuring purposes, (ii) the collection itself would violate a fundamental right of the German Constitution with regards to the circumstances of the individual case, although the provision, in general, complies with constitutional law, or (iii) the taxpayer has to be protected for reliance on existing law. In addition, the tax liability can be waived based on undue hardship for personal reasons of the taxpayer. This requires (i) that the taxpayer's financial situation actually needs to be

37 Secs. 234 and 238 of the General Tax Code.

38 Sec. 258 of the General tax Code.

restructured and (ii) that the respective taxpayer is worthy of the waiver, e.g. since his need is not self-inflicted.

Could you please elaborate on cases under (i) (the law generally applicable to a certain case should not be applicable to the case at hand with regard to its intention) and (ii) (the collection itself would violate a fundamental right of the German Constitution) also mentioning criteria followed by tax authorities for the assessment of these conditions?

- Suspension of the tax collection procedure

3.4. Does your tax system provide for the suspension of the tax collection procedure?

3.4.1. In case of positive answer to the question n. 3.4., is there an authority empowered with the granting of suspension of the collection procedures or is it fixed by law provisions? Is this authority the collection agent?

3.4.1.1. With regard to suspensions fixed by law provisions, which are the conditions required for benefiting from the suspension?

3.4.1.2. With regard to suspensions granted by an authority different from the collection agent, which is the authority empowered with the granting of the suspension of the collection procedures? Please describe the conditions required for benefiting from the suspension of collection procedure.

3.4.1.3. With regard to suspensions granted by the collection agent, please describe the conditions required for benefiting from this suspension.

3.4.1.4. In your tax system is the suspension of the tax collection procedure decided by an administrative or a judicial authority? Or can the authority be either administrative or judicial?

The taxpayer can apply for a suspension of the tax assessment notice which would also lead to a suspension of the tax collection procedure³⁹. This application is necessary even if the taxpayer appealed against the underlying tax assessment. The tax authorities or the tax court suspend the tax assessment if they have serious doubts whether the tax assessment is lawful.

The authority responsible for levying the tax, i.e. the local tax office (Finanzamt), initially decides whether the tax collection procedure will be suspend-

39 Sec. 157 of the General Tax Code.

ed. If the tax office responsible denies such suspension, then the taxpayer may apply for a review by the administrative appeals department of the local tax office. If this department also denies such suspension, then the taxpayer may apply to the responsible tax court for suspension of enforcement. One additional remedy against a decision of a tax office refusing to suspend the collection procedure is only permissible if a tax court grants leave to do so. It is not possible to appeal against denial of leave to appeal.

Could you please describe the conditions to be met for benefiting from the suspension of the tax collection, having regard also to the main positions of relevant case law?

Are such procedures for obtaining the suspension of the tax collection effective in terms of timing? In other terms, is the taxpayer reasonably able to obtain the suspension before the start of the forced collection procedure?

Serious doubts are generally caused if substantial arguments brought forward by the taxpayer dispute the lawfulness of the appealed tax assessment. The appeal does not affect the enforcement procedure until the tax assessment is suspended, but it can be an undue hardship with regard to Sec. 258 General Tax Code if the tax assessment will probably be suspended.

Furthermore, the General Tax Code provides for specific procedures to appeal against tax collection measures (see above 3. Tax Collection).

- Interim measures

3.5. Does your tax system provide for interim measures that the authority in charge of forced collection procedure can promote? Please describe these measures, the conditions of applicability and their effects.

Assessed taxes are generally due one month after the taxpayer receives the respective tax assessment notice.⁴⁰Taxes due are immediately collectable by the tax authorities.

May you please confirm that the German tax system does not provide for any interim measures?

⁴⁰ Secs. 36 para 4 sentence 1 of the Income Tax Act, 31 para 1 of the Corporate Income Tax Act, 20 para 2 of the Trade Tax Act.

German tax law does not provide for interim measures to secure tax claims prior to tax collection.

3.6. Can you confirm that there are not any interim measures (or similar measures) in order to safeguard the revenue credit when the tax collection is at risk?

The tax authorities may not take any interim measures to secure tax claims prior to tax collection. Once tax payment is due, the tax authorities may enforce payment on the basis of their own tax assessment notice. This also applies when the taxpayer objects to the tax assessment notice and the administration or the court (see Q. 2.1.1.4) did not grant him suspension of enforcement. Against this background, it is not necessary under German law to safeguard any tax claim temporarily.

- Consideration and liability of the collection agent:

3.7. Does your tax system provide for a consideration to the collection agent for the activity he carries on?

3.7.1. In case of positive answer to question n. 3.6., how is this remuneration calculated and who bears the cost of it? Which is the amount of the mentioned consideration?

3.8. Does your tax system provide for liability of the collection agent?

3.8.1. In case of positive answer to question n. 3.7., which are the main situations in which the collection agent can be liable?

Since tax collection is managed by the tax authorities themselves, no consideration or liabilities apply.

May you please confirm that your tax system does not provide for a consideration to the collection agent for the activity he carries on or for sanctions and costs for the taxpayer subject to the tax collection procedure? Does your tax system provide for liability of the tax authorities?

German tax system does not provide for a consideration to the department of the tax authority that is entrusted to collect taxes. No liability of the tax authorities is provided for by law.

3.9. Are administrative and tax collection procedures actually carried out in a short period of time?

- 3.10. Is it mandatory for taxpayers to have a certified e-mail address? Is there a difference between individual and legal person? Is the notification of the tax assessment and/or the notice of payment carried out through certified e-mail? If so, is this notification method very common in practice? What are the critical issues found in the notification through certified e-mail?
- 3.11. Could you explain if the procedures to collect taxes carried out from the State or the local authorities are faster and/or more efficient compared with those carried out by a private creditor?
- 3.12. Which is the competent court (ordinary or tax) in case the taxpayer files an appeal against a tax collection act?
- 3.13. Could you provide us with statistics regarding the performance of the collection system (number of procedures carried out, outcomes, amount of tax collected)? What is your opinion, in general terms, about the tax collection system of your Country?

In the administrative procedure for assessing tax, a distinction has to be made:

The statutory deadline for paying income taxes is 31 May of the following calendar year; a tax return has to be filed at the latest by this date. This deadline may be extended to 31 December of the following calendar year if the taxpayer is represented by a tax advisor. Once this deadline has expired, the revenue authorities demand very prompt filing of the tax return. If this fails to happen, late filing penalties are imposed. The tax office may estimate the final amount of tax owed. To ensure that the State already has advance access to the funds necessary to meet its responsibilities, preliminary tax payments are assessed. Employers deduct wage tax from employees' income. The same applies to income on capital, where tax is withheld at source. With regard to other income (e.g. trade, business) tax authority, when assessing the final tax on income for Year 01, at the same time fix preliminary tax payments for subsequent years. These preliminary payments may be reduced on application by the taxpayer if he can plausibly explain that his income will be lower in the following year than in the previous one. Conversely, the authority may raise estimated payments if it has indications that the income will rise substantially.

Taxpayers do not need to have a certified email address irrespective of whether they are natural or legal persons. Tax assessment notices are still only issued on paper and sent by post. However, the tax laws prescribe that tax returns may only be filed at the local tax office by certified email. In prac-

tice, this means that most taxpayers no longer complete their tax returns by themselves, but have this done by a tax advisor.

Tax liabilities based on assessment notices issued by state authorities in Germany can be collected very much more quickly and efficiently than one issued by a private creditor. A private creditor may only collect from a debtor's assets if he has an enforcement order (as a rule, the final judgment of a civil court). It can take several years to contest such a judgment. Even in clear cases (e.g. repayment of a loan to a bank) it can take some months for an enforcement order to be issued. On the other hand, a tax assessment notice can be enforced immediately on expiry of the period allowed for appeal even if the taxpayer has filed an administrative appeal or brought a legal action against the assessment notice because administrative appeals and legal actions do not have any suspensory effect. The only exception is where the taxpayer has been granted suspension of enforcement (cf. Q. 2.1.1.4).

The tax court is responsible for all disputes arising from the tax debtor-creditor relationship. Every federal state has one or more tax courts of first instance. A taxpayer may appeal to the Federal Tax Court against judgments rendered by the tax courts if the tax court or, in the case of an appeal, the Federal Tax Court grants leave to do so. This happens if the legal question underlying the legal dispute is of fundamental significance.

As Germany is a federal state, any statistics are compiled by the individual regional tax authorities. To our knowledge, such statistics, if they exist at all, are not made public. In any case, we do not have access to such.

4. Forced collection procedures

With regard to income taxes provided for by your tax system, please:

- describe forced collection procedures;
- point out the role of the Court in the context of expropriation procedures carried out by the collection agent, and if it is different from the role that the Court has in the context of expropriation procedures regulated by civil procedural law;
- underline, if the tax credit benefits from a special privilege towards the credits of other subjects;
- describe the means to protect the taxpayers' rights in the context of expropriation procedures, underlining their degree of effectiveness;
- underline if tax law provides for limits to seizure of assets by the col-

lection agent (for example, part of the salary or, regarding companies, operating assets);

- illustrate, if possible, the statistics regarding the subjects that are involved every year in forced collection procedures (for example, the number of debtors towards whom forced collection procedures are carried on).

See above 3. (Tax Collection)

May you please illustrate the statistics regarding the subjects that are involved every year in forced collection procedures (for example, the number of debtors towards whom forced collection procedures are carried on)?

Such statistics are not available for us; they are not published in Germany

IV. Some critical issues on the tax collection procedures

Having regard to your tax system, please briefly describe the possible critical points in the current regime of the tax collection procedures that are discussed among public opinion and that are still open for consideration.

Lack of legal protection in certain cross-border cases

Due to ever increasing internationalization, the taxpayer has to deal with the tax authorities of different states. As a rule, the legal protection systems of individual countries are not aligned. Particularly when there is a dispute as to which state is entitled to tax under the relevant double taxation treaty, the taxpayer cannot rely on the national legal protection systems. For example, if the taxpayer appeals against contradictory taxation by two countries on both sides of a border, it can happen that the national courts will uphold the tax claim of “their” country, making double taxation final. EU law does not help, either, because the ECJ has held that multiple taxation by different member states may not be criticized under EU law.

The mutual agreement procedures stipulated in the double taxation treaties for these cases constitute a reliable instrument for the elimination of double taxation. Modern double taxation treaties also provide for arbitration procedures to eliminate double taxation by the contracting states. In certain areas, EU law provides for such arbitration procedures (see Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/436/EEC)).

In the final analysis, the application of the above-mentioned arbitration procedure is still too limited in scope, meaning that taxpayers still lack legal protection in many cross-border scenarios.

Increasing complexity, also in tax procedural law

Even beyond international issues, criticism can be heard that tax procedural law is also becoming increasingly complicated. The taxpayer is practically forced to engage a tax lawyer/tax consultant to avoid making any mistakes. Tax procedural law is becoming a specialist field – even on the part of the tax authorities. This is making it more difficult for the individual taxpayer to assert his rights effectively by himself.

May you please elaborate more on the possible contrasts between the provisions of your tax system, the constitutional law principles and the principles of EU Law and/or the provisions of the European Convention on Human Rights?

Several years ago (1995) the German Constitutional Court had to decide to which extent the fortune of a German tax payer may be subject to taxation and stated the “half-and-half principle”; it would not be in line with Art. 14 of the German Constitution if a taxpayer –including both, wealth tax and income tax – would have to pay more than 50 per cent of his taxable income to the fiscal authorities. As a consequence of this sentence wealth tax had been abolished in Germany. However, some years later (2006) the same court stated that the German constitution does not know a fixed cap (eg. 50%) for tax burden. In the specific case the Court regarded an overall taxation of a German taxpayer’s income of appr. 60 % as being still in line with the German constitution.

Apart from a legal procedure of the EC Commission against Germany before the EC Court (alleged unjustified subsidies by granting special tax allowances in case of restructuring) there are actually no further discussions in Germany referring to discrepancies between national and EC tax law. As far as we know the European Convention on Human Rights does not play an observable role in the German legal tax discussions.

V. Questions about local taxes

5. Is the subject in charge of the collection of local taxes the same that manages the collection of State taxes? Is it a public or private subject? If it has a private nature, could you explain us how such person is chosen by the local authority?
6. Is the collection of local taxes carried out in the same way of State taxes or in different ways? Is there a rule that provides for the application of interim measures in case of breach of tax code by the taxpayer? If so, are interim measures the same applicable also for credits arising from State taxes?
7. Are the penalties provided for missed or delayed payment of local taxes the same which are provided for State taxes? If they are different, what is their amount?
8. Is there a remuneration in favor of the entity in charge of the collection of local taxes? If so, does the non-compliant taxpayer bear the relevant cost or is it included among the general expenses financed through the tax revenue?

Although trade tax, as a municipal tax, is initially computed by the regional tax authorities, they forward their assessment to the local authority, which multiplies the amount thus determined by its respective municipal tax factor. This result forms the basis on which the local authority assesses the final tax. The local authority is a non-governmental organization under public law.

The final assessment and collection of trade tax is carried out by the local authority. Otherwise the assessment and collection procedures are identical to those of income tax. There are no regulations under which a local authority may take interim measures if a taxpayer breaches any tax laws. In practice, local authorities are more lenient than state authorities with insolvent or nearly-insolvent trade or business debtors because if a business is insolvent and closes, the local authority has to pay social-security benefits to the employees affected. Within the limits of what is permissible in terms of municipal aid, local authorities try, as far as possible, to help debtors in financial distress and thus to save jobs.

The penalties and surcharges for defaults or delays in the payment of trade tax are the same as for state taxes.

As the local authority is a public body, it does not receive any payments for levying and collecting trade taxes.

RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DELLA SPAGNA

di José Andrés Rozas Valdés

I. Premesse e scopo del questionario

Il presente questionario si articola avendo riguardo alla struttura dell'attuazione delle imposte sui redditi, relative alle persone sia fisiche sia giuridiche.

Lo scopo del questionario consiste nella verifica dell'articolazione, secondo il Suo sistema fiscale, dei moduli attuativi delle imposte sui redditi e, precisamente, delle diverse fasi applicative del tributo che dalla presentazione della dichiarazione giungono fino all'espropriazione forzata dei beni del contribuente in caso di mancato versamento delle somme dovute. Sebbene il questionario sia concentrato in modo particolare sulle imposte sui redditi (assunte a prototipo di tutti i tributi erariali, e cioè dei tributi di competenza dello Stato), si prega di segnalare eventuali particolarità che riguardino i tributi locali (e cioè di competenza di Regioni o Comuni). Ovviamente si prega altresì di segnalare eventuali differenze che dovessero sussistere nella riscossione dei tributi di competenza dello Stato (cd. erariali) fra i tributi diretti (sul reddito, sul patrimonio) e quelli indiretti (IVA, imposta di successione, ecc.), differenze superate nel nostro ordinamento a partire dagli anni '90 del secolo scorso.

Il questionario è particolarmente interessato alla disciplina delle fasi della riscossione e dell'espropriazione forzata. Nell'ambito delle risposte, dunque, si prega di dedicare maggiore attenzione a tali fasi rispetto alle altre ivi menzionate.

Nella descrizione delle diverse fasi di attuazione delle imposte sui redditi previste dal Suo sistema fiscale, La preghiamo di evidenziare, in particolare:

- le eventuali ipotesi di contrasto tra la norme del Suo sistema fiscale ed i principi previsti dalla Costituzione del Suo Stato;
- le eventuali ipotesi di contrasto tra la norme del Suo sistema fiscale ed i principi previsti dall'ordinamento dell'Unione europea, ivi compresi i principi statuiti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo;

- l'eventuale diversità delle regole applicabili, tanto nella fase ordinaria quanto in quella cautelare, nel contesto della riscossione delle imposte sui redditi o erariali, in generale, rispetto a quelle previste dalla disciplina processualciviltistica per l'esecuzione coattiva delle obbligazioni tra soggetti privati.

II. Riscossione delle imposte sui redditi – Profili soggettivi

Venendo ai soggetti incaricati della riscossione nel Suo sistema nazionale, si prega di descrivere gli enti cui è affidata la funzione di riscossione, avendo cura di rispondere alle seguenti domande:

1.1. A chi fa capo la funzione di riscossione? Si tratta di un soggetto unico per tutte le entrate statali? Si tratta di un soggetto avente natura pubblicistica o privatistica?

La funzione di riscossione è affidata ai diversi enti di seguito indicati (art. 3 del *Real-Decreto* 939 del 29 luglio 2005, Regolamento Generale di Riscossione (RGR):

Alla *Agencia Estatal de Administración Tributaria* (AEAT, Agenzia delle entrate) con riferimento alla riscossione spontanea dei tributi statali e doganali, eccezion fatta per le tasse affidate ad un altro organismo dell'Amministrazione Generale dello Stato o ad uno dei suoi organismi autonomi: come possono essere le tasse catastali, che vengono affidate alla Direzione generale del catasto, o le tasse aeroportuali, che vengono affidate all'Autorità Nazionale Aeroportuaria (AENA).

Alla *Delegación de Economía y Hacienda* (Ministero delle Finanze) con riferimento alla riscossione spontanea degli altri crediti di diritto pubblico, agli organi dell'Amministrazione Generale dello Stato o agli organismi autonomi di quest'ultima competenti per la relativa funzione. Questo è il caso, per esempio, dei diversi "preci pubblici" che incassano tantissimi organismi autonomi o dell'Amministrazione per la vendita delle sue pubblicazioni o per l'uso di una palestra pubblica.

Nella fase di riscossione coattiva, la riscossione di tutti i crediti pubblici statali – tributari o no – è affidata alla AEAT.

Alla riscossione – spontanea e coattiva – dei crediti di natura previdenziale provvede la *Tesorería General de la Seguridad Social* (*Real Decreto* 1314/1984) in base alla disciplina ad essa specificamente applicabile (*Real Decreto* 1415/2004).

Alla riscossione dei crediti pubblici delle Comunità autonome provvedono gli organismi individuati da tali Comunità (art. 7 RGR). Sia una Direzione generale, sia una Agenzia, ma sempre di natura pubblicistica.

Alla riscossione dei crediti pubblici degli enti locali, provvedono gli stessi enti o gli organismi locali a tal fine individuati per accordo o in virtù di delega normativa (art. 8 RGR).

Dal punto di vista normativo la regolamentazione comune a tutti i tributi spagnoli – siano essi statali, propri delle Comunità autonome o locali – è recata dalla *Ley General Tributaria 58/2003* (LGT) che dedica un titolo, il terzo, alla disciplina dei procedimenti applicativi dei tributi: gestione, riscossione ed ispezione. Il RGR – anche esso applicabile a tutti i tributi – sviluppa e completa la disciplina di carattere generale in materia di riscossione prevista dalla LGT.

Qual è la natura degli enti sopra indicati? Si tratta in tutti i casi di enti aventi natura pubblicistica ovvero ve ne sono alcuni che hanno natura privatistica? La domanda riguarda non solo gli enti cui fa capo la funzione di riscossione, ma anche quelli che operano in base ad una delega (come avviene per le Comunità autonome).

Tutti hanno natura pubblicistica, tranne quelli che svolgono attività per gli enti locali tra i quali ci sono società di natura privatistica come *Gestión Tributaria Territorial* (www.gtt.es, che è la ditta più strutturata nell'ambito della collaborazione con gli enti locali nell'applicazione dei tributi).

Con riferimento al punto b), capiamo che alla Delegación de Economía y Hacienda spetta la riscossione degli altri crediti di diritto pubblico. Quali funzioni svolgono l'organo dell'Amministrazione Generale dello Stato e l'organismo autonomo di quest'ultima?

Già ho risposto nel testo.

1.2. L'ente al quale è affidata la riscossione è titolare del credito da riscuotersi o svolge solo la funzione di riscossione? Nel caso in cui l'ente incaricato della riscossione sia titolare del credito, può cedere il credito stesso a terzi (ad es. ad una banca)?

L'ente che svolge la funzione di riscossione con riferimento ai tributi erariali non è titolare del credito e non lo può cedere a terzi [art. 7 della *Ley General Presupuestaria*, 47/2003 (LGP)]. Quanto ai tributi delle Comunità autonome,

anche se la Comunità autonoma ha creato una Agenzia delle entrate propria – come avviene nel caso della Catalogna – tale ente non è, neanche, titolare del credito. Quanto ai tributi locali, allorché l’ente locale deleghi l’attività di riscossione – in conformità a quanto stabilito in un accordo – ad un ente avente natura privatistica, quest’ultimo non è titolare del credito, né lo può cedere a terzi.

Chi è titolare del credito, visto che l’AEAT si limita a svolgere le funzioni di riscossione?

Lo Stato, l’Erario pubblico.

Quanto alle Comunità autonome, la conclusione cambia se questa non ha creato una propria Agenzia delle entrate?

No, non cambia.

Il soggetto che effettua la riscossione può incidere sul quantum dovuto (ad esempio riducendo autonomamente il debito o transando) o deve procedere esclusivamente alla riscossione?

Deve procedere alla riscossione, non può ridurre né transare sul *quantum*, tranne nell’ambito di una procedura di fallimento nella quale si applica la legge concorsuale che prevede una regolamentazione particolare per i crediti tributari.

1.3. Chi e secondo quali modalità esercita il controllo sull’ente al quale è affidata la funzione di riscossione?

Il controllo finanziario dell’AEAT viene svolto dalla *Intervención General de la Administración del Estado*, l’organo generale dell’Amministrazione Generale dello Stato che, controlla che l’amministrazione dei fondi pubblici statali avvenga in conformità alla normativa della contabilità pubblica e del diritto del bilancio pubblico. All’AEAT è altresì riconosciuta legittimazione processuale (“*cuentadante*”) dinanzi al *Tribunal de Cuentas del Reino* (la Corte dei Conti) (art. 103.7 della legge 31/1990).

Cosa avviene per i tributi delle Comunità autonome?

In tutte le Comunità autonome esiste un organo, *Intervención General de la Comunidad Autónoma*, simile a quello dell’Amministrazione Generale dello Stato, che svolge le stesse funzioni di controllo per quanto riguarda

l'amministrazione dei crediti pubblici e della spesa pubblica.

Cosa avviene per i tributi locali?

C'è un corpo nazionale di funzionari pubblici, *Secretarios, Interventores y Tesoreros de la Administración Local*, che svolge questa funzione di controllo della riscossione e della spesa pubblica locale in ogni municipio ed ente locale. Secondo la sua dimensione, nel municipio deve sempre esserci un *Secretario* e, se ha una dimensione importante deve, inoltre, essere presente anche, un *Interventor*. Nei grandi municipi è previsto, anche, un *Tesorero*.

1.4. L'ente al quale è affidata la riscossione è soggetto alla normativa pubblicistica (al pari delle pubbliche amministrazioni) ovvero a quella privatistica?

Nella sua attività di gestione dei crediti pubblici l'AEAT è soggetta alla normativa pubblicistica (art. 103.2 della legge 31/1990). Quanto ai tributi locali, le imprese che agiscono in collaborazione con l'ente locale sono soggette alla normativa privatistica.

Cosa avviene per gli enti che riscuotono i tributi delle Comunità autonome?

Gestiscono i tributi tramite una Direzione generale o un ente avente forma di Agenzia soggetto alla normativa pubblicistica.

I soggetti che svolgono l'attività di riscossione coattiva possono avvalersi di una legislazione speciale rispetto ai normali creditori?

Quando l'attività di riscossione si svolge per un ente pubblico, come l'AEAT o le Agenzie create per alcune Comunità Autonome, tutta la legislazione è quella di Diritto pubblico. Per quanto riguarda gli altri enti che collaborano con gli enti locali nell'applicazione dei tributi, il loro regime giuridico viene regolato dal Diritto privato –Diritto del lavoro, Diritto commerciale, Diritto civile...- ma per quanto riguarda lo svolgimento dell'attività collaborativa con l'Amministrazione tributaria comunque trova applicazione il Diritto tributario comune che regola l'applicazione dei tributi previsto nella Legge Generale Tributaria e nella Legge delle Finanze Locale.

1.5. L'ente al quale è affidata la riscossione ha qualche grado di discrezionalità nel decidere per quali crediti attivare le procedure di riscossione più penetranti o deve riscuotere tutti i crediti secondo le stesse procedure?

Deve riscuotere tutti i crediti secondo le stesse procedure.

1.6. L'ente al quale è affidata la riscossione è soggetto alla disciplina prevista dal Suo ordinamento per i soggetti che gestiscono denaro pubblico?

L'AEAT – ovvero sia gli enti simili istituiti dalle Comunità autonome – sono soggette alla disciplina prevista dall'ordinamento spagnolo per i soggetti che gestiscono denaro pubblico.

1.7. In caso di risposta positiva alla domanda 1.6., si prega di descrivere brevemente i controlli che vengono esercitati sull'ente al quale è affidata la riscossione, specificando se si tratta di controlli effettuati contestualmente all'esercizio dell'attività ovvero di controlli che avvengono successivamente alla riscossione delle somme.

L'AEAT è soggetta al “controllo finanziario permanente” (art. 157-160 della LGP) dall'*Intervención General de la Administración del Estado* (art. 103.7 della legge 31/1990), che viene effettuato *ex post* rispetto all'esercizio dell'attività. Anche in tutte le Comunità autonome esistono organi dei Dipartimenti delle Finanze – *Intervención General* – che svolgono il controllo finanziario della spesa della Comunità autonoma. Quanto agli enti locali, il controllo in parola viene svolto da un funzionario – *Secretario* o *Interventor* – che appartiene ad un corpo nazionale di funzionari pubblici.

Anche nel caso delle Comunità autonome i controlli hanno carattere contestuale rispetto allo svolgimento dell'attività?

A questo proposito, per esempio, la legge 16/1984, del 20 marzo, *dell'estatut de la funció interventora* stabilisce nell'ultimo paragrafo della sua esposizione di motivi che “*Dado que la Ley de Finanzas Públicas de Cataluña (citada) opta por el modelo fijado por la Ley General Presupuestaria, la presente Ley configura la función interventora siguiendo asimismo, adaptados a la Generalidad, los principios que en esta materia informan la Ley General Presupuestaria y la normativa reguladora de los interventores de la Administración del Estado*”. Comunque, il sistema di controllo interno –*intervención*– è esattamente il medesimo di quello delle Comunità autonome. A Catalonia viene regolato nell'Ordinanza della *Conselleria de Finances, Ordre ECF/157/2008, de 3 d'abril*”, *per la qual s'aprova el regim jurídic a seguir en l'establiment i el desenvolupament del control financer en l'àmbit de l'Agència Tributària de Catalunya*” (DOGC 5115). In accordo rispetto ad un piano

annuale d'attuazione, la *Intervención* effettua una selezione dei fascicoli da assoggettare a controllo.

Anche nel caso delle entità locali i controlli hanno carattere contestuale rispetto allo svolgimento dell'attività?

Anche nelle entità locali si seguono gli stessi principi e procedimenti di controllo finanziario permanente che, in questo caso, vengono posti in essere dal *Interventor* o dal *Secretario* dove non ci sia *interventor*. Tali controlli vengono regolati negli artt. 200 e ss. dal TR 2/2004. Tuttavia, nei piccoli municipi tali controlli non si fanno per mancanza di mezzi adeguati.

Qual è il contenuto dei controlli esercitati dagli organi indicati?

Si tratta di un controllo di legalità della procedura al fine di verificare che vengano applicate le leggi ed i regolamenti adeguati. Talvolta, inoltre, si effettuano controlli di merito (simili ad un'attività di revisione).

Come e in quali tempi si svolgono tali controlli?

I tempi sono diversi in funzione del grado di gestione informatizzata dei fascicoli amministrativi. Per esempio, nell'AEAT, nella quale tutta la documentazione è ormai elettronica, la *Intervención* sviluppa la sua attività *online*. Può consultare qualsiasi fascicolo in qualsiasi momento ed effettua una selezione di quelli che intende controllare. Per eventuale necessità di chiarimenti, si realizza uno scambio di informazioni tra Agente della riscossione ed Agenzia.

Nelle Comunità Autonome e nei municipi il grado d'informatizzazione dell'attività amministrativa è diverso. In ogni caso, il "controllo finanziario permanente" si svolge sempre sui procedimenti già avviati per l'Amministrazione. Non c'è bisogno dell'autorizzazione preventiva dell'*Interventor* per emettere il provvedimento.

Quanto sono penetranti?

Dipende dal funzionario responsabile del controllo finanziario.

Nell'AEAT, per esempio, la *Intervención* del Ministero delle Finanze effettua periodicamente un controllo alcuni fascicoli che vengono selezionati, tra l'altro, in base agli importi. Nell'Agenzia catalana una volta al mese la *Intervención de la Generalitat* seleziona i fascicoli da assoggettare a controllo.

Altresì, esiste il controllo esterno, che viene esercitato dal *Tribunal de Cuentas del Reino* – per tutte le Amministrazioni – e dagli organi equivalenti nelle Comunità Autonome, come la *Sindicatura de Comptes* alla Catalonia. Queste istituzioni dipendono dal Parlamento nazionale o delle Assemblee autonome. Tali soggetti effettuano anche dei controlli delle entrate e della spesa pubblica, sempre *ex post* e sulla base di quello svolto dalla *Intervención*. Episodicamente viene, altresì, effettuato un controllo esaustivo di alcune attività, ivi compresa l'attività di riscossione.

È frequente che vengano accertate delle lacune o delle omissioni da parte degli enti incaricati della riscossione?

Non è frequente. Se accade, la *Intervención* informa l'organo amministrativo, e l'incaricato della riscossione deve predisporre un'informativa finalizzata a motivare l'operato.

Quali sono le conseguenze di tali accertamenti? Vi è una responsabilità solo dell'ente ovvero anche personale dei funzionari incaricati?

Potrebbe trattarsi di una responsabilità disciplinare che nell'AEAT viene dichiarata dall'*Inspección General de Servicios* del Ministero delle Finanze, in accordo con la Legge della Funzione Pubblica 7/2007. Nella Comunità Autonoma catalana trova applicazione il *Decret 243/1995, de 27 de juny, pel qual s'aprova el Reglament de règim disciplinari de la funció pública de l'Administració de la Generalitat de Catalunya*.

Qualora fosse accertata una responsabilità contabile, l'organo comune per tutte le Amministrazioni è la Corte di Conti (*Tribunal de Cuentas del Reino*). Se vi fossero accertate *noticia criminis* è, inoltre, informato il procuratore (*fiscal*).

C'è una differenza tra i controlli effettuati nei confronti di soggetti pubblici e controlli effettuati nei confronti di enti di natura privatistica?

Gli enti di natura privatistica, dal momento che non fanno parte dell'Amministrazione pubblica, non sono assoggettati all'attività di controllo interno effettuata dagli organi statali, autonomi o locali: la c.d. *Intervención*. Però, dal momento che tali enti gestiscono denaro pubblico, la Corte di Conti potrebbe effettuare un controllo *ex post* sulla loro attività. In ogni caso, è importante evidenziare che, normalmente, questi enti di natura privatistica che svolgono attività di collaborazione nell'applicazione dei tributi lo-

cali non gestiscono direttamente il denaro pubblico. Producono, infatti, dei documenti pubblici – che recano sempre la firma dal funzionario pubblico responsabile – ed inviano questi documenti ai contribuenti, ma i contribuenti effettuano i pagamenti sui conti bancari dell’entità titolare del credito tributario. Quest’ultima – una volta che ha accertato l’accreditamento delle somme – procede al pagamento dell’ente di natura privatistica.

1.8. Quali procedure sono previste per accertare la definitiva inesigibilità di un credito affidato all’ente che cura la riscossione e sollevarlo dall’obbligo di continuare l’attività di recupero?

L’inesigibilità definitiva di un credito affidato all’ente della riscossione viene dichiarata a seguito: (i) della dichiarazione di fallimento di un contribuente; (ii) della dichiarazione di impossibilità di riscuotere il credito. Più precisamente, a seguito di tali dichiarazioni, si procede alla dichiarazione del credito come di difficile riscossione ai fini della contabilità dell’Amministrazione (art. 76 LGT) e, successivamente, al termine del procedimento di riscossione esecutiva (173 LGT). Questa dichiarazione viene effettuata, nell’ambito statale, dall’organo di riscossione responsabile dell’AEAT che deve emettere la notificazione di “embargo” e – in tal caso – deve procedere alla valorizzazione dei beni sequestrati, alla fissazione del prezzo d’asta o alla dichiarazione di fallimento nonché all’accordo di vendita dei beni (*Circular 3/1991, de 11 de junio, dal Ministero delle Finanze*).

La dichiarazione di impossibilità a riscuotere (inesigibilità) è soggetta a verifica/convalida da parte di un soggetto pubblico?

È sempre un soggetto pubblico – dell’AEAT, dell’Agenzia corrispondente della Comunità Autonoma o l’entità locale – quella che dichiara l’impossibilità di procedere alla riscossione. Un ente di natura privatistica non può dichiarare autonomamente tale circostanza.

In presenza di quali condizioni si procede alla dichiarazione di impossibilità di riscuotere il credito? In che termini rileva la situazione finanziaria del contribuente? Occorre procedere ad un preciso numero di tentativi di riscossione rimasti infruttuosi?

A questo proposito trova applicazione l’art. 61 del RGR:

“Art 61.-Concepto de deudor fallido y de crédito incobrable

1. Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los

cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan sólo alcance a cubrir una parte de la deuda. La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, éstos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación. Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable”.

La dichiarazione di impossibilità di riscuotere il credito apre la possibilità (è, anzi, requisito per farlo) di indirizzare l'attività di riscossione contro gli eventuali responsabili sussidiari del pagamento del credito. Il contribuente viene a trovarsi in una situazione di fallimento provvisorio. Questo vuol dire che nel giro di quattro anni l'Amministrazione può ancora recuperare il fascicolo per reiniziare l'attività di riscossione sul patrimonio del contribuente qualora questo venga a trovarsi in una situazione “*de mejor fortuna*”.

Non è fissato un preciso numero di tentativi infruttuosi. Quello che fa il funzionario è verificare se il contribuente ha immobili o società iscritte nei registri a suo nome. Il Registro della Proprietà immobiliari e quello Commerciale devono rispondere nel giro di 24 ore. Il funzionario controlla, altresì, se vi sono stipendi – tramite la *Seguridad Social* – e conti correnti. Se non risulta niente è, quindi, chiaro che il debitore risulta fallito; in caso contrario, sono effettuati dei tentativi di congelare i conti correnti e/o gli stipendi.

Quanto alla dichiarazione di fallimento, il presupposto è dato dallo stato di insolvenza ovvero vi sono requisiti particolari di carattere tributario?

Il presupposto di fatto è, soltanto, lo stato di insolvenza accertato dal soggetto incaricato della riscossione.

Anche per i crediti tributari delle Comunità autonome si segue la medesima procedura sopra descritta?

Sì, la regolamentazione dei procedimenti tributari, anche di quello della riscossione, è la stessa di quella applicabile per lo Stato.

Anche per i crediti tributari degli enti locali si segue la medesima procedura sopra descritta?

Sì, la regolamentazione dei procedimenti tributari, anche di quello della riscossione, è la stessa di quella applicabile per lo Stato.

2.1. Nel Suo ordinamento la legge prevede un ammontare minimo al di sotto del quale il soggetto incaricato della riscossione non procede alla riscossione delle somme dovute?

Spetta al Ministro delle Finanze stabilire l'esenzione dell'obbligo di procedere alla riscossione dei crediti inferiori ad un ammontare minimo (art. 16 LGP). Attualmente, questo ammontare è pari a 3 Euro. Il procedimento esecutivo non va al di là della c.d. "compensazione della devoluzione", del sequestro e del pignoramento dei conti correnti, dei valori mobiliari e degli stipendi, quando il debito sia inferiore a 600 € (3.000 € a Madrid e Barcellona).

Per quanto riguarda gli interessi moratori, essi non vengono liquidati quando l'importo sia inferiore a 30 Euro (Art. 1 della Ordine ministeriale 4078/2005).

Cosa si intende per "compensazione della devoluzione"? Può essere assimilata alla compensazione del debito con eventuali crediti di carattere tributario vantati dal contribuente?

Esatto.

Cosa si intende per embargo dei conti correnti?

Si intende il sequestro e il pignoramento del denaro depositato sul conto corrente.

Le regole enunciate valgono anche per i tributi delle Comunità autonome?

No, solo a livello generale. Per esempio, nella Catalonia, non si procede alla riscossione delle somme dovute inferiori a 60 euro. Non c'è, invece, una norma particolare che fissa per quale importo dovuto può essere iniziata un'attività di espropriazione di immobili.

Le regole enunciate valgono anche per i tributi degli enti locali?

Anche in questo caso le regole sono variabili. Per esempio, a Barcellona non si procede alla riscossione per debiti accumulati per l'IBI (l'IMU spagnola) di 10,00 €.

III. Riscossione delle imposte sui redditi – Profili oggettivi

1. Dichiarazione e liquidazione del tributo

Venendo alle imposte sui redditi previste dal Suo sistema fiscale nazionale, si prega di descrivere come avviene il versamento delle imposte che risultano dovute in base alla dichiarazione compilata e predisposta dal contribuente o compilata dalla stessa Amministrazione e inviata al contribuente. In particolare, si chiede di evidenziare se, una volta esauriti gli obblighi dichiarativi, sia il contribuente a provvedere anche alla autoliquidazione delle imposte dovute o se, invece, la determinazione dell'ammontare di queste ultime sia effettuata dall'Amministrazione finanziaria. Si chiede altresì di evidenziare se, in caso di omesso versamento degli importi dovuti in base alla dichiarazione, il contribuente subisca l'irrogazione di una specifica sanzione o se, invece, questi debba versare solo le somme dovute maggiorate degli interessi applicabili.

Nel sistema spagnolo, come in quello italiano, per l'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPF) il contribuente deve presentare – nello stesso documento, *autoliquidación* – la dichiarazione dei redditi e l'autoliquidazione dell'imposta dovuta (art. 97 della Legge 35/2006 dell'IRPF).

Nel caso di omesso versamento si deve versare un importo addizionale, che non è qualificato come sanzione. Se il versamento viene effettuato dopo la fine dal periodo volontario di pagamento, ma prima della formale richiesta

da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'importo addizionale dovuto è pari al 5%. Se, invece, tale versamento viene effettuato successivamente all'emissione da parte dell'Amministrazione della *providencia de apremio* – corrispondente alla cartella di pagamento prevista dal sistema italiano – il maggior importo dovuto viene incrementato al 10%. Se, invece, il versamento avviene successivamente all'avvio dell'espropriazione forzata, l'ammontare addizionale dovuto è pari al 20% (art. 28 LGT).

L'importo addizionale, che non si qualifica come sanzione, ha carattere di risarcimento, assimilabile ad un interesse?

Esatto, quello *ejecutivo* del 5% e quello di *apremio ordinario* del 10% sono incompatibile con il pagamento dell'interesse di mora (art. 28.5 LGT).

Vi sono pronunce di giurisprudenza (meglio se della Corte Suprema) ovvero opinioni autorevoli in dottrina sulla natura dell'importo addizionale?

Per tale importo addizionale non esistono pronunce. Tuttavia, per altre addizionali che risultano dovute quando il contribuente dichiara o presenta l'autoliquidazione in forma spontanea – ma senza una richiesta dell'Amministrazione (*retragos espontáneos extemporaneos*, art. 27 LGT) – la Corte Costituzionale ha dichiarato che non hanno natura sanzionatoria ma, ha altresì statuito che quelle che erano in vigore all'epoca (STC 164/1995, 13 di novembre) erano contrarie alla Costituzione perché l'importo – 50%, 100% – era uguale o superiore a quello delle sanzioni.

La giurisprudenza sostiene che gli importi addizionali hanno “matrice sanzionatoria” (STS (Corte Suprema) 21 aprile 2009) ma che non hanno “natura sanzionatoria” (SAN (Audiencia Nazionale) 11 d'aprile 2011). Questo significa, per esempio, che sono sottomessi alla regola della irretroattività delle norme sfavorevoli al contribuente (art. 10.2 LGT) o che, secondo le circostanze, non si possono imporre senza considerare il comportamento diligente del contribuente (SAN 5 di dicembre 2012).

Qual è il ruolo dell'Amministrazione finanziaria in questa fase?

Nessuno, almeno nella fase spontanea. Il contribuente deve presentare – tra i mesi di maggio e giugno – la sua *autoliquidación*, e pagare il *quantum* dovuto. Ciò può essere fatto nella sede dell'AEAT e, normalmente, anche presso qualsiasi banca che collabora con l'Amministrazione (praticamente tutte fanno questo servizio) o anche in via telematica. Soltanto qualora non

sia stato effettuato il pagamento entro il termine volontario, occorre presentare la dichiarazione presso l'ufficio amministrativo.

2. Accertamento

Venendo alle imposte sui redditi previste dal Suo sistema fiscale, si prega di descrivere la fase di accertamento svolta dall'Amministrazione finanziaria, avendo cura di rispondere alle seguenti domande:

2.1. L'atto di accertamento costituisce di per sé titolo esecutivo per la riscossione delle maggiori imposte accertate?

La notificazione dell'atto di accertamento (*liquidación*), sia esso quello provvisorio (emesso successivamente alla presentazione della dichiarazione o dello svolgimento del controllo formale (*verificación o comprobación*), sia quello definitivo (emesso successivamente allo svolgimento di un procedimento di ispezione, art. 101 LGT), fissa il termine finale per il pagamento volontario della somma dovuta.

Nel sistema spagnolo la funzione di titolo esecutivo per la riscossione forzata è svolta dalla *providencia de apremio* (art. 167 LGT), corrispondente alla cartella di pagamento del sistema italiano. Tra questi due atti (avviso di accertamento e cartella di pagamento) non è previsto un atto formale di iscrizione a ruolo del debito. Scaduto il termine per il versamento volontario stabilito dall'avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria può emettere il titolo esecutivo (*providencia de apremio*), avente la medesima efficacia esecutiva di una sentenza giudiziale.

Per i tributi erariali l'atto di accertamento e la cartella di pagamento sono emessi e notificati dallo stesso ente, vale a dire l'AEAT?

Sì, per entrambe.

L'identità dell'ente che emette i due atti in questione vale anche per le Comunità autonome e per gli enti locali?

Sì, anche.

Quanto tempo intercorre di regola tra l'emissione dei due atti?

È variabile, ma breve. Nell'AEAT, per esempio, intercorre un tempo compreso tra 15 e 20 giorni. Nel Municipio di Barcellona, tra 20 e 30 giorni, ed è più o meno lo stesso nel caso dell'Agenzia tributaria catalana.

2.2. In caso di risposta positiva alla domanda n. 2.1, qual è il termine stabilito per il pagamento delle maggiori imposte accertate?

Una volta notificato l'atto di accertamento, il termine per il versamento volontario della somma dovuta viene fissato in base al giorno della notificazione. In particolare, il pagamento deve avvenire entro il giorno 20 del mese successivo a detta notificazione qualora quest'ultima sia avvenuta tra il giorno 1° ed il giorno 15 del mese; ed entro il giorno 5 del secondo mese successivo se la notificazione è avvenuta tra il giorno 15 e l'ultimo del mese (art. 62.2 LGT).

2.3. Quali sono le conseguenze derivanti dall'inosservanza del predetto termine? In particolare, il soggetto titolare del potere di riscossione può ed entro quali termini iniziare le azioni esecutive?

L'inosservanza del termine volontario di pagamento presuppone l'inizio del periodo esecutivo di riscossione (art. 161 LGT). Da quel momento:

- l'Amministrazione può iniziare, in qualsiasi momento successivo, il procedimento di riscossione esecutiva, con la notificazione della cartella di pagamento;
- si inizia il computo degli interessi di mora;
- si deve versare – oltre alla somma dovuta – l'importo addizionale del 5% (se il versamento avviene successivamente alla notificazione dell'avviso di accertamento ma prima della notificazione della *providencia de apremio*), ovvero del 10% (se il pagamento avviene dopo la notificazione della *providencia de apremio* ma prima dell'avvio dell'espropriazione forzata), ovvero ancora del 20% se il pagamento avviene successivamente all'avvio dell'espropriazione forzata.

Esistono misure cautelari che possono essere adottate prima dell'inizio della fase di riscossione vera e propria ovvero prima della notifica dell'avviso di accertamento?

Gli organi pubblici d'ispezione (art. 146 LGT) e di riscossione (art. 162 LGT) – mai gli enti di natura privatistica – possono adottare le misure cautelari più avanti descritte, previste dall'art. 81 LGT “*Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada perso se haya comunicado la propuesta de*

liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección” (art. 81.5 LGT). Pertanto, la risposta al quesito è positivo: nel corso di una procedura di ispezione e a seguito dell’invio di una proposta d’accertamento.

2.4. Nel caso in cui l’atto di accertamento non costituisca di per sé titolo esecutivo per la riscossione delle maggiori imposte accertate, quale atto deve essere emesso per formare il titolo esecutivo e chi ha il potere di emetterlo?

L’atto di accertamento costituisce l’atto finale di liquidazione delle somme dovute. Se le somme non vengono versate nel termine legale previsto per il pagamento, l’Amministrazione può emettere il c.d. titolo esecutivo, vale a dire la *providencia de apremio*, corrispondente alla cartella di pagamento del sistema italiano. In tal modo si inizia il procedimento di riscossione esecutivo. Nel sistema spagnolo non è previsto un atto formale di iscrizione a ruolo del debito tributario.

2.5. Nel caso di risposta positiva alla domanda n. 2.4, qual è il termine stabilito per il pagamento delle maggiori imposte accertate e quali sono le conseguenze derivanti dall’inosservanza del predetto termine?

Una volta emessa la cartella di pagamento, la *providencia de apremio*, il termine stabilito per versare la somma dovuta – pari al *quantum* indicato nell’avviso di accertamento, agli interessi di mora e all’importo addizionale – varia in funzione del giorno nel quale è stata notificata questa *providencia*: fino al giorno 20 dallo stesso mese, se la notificazione è stata ricevuta tra il giorno 1° ed il giorno 15 del mese; fino al giorno 5 del mese successivo, se la notificazione è stata ricevuta tra il giorno 15 e l’ultimo del mese (art. 62.5 LGT).

2.6. In tutti i casi, nel caso di impugnazione dell’atto di accertamento, è prevista la riscossione provvisoria delle maggiori imposte accertate (o di una parte di esse)?

Nel caso di impugnazione (art. 233 LGT):

- a. gli effetti sospensivi della riscossione sono immediati con riferimento alle sanzioni (non per la sopraquota);
- b. quanto al debito indicato nell’avviso di accertamento e agli interessi di mora, gli effetti sospensivi sono del pari automatici qualora si presenti una garanzia sufficiente per il versamento di tali somme per un periodo di due anni. Di norma la garanzia deve essere di tipo bancario;

- c. il Segretario del Tribunale può accordare – cosa che avviene raramente – la sospensione senza garanzia, se considera che, in caso contrario, potrebbero produrre danni gravi ed irreparabili.

Gli effetti sospensivi di cui alla lett. a) si producono in via automatica? Ci potete confermare che le sanzioni sono diverse dall'importo addizionale citato in precedenza? A quanto ammontano tali sanzioni?

Per quanto riguarda le sanzioni (e non, invece, alle addizionali e alle sopraquote) la sospensione è automatica. L'importo delle sanzioni è molto diverso. Quelle percentuale possono variare dal 50% al 150% della quota. Quelle d'importo fisso (non percentuale, quindi) sono tantissime e molto diverse, da 150 € fino a 600.000 €.

Per quanto tempo durano gli effetti sospensivi? Fino alla sentenza di merito di primo grado o fino alla sentenza definitiva?

Fino alla sentenza definitiva; tuttavia occorre chiedere, nuovamente, la sospensione quando si inizia la fase contenzioso-amministrativa davanti al giudice.

Nel caso di vittoria in esito al contenzioso è previsto il rimborso dei costi sostenuti dal contribuente per la garanzia di natura bancaria?

Sì, è previsto un rimborso (art. 33 LGT). Inoltre, anche se il contribuente risulta soccombente ed ha dovuto costituire garanzia bancaria, non deve pagare alcun interesse di mora, ma solo un "interesse generale del denaro".

È possibile evidenziare un tipico esempio nel quale si può ottenere la sospensione senza garanzia?

La sospensione senza garanzia, tesa ad evitare la realizzazione di pregiudizi gravi ed irreparabili, viene prevista soltanto nella fase del ricorso, amministrativo o giudiziale. Sia il *Tribunale económico administrativo*, sia i giudici, però, non risultano solitamente molto disponibili a concedere la sospensione senza garanzia. È molto più frequente, invece, la garanzia parziale.

Comunque, come caso tipico nel quale viene accordata la sospensione senza garanzia, si pensi ad un'impresa con una situazione finanziaria difficile, dalla cui continuazione dell'attività aziendale dipendono molti posti di lavoro.

3. Riscossione

Venendo al Suo sistema tributario nazionale, si prega di descrivere la fase di riscossione delle imposte sui redditi, evidenziando quali sono gli atti relativi alla fase di riscossione, quale è la loro funzione e quali sono i loro elementi principali. Si prega, inoltre, di evidenziare se sono previste regole particolari per la notificazione degli atti in questione (ad esempio, la possibilità per l'agente della riscossione di procedere alla notificazione degli atti per posta elettronica certificata) e di descrivere quali caratteristiche forme di tutela sono previste a favore del contribuente nell'ambito della fase di riscossione, evidenziandone il grado di efficacia.

Esistono regole particolari per la notificazione degli atti relativi alla fase di riscossione?

Quali sono le forme di tutela previste a favore del contribuente nel corso di tale fase?

Le regole per la notificazione sono comune per tutti gli atti di natura tributaria e sono previste negli artt. 109-112 LGT.

Tra le garanzie più rilevanti, si ricorda che la notificazione viene fatta per posta certificata presso il domicilio fiscale del contribuente. Qualora il contribuente non fosse presente, viene lasciato un avviso di notificazione.

Dopo il secondo tentativo di notificazione (o, in taluni casi, dopo il primo) la notificazione viene fatta presso la sede dell'Amministrazione competente.

Dal 2012 le persone giuridiche hanno l'obbligo di ricevere la notificazione dell'AEAT per posta elettronica.

Inoltre, tenuto conto degli obiettivi del questionario, occorre avere riguardo anche ad alcuni istituti che da sempre sono stati posti in collegamento con la fase di riscossione del tributo. Il riferimento è, in particolare a quanto segue:

- Pagamento delle somme dovute e compensazione

Nel Suo sistema tributario nazionale:

3.1. Sono previste forme di pagamento del debito tributario mediante compensazione con crediti vantati dal contribuente? Deve trattarsi necessariamente di crediti aventi natura tributaria ovvero può trattarsi anche di crediti aventi natura diversa (come avviene in Italia per i crediti vantati verso il Sistema Sanitario Nazionale)? Si prega di descrivere le condizioni cui è sottoposta l'operatività delle forme di compensazione eventualmente previste nel Suo sistema tributario nazionale.

Il pagamento mediante compensazione è previsto dagli artt. 71-73 LGT e dagli artt. 55-59 RGR. Può trattarsi di qualsiasi credito – non necessariamente di natura tributaria – che il contribuente vanta verso un’Amministrazione pubblica. Anche nel caso in cui l’Amministrazione Generale dello Stato è debitrice di una somma nei confronti di un municipio e, contestualmente, il contribuente vanta un credito nei confronti di quel municipio, il contribuente stesso può chiedere alla AEAT la compensazione dei suoi debiti tributari con il credito che vanta nei confronti del municipio (art. 72 LGT).

Sono previste tre forme di pagamento mediante compensazione:

- a. Compensazione ex officio (art. 73 LGT): l’Amministrazione può compensare, nel periodo di riscossione coattiva, i debiti tributari del contribuente con i crediti riconosciuti per atto amministrativo a favore dello stesso cittadino. A questo proposito, per i contribuenti che hanno un ammontare di crediti d’imposta superiore al 40% dei debiti tributari (ciò normalmente avviene perché la loro dichiarazione IVA presenta una posizione di credito, come avviene per coloro che esercitano abitualmente un’attività di esportazione) si prevede un sistema di rimborso mediante conto corrente [artt. 138-140 del *Real Decreto 1063/2007, de gestión e inspección de los tributos* (RGGI)].

Una compensazione che avviene di frequente è quella che applica l’AEAT – quale organo responsabile dei debiti di natura pubblicistica nella fase di riscossione coattiva – con i crediti d’imposta. Per esempio, un contribuente che ha diritto al rimborso di un credito d’imposta in base alla sua dichiarazione presentata ai fini IRPF può non ricevere il pagamento del *quantum* dovuto per effetto della compensazione effettuata dall’AEAT, ad esempio, con una sanzione relativa ad un’infrazione prevista dalla disciplina di circolazione dei veicoli.

- b. Compensazione a richiesta dal contribuente (art. 72 LGT). Il contribuente può chiedere la compensazione dei suoi debiti tributari, sia nel periodo di pagamento volontario, sia nella fase di riscossione coattiva, con i suoi crediti. Al riguardo, una forma particolare di compensazione è prevista nella disciplina dell’IRPF per i coniugi. Se uno dei coniugi è in una posizione di debito e l’altro in una posizione di credito, i coniugi possono chiedere la compensazione tra debito e credito fino a concorrenza dei relativi ammontari.
- c. Estinzione di debiti pubblici per deduzione nei trasferimenti (art. 74 LGT). I debiti delle Amministrazioni pubbliche – quali le Comunità autonome o gli enti locali – con lo Stato si possono compensare con i crediti che questi enti vantano nei confronti dell’erario pubblico statale.

Nel testo si fa riferimento alla possibilità di compensare crediti di qualsiasi natura con i debiti tributari. Quali sono i requisiti di tali crediti? Ad esempio, prima di poter eseguire la compensazione con i debiti tributari, ne deve essere certificata l'esistenza da parte di un'autorità pubblica? In alternativa con quali mezzi di prova possono essere dimostrati?

Esatto, il credito deve essere certificato da parte di un'autorità pubblica.

A quali condizioni l'AEAT può procedere alla compensazione di cui alla lett. a)?

A parte qualche eccezione (come nel caso dell'IRPF tra i coniugi), non è prevista nessuna condizione particolare al di là dell'accertamento del debito del contribuente.

Come si coordina il meccanismo di compensazione previsto tra i coniugi con il sistema fiscale spagnolo, improntato alla tassazione dei redditi individuali? Oppure tale forma di compensazione è coerente con il sistema spagnolo in quanto in esso si prevede una qualche forma di cumulo dei redditi familiari?

In realtà non si realizza alcun coordinamento, giacchè è una libera decisione della coppia. Uno di loro, ovverosia quello che ha diritto al rimborso, rinuncia al suo credito d'imposta in favore di quello che ha un debito tributario. La compensazione è prevista nel caso in cui uno è debitore d'imposta mentre l'altro ha diritto ad un rimborso del credito. Quest'ultimo, esattamente come nella circostanza nella quale fosse un creditore privato, rinuncia al rimborso del credito d'imposta a favore dell'altro, senza che questa rinuncia sia considerata donazione.

In realtà, come sistema opzionale, esiste quello della tassazione cumulativa dei redditi familiari ma, invero, in tal caso il debito (o il diritto al rimborso) è comune.

La forma di compensazione di cui alla lett. c) sembra riguardare unicamente i rapporti tra gli enti territoriali e l'AEAT e non sembra coinvolgere i contribuenti. Ce lo può confermare?

In realtà il contribuente può essere coinvolto. Per esempio, se un municipio non paga quanto dovuto alla compagnia elettrica per quel che riguarda la bolletta della pubblica illuminazione, la società che fornisce il servizio elettri-

co può chiedere all'Erario di compensare questo credito con il municipio dai suoi debiti tributari statali. Successivamente, l'Amministrazione dello Stato compensa questo pagamento con i trasferimenti di denaro che è tenuta ad effettuare nei confronti del municipio.

- Accessibilità a forme di ridefinizione del debito tributario:

In questa sezione si prega di limitare l'analisi a forma di ridefinizione del debito tributario cui può procedere lo stesso soggetto incaricato della riscossione. Non rilevano forme di definizione cui provvede l'ente impositore.

Ove, per l'operatività di determinati istituti, è necessario o possibile il coinvolgimento sia dell'ente impositore, sia dell'incaricato della riscossione si prega di darne atto.

Nel Suo sistema tributario nazionale:

3.2. Sono previste forme di dilazione del pagamento delle somme dovute?

Sì, è prevista la dilazione di pagamento. Al riguardo, la disciplina generale è prevista dall'art. 65 LGT, vale a dire lo *aplazamiento y fraccionamiento del pago*, dilazione e ripartizione del pagamento. Gli artt. 44-54 RGR danno attuazione alla disciplina di rango legislativo e regolamentano il procedimento. Vi sono anche norme specifiche per alcune imposte. Ad esempio, nell'IRPF la sola richiesta nella propria dichiarazione permette di rinviare il pagamento del 40% della somma dovuta al 5 di novembre, indicando il conto corrente dove verranno addebitate le somme dovute. Nell'imposta sulle successioni e le donazioni per i primi 5 anni di dilazione non si pagano interessi di mora.

Le dilazioni di pagamento illustrate non sembrano essere forme di dilazione concesse dall'ente responsabile per la riscossione. Ce lo può confermare?

Quella dell'IRPF è automatica, basta che sia chiesto nella dichiarazione. Quella dell'ISD, invece, segue il procedimento previsto negli artt. 44-54 RGR, soltanto che non si pagano interessi di mora per le prime 10 rate.

L'ente responsabile per la riscossione può concedere dilazioni di pagamento?

Sì, è l'ente responsabile della riscossione quello che decide sulla dilazione.

Se sì, si tratta delle ipotesi di dilazione indicate sotto?

Quelle indicate sono soltanto due esempi, ma la dilazione si può chiedere per qualsiasi tributo. A livello generale, basta comprovare una situazione di liquidità che impedisca di far fronte al pagamento.

Se il pagamento non avvenisse il 5 novembre, entro che data dovrebbe avvenire?

Nell'IRPF il secondo pagamento avviene il 5 novembre perché nel primo il contribuente avrà dovuto individuare il conto corrente sul quale l'AEAT avrà addebitato quanto dovuto. Qualora non vi fossero fondi sufficienti a disposizione, si avvierà il procedimento di riscossione coattiva.

3.2.1. In caso di risposta positiva alla precedente domanda n. 3.2, a quali condizioni è accessibile la dilazione? Qual è il tasso di interesse previsto? È in linea con il tasso di mercato?

Ai fini dell'ottenimento della dilazione di pagamento, è, in ogni caso, richiesta la costituzione di una garanzia, di norma di natura bancaria, relativa al pagamento delle somme dovute (art. 82 LGT). Ciò non è richiesto per i debiti tributari, diversi da quelli doganali o a titolo di ritenuta alla fonte, inferiori a 18.000 € (Ordine del Ministro delle Finanze 1621/2009) o nel caso di danni successivamente impossibili o difficili da riparare.

Il mancato pagamento di una rata determina l'obbligo di versare l'intera somma dovuta.

Si può chiedere la dilazione sia nel periodo di pagamento volontario, sia nel periodo di riscossione coattiva, ma per le somme dovute a titolo di ritenuta alla fonte e per quelle di natura doganale la normativa è diversa ed è più restrittiva.

Al di là della costituzione di garanzia, quali sono le condizioni per ottenere una dilazione di pagamento?

Essenzialmente, è necessaria la presenza di una situazione di difficoltà finanziaria di natura transitoria.

C'è una discrezionalità da parte dell'ente nel concedere o meno la dilazione?

Da un punto di vista teorico sì, ma, concretamente, se la garanzia viene opportunamente costituita la dilazione è automatica.

Qual è il massimo numero di rate per il quale la dilazione può essere concessa?

Non è previsto un numero massimo di rate.

Quali sono le condizioni per la concessione della dilazione per le somme dovute a titolo di ritenuta alla fonte e per i tributi doganali?

Si può soltanto chiedere la dilazione per tali debiti quando il pagamento della somma dovuta possa pregiudicare gravemente la capacità produttiva o il livello di occupazione dell'impresa.

Qual è il tasso di interesse previsto? È in linea con il tasso di mercato?

Normalmente è maggiorato del 25% rispetto all'interesse generale. Viene stabilito ogni anno nella legge finanziaria. Negli ultimi 4 anni è stato dal 5%.

La dilazione può essere concessa anche dopo l'inizio della fase di riscossione coattiva?

Sì, fino al momento nel quale venga notificato al contribuente l'accordo di vendita dei beni embargati (art. 65.5 LGT).

3.2.1.0. Le dilazioni e riduzioni di pagamento sono applicabili anche all'IVA? In caso affermativo, ciò ha posto problemi di compatibilità con il diritto dell'UE?

Sono applicabili, anche all'IVA.

Non è stata messa in discussione la loro compatibilità con il diritto europeo. Anzi, una tradizionale richiesta dal mondo imprenditoriale – soprattutto derivante dai professionisti e dalle piccole imprese – è quella di introdurre un regime particolare di IVA per cassa. Tale regime è stato appunto introdotto quest'anno come regime opzionale.

3.2.2. Di quale grado di discrezionalità gode l'Amministrazione Finanziaria nei rapporti con i contribuenti in tema di abbandono, riduzione dell'ammontare da riscuotere e/o delle sanzioni, dilazioni di pagamento, ecc.? Qual è l'organo che può esercitare tali poteri discrezionali (Ministro, Dirigenti, Funzionari)? A quale settore dell'Amministrazione

ne Finanziaria appartiene tale organo (ad esempio: settore dedicato all'imposizione o gestione dei tributi e/o alla riscossione)?

L'Amministrazione Finanziaria non gode di alcuna discrezionalità, tranne nel caso di fallimento. Una volta che il debito tributario sia stato accertato, la riscossione prosegue senza che l'Amministrazione possa rinunciare o ridurre l'importo. L'altra unica eccezione è la dichiarazione, rivolta alla stessa Amministrazione, del contribuente fallito (art. 70 LGT).

Si rileva, infine, che fino al 2003 era previsto il condono discrezionale delle sanzioni. Nella nuova LGT, tuttavia, questa possibilità non è più prevista.

3.2.3. L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è prevista da qualche norma? Se sì, quali sono i limiti a tale regola generale?

“El crédito tributario es indisponible, salvo que la ley establezca otra cosa” (art. 18 LGT). Non si può disporre del credito tributario tranne che la legge stabilisca diversamente.

Il riferimento alla possibilità che la legge stabilisca diversamente c'è nei casi di fallimento e per “coprire” la possibilità che sia emanate un condono fiscale (per legge, non dall'Amministrazione).

3.3. Nella fase di riscossione, sono previste forme di accordo tra contribuenti ed agente della riscossione volte alla riduzione dell'ammontare delle somme dovute?

Soltanto nelle procedure concorsuali davanti al giudice.

Ci può descrivere brevemente queste procedure davanti al giudice?

In realtà, non si può descrivere brevemente, in quanto si tratta del procedimento previsto dal Diritto fallimentare, che è molto complesso. In estrema sintesi, l'Amministrazione può partecipare nell'accordo dei creditori, ma, per esempio, i crediti tributari già in fase d'espropriazione al momento della dichiarazione di concorso non formano parte della cosiddetta “massa concorsuale”. E non possono entrare nell'accordo.

Che ruolo riveste il giudice in tal caso?

Il giudice è quello che decide, nel concorso.

Si limita a formalizzare l'accordo raggiunto dalle parti sulla riduzione delle somme dovute o svolge un ruolo attivo?

Nomina e controlla l'attività degli amministratori del concorso che sono i responsabile, tra l'altro, di presentare l'accordo al giudice.

3.3.1. In caso di risposta positiva alla precedente domanda n. 3.3, si prega di evidenziare se si tratta di forme aventi un ambito di applicazione generalizzato ovvero accessibili solo in presenza di particolari situazioni in cui il debitore venga a trovarsi (ad esempio, situazioni di insolvenza o crisi).

La riduzione viene prevista, come eccezione, nell'art. 164.4 LGT per i casi nei quali l'Amministrazione decida di partecipare all'accordo concorsuale conforme alle previsioni di cui all'art. 55 della legge 22/2003 della procedura concorsuale.

Potrebbe fornire ulteriori dettagli di tale procedura?

Si tratta della normale procedura concorsuale, che è molto complessa. L'art. 55 stabilisce una qualificazione dei crediti tributari – erariali, autonomi o locali – nel concorso: a) Privilegio speciale, quelle dovute per ritenuta d'acconto; b) Privilegio generale, il 50% della quota; c) Crediti ordinari, l'altro 50% della quota; d) Crediti subordinati, quelle per addizionali, sopraquota e sanzioni.

La decisione da parte dell'Amministrazione di partecipare all'accordo concorsuale è legata a particolari requisiti o è pienamente discrezionale?

È pienamente discrezionale.

3.3.2. Si prega altresì di evidenziare i poteri dell'agente della riscossione ed i parametri alla luce dei quali deve valutare la sua adesione a tali forme di accordo.

L'unico parametro previsto dalla legge, a questo proposito, è quello dell'art. 164.4 LGT, laddove dispone che, nell'ambito di una procedura concorsuale, l'Amministrazione può esercitare il diritto di separazione dell'accordo e stabilire delle condizioni particolari di pagamento rispetto alla generalità dei casi; condizioni che, comunque, non possono essere più favorevoli rispetto a quelle stabilite nell'accordo con il resto dei creditori.

Si fa riferimento a condizioni particolari di pagamento. Si tratta di una semplice dilazione di pagamento o di una vera e propria riduzione delle somme dovute?

Si tratta di una vera riduzione, ma sempre, nell'ambito di un concorso di creditori e con l'autorizzazione del giudice.

Qualora si tratti di riduzione delle somme dovute, sembra che l'Amministrazione non sia vincolata nel limite della riduzione da accordare al contribuente, fermo restando che deve trattarsi dello stesso limite previsto anche dall'accordo con gli altri creditori. Ce lo può confermare?

È esattamente così.

- Sospensione della riscossione:

Nel Suo sistema tributario nazionale:

3.4. Sono previste forme di sospensione della riscossione?

Sì, è prevista la sospensione della riscossione, per esempio a seguito della presentazione di un ricorso (art. 233 LGT).

Oltre al caso di sospensione prevista dal giudice, l'ente della riscossione può sospendere la procedura?

Per l'Amministrazione non è formalmente prevista la sospensione della riscossione.

Se sì, a quali condizioni e fino a quando dura la sospensione?

3.4.1. In caso di risposta positiva alla precedente domanda n. 3.4., si tratta di forme di sospensione previste dalla legge ovvero rimesse alla decisione di una autorità diversa dall'agente della riscossione ovvero rimesse alla decisione dell'agente della riscossione stesso?

La sospensione viene regolata dalla legge (art. 165 e 233 LGT; art. 14.i) del RDL 2/2004, per i tributi locali; art. 39-47 del RD 520/2005, sulla revisione nella via amministrativa).

Questo significa che la legge stabilisce puntualmente i criteri per accordare la sospensione della riscossione e che dunque l'autorità incaricata non gode

di alcun margine di apprezzamento sulla sospensione o essa può essere accordata solo in presenza di talune condizioni? Se sì, quali?

La sospensione è automatica, sempre che il contribuente presenti la garanzia bancaria richiesta dalla Amministrazione. Se ci fosse un errore aritmetico, materiale, di fatto o venga dimostrato che il debito è stato pagato, compensato o è stata concessa una dilazione per il suo pagamento, la sospensione è automatica senza bisogno di presentare garanzia. Ciò accade anche quando l'esecuzione possa produrre danni di impossibile o difficile riparazione. Esiste comunque un certo margine di discrezionalità sulle condizioni per la sospensione ma, più che altro, si tratta di una facoltà regolata per l'Amministrazione nel dettaglio.

3.4.1.1. Con riferimento alle forme di sospensione previste dalla legge, a quali condizioni è subordinata la sospensione della riscossione?

La sospensione – precisamente “paralizzazione” – della procedura di riscossione coattiva è automatica allorché l'illegittimità degli atti di riscossione notificati appaia evidente. Ciò che avviene nei casi di:

- a. errore materiale, di calcolo o di fatto;
- b. debito tributario che è già stato pagato, condonato, compensato, dilazionato o sospeso.
- c. avvenuto decorso dei termini di prescrizione.

Quando il ricorso venga fondato su motivi diversi da quelli sopra esposti si può richiedere all'organo della riscossione la sospensione della riscossione.

Se viene presentata garanzia bancaria sufficiente per la copertura del debito, per gli eventuali importi addizionali e per gli interessi di mora, la sospensione è automatica per due anni. Diversamente, la decisione amministrativa è discrezionale.

In base alla descrizione, sembra che la sospensione disposta dal giudice sia alternativa rispetto a quella concessa dall'ente della riscossione. Al primo si può richiedere la sospensione per le ipotesi elencate alle lett. a), b) e c). All'autorità amministrativa, invece, si può chiedere la sospensione negli altri casi.

Ci può confermare che è così? Se sì, ci potrebbe fornire un inquadramento più generale di tale impostazione, evidenziando il motivo per cui essa è adottata?

No, la regolamentazione prevista per la sospensione e per il relativo procedimento è lo stesso per l'Amministrazione e per il giudice amministrativo, los *Tribunales económico-administrativos*.

Il carattere automatico della sospensione in caso di presentazione di idonea garanzia bancaria opera sia davanti al giudice sia davanti all'ente della riscossione?

Sì.

3.4.1.2. Con riferimento alle forme di sospensione rimesse alla decisione di un'autorità diversa dall'agente della riscossione, qual è l'autorità che può decidere la sospensione e al ricorrere di quali condizioni?

La sospensione della riscossione, diversa da quella automatica, viene decisa dal Segretario del *Tribunal Económico-Administrativo*; si tratta di un organo amministrativo e non giudiziario, simile alle Commissioni tributarie, che può ammettere una garanzia diversa da quella bancaria (mutuo o pignoramento di beni) e, persino, sospendere la riscossione senza garanzia, se ne può derivare un danno di impossibile o difficile ristoro.

In Italia, le Commissioni tributarie sono organi giudiziari. Ci conferma che il Segretario del Tribunal Económico-Administrativo è un organo amministrativo?

Sì, infatti, il Segretario è sempre un Avvocato dello Stato. Questa è una differenza importante tra il sistema di ricorsi spagnolo e quello italiano. I cosiddetti *Tribunales Económico-Administrativos* sono organi amministrativi che formano parte della struttura del Ministero delle Finanze.

3.4.1.3. Con riferimento alle forme di sospensione rimesse alla decisione dello stesso agente della riscossione, al ricorrere di quali condizioni la può concedere?

Quelle descritte nel paragrafo 3.4.1.1.

3.5. La sospensione degli atti esecutivi è solo amministrativa, solo giudiziale oppure sono ammesse entrambe le procedure?

È tanto amministrativa, quanto giudiziale. È molto simile in tutte e due i procedimenti; normalmente viene ottenuta nella fase amministrativa e confermata nella giudiziale.

- Esperibilità di misure cautelari:

Nel Suo sistema tributario nazionale:

3.6. Quali sono le principali misure cautelari che l'ente incaricato della riscossione può adottare? Si prega di descrivere tali misure, a quali condizioni ciascuna di esse può essere adottata e quali sono i relativi effetti

Nell'ordinamento spagnolo, l'agente della riscossione non deve attendere un lasso di tempo preciso (30 giorni, 180 giorni) dalla scadenza dell'atto d'accertamento per iniziare la riscossione coattiva. Tra la scadenza del termine di volontario pagamento e l'emissione della corrispondente cartella di pagamento trascorrono, più o meno, 30 giorni. Se il contribuente provvede al pagamento dopo la fine del periodo volontario e prima della notificazione della cartella di pagamento, può eseguire il versamento con un'addizionale del 5% (art. 28.2 LGT), a cui si aggiungono gli interessi di mora (art. 26 LGT).

Una volta emessa la cartella di pagamento, il contribuente può pagare – con un'addizionale dal 10% – per un periodo pari all'incirca a 15 giorni: per le cartelle notificate tra il primo giorno del mese ed il giorno 15, fino al giorno 20 dello stesso mese; per quelle notificate tra il giorno 16 e l'ultimo del mese, fino al giorno 5 del mese successivo (art. 62.5 LGT).

Soltanto trascorso questo secondo termine di pagamento, l'agente della riscossione può cominciare l'espropriazione coattiva dei diritti e dei beni del contribuente.

La legge tributaria prevede l'adozione di misure cautelari per garantire il pagamento dei crediti dovuti (art. 81 LGT) che possono essere adottate sia da parte dei funzionari addetti alle verifiche ed ispezioni (art. 146 LGT), sia da parte dei funzionari responsabili della riscossione (art. 162 LGT).

Tra queste misure, quanto a quelle specificamente riferite alle procedure di riscossione, si possono individuare:

- a. attività di indagine sui beni o diritti dei contribuenti;
- b. richiesta ai contribuenti di una relazione sui loro beni e diritti. A partire da quest'anno si prevede a carico della generalità dei contribuenti residenti in Spagna l'obbligo di consegnare, entro i primi tre mesi dell'anno, all'Amministrazione tributaria (disp. ad. 18^a LGT) una relazione completa dei loro beni e diritti all'estero, conforme a un modello preciso, il 720 (OM HAP/72/2013 del 30 Gennaio). Nel caso in cui l'Amministrazione venisse a scoprire beni i diritti del contribuente all'estero non precedentemente dichiarati e da inserirsi nel modello 720, le sanzioni sono molto elevate: esse partono, infatti, dal 150% del valore dei beni.

La misura di cui alla lett. a) non sembra essere una misura cautelare in senso stretto, quanto un potere dell'ente incaricato volto ad un svolgimento migliore e più efficace dell'azione di riscossione. Ce lo può confermare?

No, certamente, non è una misura cautelare in senso stretto, ma questa facoltà di indagine viene riconosciuta agli agenti della riscossione come attività prodromica al successivo procedimento di esecuzione coattiva.

La misura di cui alla lett. b) sembra molto simile alla dichiarazione prevista anche nel sistema italiano in relazione ai beni che il contribuente detiene all'estero. Tuttavia, anche in tal caso, non sembra trattarsi di una misura cautelare volta a tutelare le ragioni di credito dell'ente incaricato della riscossione, quanto uno strumento a disposizione dell'ente per meglio individuare i beni del contribuente da sottoporre, se del caso, ad espropriazione forzata. Ce lo può confermare?

Esatto, è così.

Altre misure, di carattere generale, sono quelle che ordinariamente regolano i rapporti tra soggetti privati ed altre misure specifiche dei rapporti giuridici d'imposta. Esse vengono previste dall'art. 81 LGT e sono:

- a. la sospensione delle procedure di rimborso tributario a favore del contribuente debitore;
- b. l'iscrizione di ipoteca su beni immobili e l'emissione di un provvedimento di fermo amministrativo su beni mobili registrati (ad es. autoveicoli) di proprietà del debitore (*embargo preventivo*);
- c. il divieto di vendere, alienare, onerare o rinunciare a beni e diritti;
- d. la sospensione dei pagamenti dovuti ad una impresa o un professionista (A) ad un'altra (B) quando l'Agente della riscossione informa la prima (A) che la seconda (B) non ha pagato nel periodo volontario debiti tributari relativi alle ritenute d'acconto o alla "repercussione" dell'IVA;
- e. qualsiasi altra prevista nelle legge processuale.

A quali condizioni l'ente incaricato della riscossione può fermare il rimborso tributario a favore del contribuente? Come si coordina questo fermo con la compensazione ex officio tra debito e credito?

C'è un requisito formale: notificare al contribuente l'accordo di "paralizzazione" del rimborso. Normalmente, prima si procede alla "paralizzazione" del rimborso e dopo si attua la compensazione. Il sistema informatico dell'AEAT, prima di ordinare l'erogazione di un rimborso, procede ad una ricerca presso il *Sistema Integrado de Recaudación*, ovvero sia la sezione del sistema che contiene le informazioni sui procedimenti di riscossione coattiva. Se c'è qualche procedimento in corso, il sistema paralizza l'erogazione del rimborso.

A quali condizioni l'ente incaricato della riscossione può procedere all'iscrizione di ipoteca?

A quali condizioni l'ente incaricato della riscossione può procedere al fermo di beni mobili registrati?

Come si coordina il divieto di vendere e alienare con la libertà contrattuale prevista nel sistema civilistico? Si tratta di un divieto temporaneo? Se sì, il contribuente può comunque far venire il divieto prestando idonea garanzia? Tenuto conto che si tratta di una forma di compressione dei diritti di proprietà, quali sono i meccanismi per assicurarne la proporzionalità, anche in virtù dei principi stabiliti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo?

Come può il contribuente eventualmente vendere i beni oggetto di fermo proprio per provvedere al pagamento?

A tutte queste domande è possibile rispondere con due parole: motivazione e proporzionalità. Quelle indicate sono misure di garanzia, di assicurazione del credito tributario. Occorre unicamente stabilire la misura più adatta dal punto di vista quantitativo e qualitativo affinché il debito sia soddisfatto. La misura, comunque, deve essere idonea, necessaria e proporzionale. Per quanto riguarda, per esempio, l'iscrizione di una nota di pignoramento nel Registro dei beni immobili esistono 4 lunghi articoli del Regolamento di Riscossione (art. 84-88) che stabiliscono tutti i requisiti ed il procedimento. Non è, dunque, una misura cautelare frequente. È anche possibile che la misura cautelare si trasformi in definitiva se il procedimento di esecuzione coattiva entra nella fase di espropriazione forzata.

Come si coordina il fermo dei pagamenti tra le imprese di cui alla lett. d) con la responsabilità descritta di seguito? Sia il fermo dei pagamenti, sia la responsabilità riguardano unicamente l'IVA e le somme dovute per le ritenute di acconto?

Sì, riguardano soltanto le somme dovute per l'IVA o le ritenute di acconto che sono nati nei rapporti commerciali tra le due ditte.

Cosa si intende per "repercussione dell'IVA"? È l'ordinario meccanismo della rivalsa dell'IVA del cedente nei confronti del cessionario?

Si tratta della situazione nella quale un'impresa contratta con un'altra lo svolgimento dell'attività che la prima ha accordato con una terza parte. Per esempio, un consumatore paga alla ditta A l'installazione di un sistema di riscaldamento e la ditta A incarica la ditta B di svolgere i lavori d'installazione. Se la ditta B ha debiti tributari che non ha pagato, relativi all'IVA o

alla ritenuta d'acconto, per altri lavori che in passato ha svolto per la stessa impresa A, l'AEAT può ordinare ad A, come misura cautelare per assicurare il pagamento di quei debiti, di bloccare ogni pagamento nei confronti dell'impresa B.

Quali sono le altre misure cautelari previste dalla legge processuale? Ce le può descrivere brevemente?

Art. 727 della Legge processuale civile: 1.^a El embargo preventivo de bienes, para asegurar la ejecución de sentencias de condena a la entrega de cantidades de dinero o de frutos, rentas y cosas fungibles computables a metálico por aplicación de precios ciertos.

Fuera de los casos del párrafo anterior, también será procedente el embargo preventivo si resultare medida idónea y no sustituible por otra de igual o superior eficacia y menor onerosidad para el demandado.

2.^a La intervención o la administración judiciales de bienes productivos, cuando se pretenda sentencia de condena a entregarlos a título de dueño, usufructuario o cualquier otro que comporte interés legítimo en mantener o mejorar la productividad o cuando la garantía de ésta sea de primordial interés para la efectividad de la condena que pudiere recaer.

3.^a El depósito de cosa mueble, cuando la demanda pretenda la condena a entregarla y se encuentre en posesión del demandado.

4.^a La formación de inventarios de bienes, en las condiciones que el tribunal disponga.

5.^a La anotación preventiva de demanda, cuando ésta se refiera a bienes o derechos susceptibles de inscripción en Registros públicos.

6.^a Otras anotaciones registrales, en casos en que la publicidad registral sea útil para el buen fin de la ejecución.

7.^a La orden judicial de cesar provisionalmente en una actividad; la de abstenerse temporalmente de llevar a cabo una conducta; o la prohibición temporal de interrumpir o de cesar en la realización de una prestación que viniera llevándose a cabo.

8.^a La intervención y depósito de ingresos obtenidos mediante una actividad que se considere ilícita y cuya prohibición o cesación se pretenda en la demanda, así como la consignación o depósito de las cantidades que se reclamen en concepto de remuneración de la propiedad intelectual.

9.^a El depósito temporal de ejemplares de las obras u objetos que se reputen producidos con infracción de las normas sobre propiedad intelectual e industrial, así como el depósito del material empleado para su producción.

10.^a La suspensión de acuerdos sociales impugnados, cuando el demandan-

te o demandantes representen, al menos, el 1 o el 5 por 100 del capital social, según que la sociedad demandada hubiere o no emitido valores que, en el momento de la impugnación, estuvieren admitidos a negociación en mercado secundario oficial.

11.^a Aquellas otras medidas que, para la protección de ciertos derechos, prevean expresamente las leyes, o que se estimen necesarias para asegurar la efectividad de la tutela judicial que pudiere otorgarse en la sentencia estimatoria que recayere en el juicio.

Nel nostro ordinamento non è prevista una sospensione dei pagamenti relativi ai crediti vantati dal debitore verso le pubbliche amministrazioni simile alla procedura descritta per l'ordinamento italiano, mediante la quale la pubblica amministrazione è tenuta a verificare se il creditore sia inadempiente all'obbligo di versamento di somme nei confronti dell'agente della riscossione. Tuttavia, è previsto che qualsiasi titolare di un contratto pubblico o privato possa divenire responsabile, in via sussidiaria, del pagamento del debito tributario con riferimento alle somme dovute come ritenuta d'acconto o "ripercussione" dell'IVA per quelli che contrattano con una terza persona lo sviluppo della sua attività imprenditoriale, se non hanno richiesto, prima di farlo, all'Amministrazione tributaria una certificazione specificando che l'impresa con la quale prevedono di contrattare non ha debiti tributari non pagati.

Ci può spiegare meglio questa procedura?

Nell'esempio dell'impresa (A) che incarica un altro soggetto (B) l'installazione del riscaldamento nei confronti di un consumatore, prima di procedere, l'impresa A dovrebbe chiedere all'AEAT un certificato nel quale si evince che la ditta B non ha debiti tributari non pagati. Se A non procede nel modo anzidetto, la legge (art. 43.1.f) LGT) prevede che l'impresa A diventi responsabile sussidiaria insieme a B dei debiti di quest'ultima (IVA e ritenute d'acconto) relativi al contratto.

3.7. Quali sono gli strumenti di tutela del contribuente nel caso in cui vengano applicate misure cautelari sui beni di sua proprietà?

Essenzialmente sono due; devono essere "proporzionali", e vengono confermati dal superiore gerarchico rispetto a quello che decide di procedere con la misura cautelare. Negli ultimi anni l'ampliamento delle misure cautelari è stata un'"ossessione" dell'Amministrazione tributaria. In tutte le più recenti

riforme della Legge Generale Tributaria, 2006, 2009 e 2012, poste in essere per contrastare le frodi fiscali, è stata introdotta qualche nuova misura cautelare.

Per esempio, nell'ultima riforma del 2012, il limite della responsabilità dei soci di una società liquidata per debiti tributari arriva fino a quello che gli stessi soci hanno ottenuto dalla liquidazione della società. Dal 2012, si estende anche ai dividendi incassati negli ultimi due anni, prima della liquidazione della società.

- Compenso dell'agente di riscossione e ipotesi di sua responsabilità:

Nel Suo sistema tributario nazionale:

3.8. È prevista una remunerazione dell'attività svolta dall'ente incaricato della riscossione?

In ambito statale, per quanto riguarda l'AEAT, tra le sue entrate è prevista una percentuale della riscossione lorda dei tributi e crediti pubblici che gestisce, che ogni anno viene fissato dalla legge finanziaria (art. 103.5.b) della Legge 31/1990).

Per quanto riguarda i contratti pubblici firmati tra enti locali e le ditte che prestano servizi di gestione di riscossione tributaria, la remunerazione ha una parte fissa e un'altra variabile.

Per riscossione "bruta" si intende la riscossione lorda? Al lordo di quali importi è calcolata la percentuale che spetta all'AEAT?

Sì, si intende la riscossione lorda. La percentuale che spetta all'AEAT è calcolata dall'importo derivante dagli atti di liquidazione o di riscossione emessi dall'AEAT.

In funzione di quali parametri è determinata la percentuale di spettanza dell'AEAT? In funzione dei costi sostenuti per la riscossione o in funzione di parametri diversi? Se è determinata in funzione dei costi, si tratta di una forma di commisurazione efficiente o vi è il rischio che vi sia una deresponsabilizzazione dell'ente sul fronte delle spese (indicare se vi sono casi appurati di ciò)?

Non è fissata in funzione dei costi. Il Ministero non ha mai fornito motivazioni in merito alla percentuale.

3.8.1. In caso di risposta positiva alla precedente domanda n. 3.6, come è determinata tale remunerazione e su quale soggetto grava il relativo costo? Qual è la misura di detta remunerazione?

Nel caso dell'AEAT, la percentuale per il 2013 è del 5% (art. 21 della Legge 17/2012, dal 27 di dicembre) delle entrate lordi ottenute. Il costo della riscossione grava, comunque, sull'AEAT.

Nell'ambito della riscossione locale i sistemi sono molto variabili a seconda del contratto e dell'oggetto della gestione tributaria che viene affidato all'impresa che offre il servizio. Per esempio, nel contratto sottoscritto tra il municipio di Murcia e la ditta *GTT, Gestión Tributaria Territorial* (vid. http://www.gtt.es/ASPX/concursos/listado_concursos.aspx) si prevedono remunerazioni in base a percentuali che vanno dal 2,16% fino al 17,24% a seconda del tributo e della fase della procedura – volontaria, coattiva, espropriazione – nella quale sia stata ottenuta la riscossione della somma dovuta.

Cosa significa che il “costo della riscossione grava comunque sull'AEAT”? Che la percentuale è fissata in relazione ai costi sostenuti o è indipendente da essi?

No, significa che non viene incrementato l'importo del debito.

3.9. Sono previste specifiche forme di responsabilità dell'ente incaricato della riscossione?

Non sono previste particolari forme di responsabilità dell'ente, e degli impiegati, incaricati della riscossione. Nel caso degli enti e dei funzionari pubblici, la responsabilità propria di quelli che gestiscono denaro pubblico e svolgono funzioni pubbliche è prevista dallo statuto dei funzionari pubblici (Tit. VII della Legge 7/2007 dal 12 di aprile) e nel Codice penale per i reati di prevaricazione, corruzione e appropriazione indebita.

Nel caso dei privati la responsabilità è di natura contrattuale. Di solito questi non gestiscono denaro pubblico. Il denaro ottenuto viene versato direttamente sui conti correnti dell'ente per la quale lavorano e, soltanto dopo, il gestore pubblico trasferisce all'agente della riscossione la somma dovuta per i suoi servizi, più l'IVA.

3.9.1. In caso di risposta positiva alla precedente domanda n. 3.9, quali sono le principali ipotesi di responsabilità?

3.10. Sono in concreto rispettati i tempi particolarmente celeri dell'azione amministrativa e sono in concreto rispettati i tempi ugualmente brevi di esercizio dell'azione di riscossione?

Sì, di solito vengono rispettati.

3.11. È obbligatorio per i contribuenti disporre di un indirizzo di posta elettronica certificata? C'è differenza tra persone fisiche e giuridiche? La notifica degli atti di accertamento e quelli relativi alla riscossione avviene anche tramite lo strumento della posta elettronica certificata? Se sì, è molto diffusa tale modalità di notifica? Quali sono le criticità riscontrate nella notifica a mezzo posta elettronica certificata?

L'anno scorso, limitatamente ai tributi statali per ora, per le persone giuridiche è stato introdotto l'obbligo di notificazione per posta elettronica. In particolare, è stato istituito un servizio di posta nel computer dell'Amministrazione (RITA). Il contribuente può delegare ad un suo rappresentante il compito di ricevere i provvedimenti (normalmente, delegati sono i dottori commercialisti). Si può scegliere un mese all'anno nel quale non è possibile l'invio di posta elettronica.

3.12. Le procedure che lo Stato ovvero gli Enti locali utilizzano per la riscossione dei crediti, rispetto a quelle utilizzabili da un creditore privato, sono più veloci/efficienti?

Chiaramente, l'Amministrazione tributaria spagnola ha più mezzi per riscuotere i suoi crediti e sono anche più efficienti. A titolo di esempio, una delle lamentele dell'Amministrazione tributaria per quanto riguarda il reato fiscale è che il debito tributario, nel caso di reati penali, viene trasformato in azione di responsabilità civile per il danno causato per il reato. Comunque, viene riscosso dagli organi giudiziari che non hanno le stesse capacità dell'Amministrazione tributaria per quel che riguarda la localizzazione dei beni dei contribuenti e, comunque, di riuscire a incassare il debito tributario, a seguito di una sentenza di responsabilità civile per danno.

3.13. Nel caso di ricorso all'Autorità giudiziaria avverso gli atti di riscossione, la competenza è del giudice ordinario o del giudice tributario?

La competenza è del giudice ordinario, che appartiene alla giurisdizione contenziosa-amministrativa, competente per tutti i ricorsi contro gli atti am-

ministrativi, quelli tributari inclusi. Le altre tre giurisdizioni ordinarie in Spagna sono quella civile, quella penale e quella sociale.

3.14. Potete cortesemente fornirci dei dati numerici in merito all'andamento del sistema di riscossione (numero di procedure avviate, esiti, ammontare delle entrate riscosse)? Come giudicate, sotto il profilo generale, il meccanismo di riscossione?

In merito esistono pareri diversi. C'è chi si mostra molto critico perchè, più o meno, si riesce a recuperare circa il 20% dei crediti che passano alla fase di esecuzione e di espropriazione. Ma c'è, invece, chi sostiene che questo è vero, ma che è anche vero che praticamente tutti i debiti vengono incassati temporaneamente nella fase di riscossione volontaria.

4. Espropriazione forzata

Venendo alle imposte sui redditi previste dal Suo sistema fiscale, si prega di descrivere la fase dell'espropriazione forzata, avendo cura di illustrare quale sia il ruolo dell'autorità giudiziaria nell'ambito delle procedure di espropriazione forzata condotte dall'agente della riscossione e se esso sia diverso rispetto al ruolo che la stessa autorità giudiziaria assume nel contesto dell'espropriazione forzata regolata dalle norme processualcivilistiche. Si prega di evidenziare, inoltre, se il credito tributario goda un rango privilegiato rispetto ai crediti di altri soggetti e di descrivere quali forme di tutela sono previste a favore del contribuente nell'ambito dell'espropriazione forzata, evidenziandone il grado di efficacia. Al riguardo, si prega di evidenziare eventuali limiti previsti dalla normativa tributaria alla pignorabilità dei beni da parte dell'agente della riscossione (ad esempio, una quota del salario spettante ovvero, nel caso di imprese, i beni strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa). Ove disponibili o, comunque, facilmente reperibili, si prega di fornire anche le risultanze statistiche relative ai soggetti che sono annualmente coinvolti nelle attività di espropriazione forzata (ad esempio, il numero annuo dei debitori nei cui confronti vengono avviate procedure di espropriazione).

Per quello che è stato detto della normativa italiana con riferimento alla fase di espropriazione forzata, pignoramento, sequestro (*embargo* nella espressione spagnola), la regolamentazione di tale fase nell'ordinamento spagnolo è, tutto sommato, identica a quella italiana e segue anche la normativa processualcivilistica, con la differenza, tuttavia, che si tratta di una procedura amministrativa e non di un procedimento giurisdizionale.

- a. non è previsto l'intervento del giudice, tranne nel caso in cui l'agente della riscossione voglia entrare nel domicilio del debitore. A questo proposito, secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale (SSTC 137/1987 e 149/1987), anche il domicilio delle persone giuridiche gode dell'inviolabilità garantita a livello costituzionale. È il giudice del contenzioso amministrativo quello competente ad autorizzare l'entrata nel domicilio ai fini della riscossione dei debiti tributari;
- b. il credito tributario gode, chiaramente, di un rango privilegiato rispetto ai crediti di altri soggetti. Da un lato, vi sono le garanzie personali, dall'altro lato, per quanto non venga pagato dal debitore principale, l'Amministrazione può dirigere ulteriori azioni di riscossione verso altre persone che la norma tributaria qualifica come responsabili solidali (art. 42 LGT) o sussidiari (art. 43 LGT) del pagamento della somma dovuta. Inoltre, vi sono le garanzie di carattere reale previste negli artt. 77-80 LGT (prelazione privilegiata dei crediti tributari, ipoteca legale tacita per alcuni crediti particolari, assoggettamento dei beni trasferiti al pagamento dell'imposta dovuta per il loro trasferimento, e ritenzione della merce per l'autorità doganale fino al pagamento dell'imposta dovuta per la sua importazione). Costituiscono, altresì, garanzie particolari del credito tributario le misure cautelari (art. 81 LGT) e le garanzie che vengono richieste per autorizzare la dilazione del pagamento (art. 82 LGT) e la sospensione della riscossione (art. 233 LGT);
- c. la regolamentazione dei beni che non si possono pignorare è prevista dalla legge processuale civile, art. 605 e ss. del Codice processuale civile 1/200 dal 7 di Gennaio: il salario minimo interprofessionale, i mobili e attrezzi della prima abitazione, i beni strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa.

In Italia l'agente della riscossione non può iscrivere ipoteca per importi inferiori a 20.000 euro. Esiste una simile limitazione anche nel vostro ordinamento?

In Italia il pignoramento immobiliare non può essere effettuato sulla prima casa (ad esclusione di quelle di lusso). Sugli immobili diversi dalla prima abitazione l'importo da riscuotere deve comunque essere superiore ai 120.000 euro affinché si possa procedere con il pignoramento. Siffatte limitazioni esistono anche nel vostro ordinamento?

Nella statistica tributaria non si trovano cifre del numero annuo dei debitori nei cui confronti vengono avviate procedure di espropriazione. Ma, nell'ambito statale, qualcosa si può dire per quanto riguarda le cifre della riscossione.

Le entrate pubbliche incassate dall'AEAT nell'anno 2010 sono state all'incirca 160 miliardi di €. I tributi accertati e non pagati, più quelli che sono coinvolti in un processo di reato fiscale, si aggirano sui 19 miliardi di € (l'11%) e la percentuale delle somme dovute che l'AEAT riesce a recuperare nei procedimenti di espropriazione è all'incirca il 30% di quelle richieste.

Nella fase di espropriazione forzata, il contribuente può rivolgersi al giudice per ottenere tutela? La giurisdizione spetta al giudice tributario o al giudice ordinario? Vi sono vincoli nei mezzi di ricorso al giudice (ad esempio, nel sistema italiano il contribuente non può avanzare tutte le forme di opposizione previste dal codice di procedura civile nel caso di espropriazione per debiti tributari)?

L'opposizione all'espropriazione forzata si fa davanti al giudice tributario, il *Tribunal Económico-Administrativo*, che – come già si ha detto – è un organo amministrativo. I motivi sono: a) estinzione o prescrizione del credito tributario; b) mancanza di notificazione della cartella di pagamento; c) violazione delle regole della procedura di espropriazione forzata; d) sospensione del procedimento di riscossione coattiva. (art. 169.3 LGT).

IV. Casi di criticità delle procedure di riscossione

Si prega di descrivere brevemente eventuali casi di criticità delle procedure di riscossione che hanno destato attenzione nell'opinione pubblica del Suo Paese.

In verità, in Spagna la riscossione coattiva non è una questione che sia argomento di attenzione dell'opinione pubblica.

Quello che in Spagna rappresenta un problema nell'applicazione dei tributi è la parziale organizzazione di un sistema moderno per l'amministrazione della giustizia tributaria. Davanti all'azione dell'Amministrazione tributaria i diritti e le garanzie del contribuente non vengono sufficientemente protetti mediante un sistema equo di amministrazione della giustizia. Affrontare l'azione d'accertamento o di riscossione tributaria con un ricorso amministrativo prima (*Tribunales económico-administrativos*) e giudiziale dopo (*juzgados e tribunales contencioso-administrativos*) richiede una certa capacità economica e molta pazienza: almeno 5 anni per finire tutte le fasi di merito previste, più di 10 anni se occorre arrivare alla Corte Suprema.

Al di là della questione temporale, vi sono vuoti nella tutela del contribuente potenzialmente in contrasto con le norme costituzionali o con i principi previsti a livello europeo (principio di proporzionalità, tutela del diritto di proprietà prevista dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo)?

La mancanza di proporzionalità è chiara e, anche, la mancanza di limitazione della sospensione del procedimento d'espropriazione forzata. Inoltre, dal 2011, la possibilità dell'interposizione del ricorso di cassazione davanti la Corte Suprema in pratica è sparito: è possibile soltanto se il *quantum* della controversia supera le 600.000 € con riferimento al presupposto d'imposta. Il fatto di limitare – per i tributi statali – la decisione giudiziale ad un'unica fase, senza possibilità di appello in secondo grado, mi sembra anche una limitazione sproporzionata dei diritti umani del contribuente.

Risposta alla richiesta di integrazione sulla questione dell'aggio di riscossione e della remissione della questione pregiudiziale alla Corte di giustizia

La riscossione dei tributi statali è affidata alla nostra Agenzia delle Entrate (Agencia Estatal de Administración Tributaria) che non è una società commerciale, ma un ente pubblico. È anche vero che nel suo bilancio annuale, tra le sue fonti di finanziamento, è prevista una percentuale fissata per la legge – quest'anno pari al 5% – sulle entrate che gestisce.

Da chi è pagata questa somma?

Viene sottratta dai fondi erariali che l'AEAT gestisce, una volta approvata la liquidazione annuale del bilancio erariale.

Tra l'altro, la percentuale che ricevono le ditte che riescono a vincere l'appalto per la riscossione dei tributi locali per qualche attività è inferiore al 5%, ma per altre è superiore (vid. pp. 72 e ss dell'accordo tra GTT ed il municipio di Murcia, come esempio: <http://www.gtt.es/xml/concursos/pliegos/20080729AYTOMURCIATECNICASYADMON.pdf>).

Per quello che so, nessun giudice spagnolo ha presentato una questione pregiudiziale in merito a questo argomento.

In dottrina è mai stato sollevato qualche dubbio riguardo queste differenze di percentuali tra ente pubblico e altre ditte?

Per quello che so, no.

V. Questionario sulla fiscalità locale

1. Il soggetto che si occupa della riscossione dei tributi locali è lo stesso che cura la riscossione delle entrate erariali? Si tratta di un soggetto avente natura pubblica o privata? Se il soggetto ha natura privata, come vengono selezionati tali soggetti dall'ente locale?

Come regola generale no. I municipi fanno lo fanno per tre procedimenti: quelli più grandi, normalmente, hanno i suoi propri servizi.

l'Amministrazione provinciale ha, anche, la sua struttura di riscossione che fa questo servizio per molti municipi;

ci sono anche ditte private che fanno questo servizio in base ad un contratto pubblico di prestazione di servizi.

2. La riscossione dei tributi locali avviene con le stesse modalità previste per le entrate erariali o con modalità differenti? È prevista l'applicazione delle misure cautelari nel caso di inadempimento da parte del contribuente? Se sì, le misure cautelari sono le stesse applicabili ai crediti derivanti da tributi erariali?

La legge che si applica è sempre la stessa, la Legge Generale Tributaria ed il Regolamento Generale di Riscossione. Ciò vale anche per quanto riguarda le misure cautelari.

3. Le sanzioni previste per l'omesso e/o ritardato pagamento dei tributi locali sono le stesse previste per i tributi erariali? Se sono diverse, a quanto ammontano?

Sono sempre le stesse.

4. È prevista una remunerazione per l'Ente che effettua la riscossione dei tributi locali? In caso positivo, è previsto l'addebito del costo di tale servizio al contribuente inadempiente oppure tale costo viene coperto dalla fiscalità generale?

È prevista una remunerazione, variabile, che viene coperta dalla fiscalità generale. Il contribuente incassa il pagamento del debito sul conto corrente dell'ente locale e, dopo, l'ente locale trasferisce la remunerazione opportuna all'ente privato.

RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DELLA FRANCIA

di Ludovic Ayrault

French Codes

website : <http://www.legifrance.gouv.fr>

General Tax Code = Code général des impôts

Book of Tax Procedures = Livre des procédures fiscales

Social Security Code = Code de la sécurité sociale

Civil Code = Code civil

Commercial Code = Code de commerce

Labour Code = Code du travail

Civil Enforcement Procedure Code = Code des procédures civiles d'exécution

Social work and Family Code = Code de l'action sociale et des familles

French words are in italics

I. Foreword and aim of the questionnaire

The main French income taxes on individuals and companies are:

- *Impôt sur le revenu*;
- *Impôt sur les sociétés* and additional contributions (*contribution sociale*¹, *contribution exceptionnelle*²) ;
- *Contributions sociales* (income taxes³ allocated to Social security) (*contribution sociale généralisée*⁴, *contribution au remboursement de*

1 General Tax Code, art. 235 ter ZC

2 General Tax Code, art. 235 ter ZAA

3 Conseil constitutionnel, n° 90-285 DC, 28 décembre 1990 (for CSG).

4 Social Security Code, art. L. 136-1 and seq.

*la dette sociale*⁵, *prélèvement social*⁶, *contributions additionnelles au prélèvement social*⁷).

II. Collection of income taxes – Subjective aspects

1.1. Who is in charge of tax collection ? Can these entities collect every category of sums at the national level ? Please specify if it is an entity publicly-owned or privately-owned ?

There are in France several entities in charge of tax collection. It depends of the tax concerned, not of the amount. To be more precise, for income taxes, the tax collection is within the competence of French Tax administration (1) or bodies in charge of the collection of social security contributions (2). If some taxes are withheld by public or private entities, the sums withholding are later transferred to French Tax administration (Treasury) or to bodies in charge of the collection of social security contributions (3).

1. French Tax administration

The French Tax administration has two major departments : the *Direction générale des finances publiques* (hereinafter DGFIP) and the *Direction générale des douanes et droits indirects* (hereinafter DGDDI). The first one has a general competence and, so, is in charge of the collection of taxes which are not collected by another service (e.g. income taxes, wealth tax, local taxes, VAT with the exception of import VAT). The second one has a special competence (customs, excise duties and others indirect contributions, import VAT).

For information, the DGFIP has been created by decree n° 2008-310, April 3, 2008, by merging the *Direction générale des impôts* and the *Direction générale de la comptabilité publique*. The aim of this reform was to simplify and rationalize French Tax administrations. Whereas before this reform, there were public treasury accountants (*comptables publics du Trésor*) and public accountants of the *Direction générale des impôts*, the General Tax Code (*Code général des impôts*) and the Book of Tax Procedures (*Livre des procédures fiscales*) indicate now the generic notion of competent public accountant (*comptable public compétent*).

⁵ Ordonnance n° 96-50, 24 janvier 1996, art. 14 à 19.

⁶ Social Security Code, art. L. 245-15

⁷ Social work and Family Code, art. L. 14-10-4 and L. 262-24.

We understand that the DGFIP qualifies as the competent public accountant? Could you please confirm?

Yes and no. To be exact, some agents of DGFIP can be qualified as competent public accountant. You must make the difference between the entity (with agents) and the function of the agents. There is a principle of separation of functions between agents who are in charge to fix the tax amount and those who are in charge to collect taxes. So, a competent public accountant is a qualified agent, not an entity. They can be members of the same entity (e.g. DGFIP).

There is no in France one competent public accountant. It depends of the tax concerned. For instance, a competent public accountant for export VAT is a member of DGDDI (see above 1) first paragraph). So, a competent public accountant can be a member of DGFIP.

2. Collection bodies of social security contributions

The French social security system is financed by social security contributions (*cotisations sociales*) and by allocated taxes (*contributions sociales*) such as the *Contribution sociale généralisée*⁸ (hereinafter CSG) or the *Contribution au remboursement de la dette sociale*⁹ (hereinafter CRDS). For the French Courts, the CSG and the CRDS are some taxes and not social security contributions¹⁰.

The legal regime of these allocated taxes is not unified. If some of them (e.g. on investment incomes) have the same legal regime like the *impôt sur le revenu* (collected by French Tax administration), some of them are considered like social security contributions (e.g. CSG on working incomes).

These last ones, after being normally withholding by employers, are remitted to collection bodies of social security contributions which are, generally¹¹, the *Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales* network¹² (hereinafter URSSAF). At their head, there is a public entity: the central agency of social security bodies¹³ (*Agence centrale des organismes de sécurité sociale*) which is the national fund of the URSSAF network. The URSSAF are private bodies in charge of a public ser-

8 Social Security Code, art. L. 136-1 and seq.

9 Ordonnance n° 96-50, 24 janvier 1996, art. 14 à 19.

10 Conseil constitutionnel, n° 90-285 DC, 28 décembre 1990 (for CSG).

11 There are also some *Caisses générales de sécurité sociale* for overseas departments.

12 Social Security Code, art. L. 136-5, I and L. 213-1.

13 Social Security Code, art. L. 225-1 and L. 225-2.

vice mission with powers of a public authority¹⁴. These bodies have to collect the CSG and CRDS on French source working incomes and replacement incomes¹⁵. Note that since January 1, 2012, abroad source incomes are collected like the *impôt sur le revenu*¹⁶ by the Tax administration.

There are also others special collection bodies of social security contributions – it depends of the activity – which are also private bodies. For example:

- *Caisse maritime d'allocations familiales* for sailors¹⁷ ;
- *Caisse de mutualité sociale agricole* for agricultural workers¹⁸ ;
- *Association pour la gestion de la sécurité sociale des auteurs et Maison des artistes* for authors and artists¹⁹, which are non-profit approved associations created under the French law of 1901.

Concerning allocated taxes collected by bodies of social security contributions (CSG, CRDS), the collection procedures are the same as for social security contributions.

3. Public or private entities in charge of withholding taxes

Some income taxes are collected by withholding and later remitted to Tax authorities. This is the case, for example, of income tax on investment incomes which benefit to people who have their headquarters in France or abroad, or who do not have their tax residence in France²⁰. It is also the case when some sums are transferred to a non-resident such as working incomes when the activity is carried out in France²¹. The debtor has to transfer withholding tax to French Tax authorities before the 15 of the month following the payment²².

Even if these entities are in charge of withholding taxes, they are just an intermediary between the taxpayer and tax collection entity.

1.2. Is this entity the owner of the sums to be collected or only the entity in charge of tax collection? If it is the owner of the credit, can it transfer the credit to third parties (e.g. to a bank)?

14 CE, ass., 13 mai 1938, Caisse primaire Aide et Protection : Rec. CE, p. 417. – Conseil constitutionnel, 14 déc. 1982, n° 82-148 DC : Rec. Cons. const., p. 73

15 Social Security Code, art. L. 136-5, I and L. 213-1.

16 Social Security Code, art. L. 136-5, II *bis* and L. 136-6, III.

17 Social Security Code, art. L. 212-3

18 Social Security Code, art. L. 136-5, II and L. 213-1.

19 Social Security Code, art. L. 136-5 and L. 382-4.

20 General Tax Code, art. 119 bis.

21 General Tax Code, art. 182 A.

22 General Tax Code, art. 1671 A.

The entities described above are only in charge of the collection of taxes. But when taxes are withheld, nothing precludes, before to remit the tax amount, that public or private bodies transfer the credits, for example, to a bank (like VAT).

1.2.1. What is the legal form used to transfer the tax credit to third parties (i.e. securitization, transfer with or without recourse)? Is the cost of that service generally in line with market rates? How often is this legal form used in practice?

As I mentioned above, it is only for withholding taxes. There are no special provisions on this subject, except for one particular tax which is not yet entered into force (Code of Customs, art. 269 and seq. – See also at the end of this document). This tax will have to be paid by HGVs (trucks). Or, the Parliament has authorized the Government to entrust one or more external providers to organize the collect of this tax. The tax revenue will have to be transferred to the public accountant of the customs, by transfer, the 25th of the month after its collect. The consortium in charge of this collect must provide financial guarantee to ensure that in all cases the payment to the public accountant of the customs designated the amounts billed. The third-party will have to open an account to the Bank of France dedicated to the product of the tax. This account cannot be debited, except for a transfer to the public accountant of customs. Another account must be opened for other financial transactions related to the collection of the tax. For all these legal aspects, see Law n° 2008-1425 of 27 December 2008, art. 153 and the end of this document.

Which is the entity owner of the sums to be collected?

The State (treasury)

Can the entity in charge of tax collection modify the amount owed by the taxpayer (e.g. reducing the debt)?

See below point 3.3.1

1.3. Who exerts the control on the entity in charge of tax collection? Please describe how such control is carried out.

The Tax administration is a part of State administration. There is no really entity in charge of the control of tax collection except the Courts in charge

of tax litigations, the French Parliament (political control, e.g. parliamentary reports) and the Court of Auditors (reports) (*Cour des comptes*).

For information, the Collection bodies of social security contributions are under the administrative control of the Government (ministry of budget and ministry in charge of social security). For example, the appointment of the director of the body and of the accountant agent must be approved by the ministry in charge of the budget²³. There is also a financial control exerted by the *Inspection générale des affaires sociales* (inspectorate-general of social affairs)²⁴, by the *Inspection générale des finances* (inspectorate-general of finances) and by the Tax administration²⁵. The French Parliament makes also a political control (e.g. parliamentary reports) and the *Cour des comptes* is also competent²⁶.

May you please briefly describe how these controls are exerted?

- *Control exerted by Courts:* In France, a taxpayer has the possibility to file an appeal against the tax decision because of, for instance, the tax collection procedure. The competent court depends of the tax concerned and of the subject of the challenge²⁷. In all cases, if the taxpayer appeal is about the form of a collection decision, the competent court is a judicial court (not an administrative one) and more precisely the enforcement judge. If the taxpayer files an appeal against the tax collection decision, not because of the form but because of its content, the competent court depends of the tax concerned. For income tax, corporate tax or, for instance, VAT, the competent court is an administrative one. For inheritance tax or, for instance, registration fees, the competent court is a judicial court.
- *Control exerted by French Parliament:* it is not a formal control. Some information reports can be written and published on tax subjects (for instance, for a report of the Assemblée Nationale in 2000, see Report A.N. n° 2543, 12 July 2000, *Tax collection*, www.assemblee-nationale.fr/legislatures/11/pdf/rap-info/i2543.pdf).
- *Control exerted by Court of Auditors:* The Court of Auditors writes

23 Social Security Code, art. R. 122-1.

24 Social Security Code, art. R. 153-8.

25 Social Security Code, art. R. 153-9.

26 Social Security Code, art. L. 154-1 and L. 154-2.

27 Book of Tax Procedures, art. L. 281 and L. 199.

and publishes some reports on various subjects about public finances. It can be of its annual general report or for parliamentary assemblies and can concern the tax collection. For instance, a recent report was written for the Sénat about the collection of tax after a tax control and about the collection of penalties (Cour des comptes, *Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et des condamnations judiciaires*, n° PA 48835: www.senat.fr/rap/r06-381/r06-381_annexe_cour_des_comptes.pdf).

The Court of Auditors, as a court, and Regional Audit Chambers, which are first instance jurisdiction, exert also a jurisdictional control on public accountants because public accountants are personally responsible and financially liable for their management.

- The *Inspection générale des affaires sociales* (inspectorate-general of social affairs)²⁸ and the *Inspection générale des finances* (inspectorate-general of finances) can also exert a control (internal administrative control) if the government decides it (reports for the Government).

Which kind of control is exerted to verify the accuracy in implementing tax collection procedures?

The answer can be found just above.

The main control is the jurisdictional control on the decision (administrative or judicial court, see above) or on the management of the public accountant (Court of Auditors and Regional Audit Chambers).

But the control can be also an administrative control (internal by inspectorate-general of finances or social affairs or by Court of Auditors (published reports) or by parliamentary assemblies (published reports)).

What do you intend as “financial control”?

Just an internal administrative control on the management (not a jurisdictional control).

1.4. Is the entity in charge of tax collection subject to public law (as public administrations are) or to private law?

This question is only relevant for the collection bodies of social security contributions. As they are in charge of a public service mission and they exert

²⁸ Social Security Code, art. R. 153-8.

powers of a public authority, these bodies are subject to public law (for their relations with taxpayers)²⁹.

Do the entities in charge of the forced collection procedure use a special legislation compared to the normal creditors?

You can find the answer to this question below, after point 3.7.1. “Forced collection procedures”. There is a special legislation but competent public accountants can use the ordinary legislation.

1.5. Does the entity in charge of tax collection enjoy some discretionary powers in deciding to carry on a more pervasive tax collection procedure in respect of some categories of credits or does it have to collect all the credits according to the same procedures?

If a public accountant can allow an extension of payment to the debtors, the collection procedures are the same for all.

Could you please clarify the relationship between the extension of payment and the discretionary power of the collection agent? Does your answer mean that, apart from the extension of payment which constitutes an expression of discretionary power, the procedures are the same for all?

Yes. It’s an expression of discretionary power of the public accountant. Another one is the choice opened to the competent public accountant “inside his legal arsenal” (see the next paragraph). He can use the ordinary legislation (as for normal creditors) or use the tax legislation. This is also an expression of discretionary power of the public accountant.

However, the public accountant may have the choice of the forced collection procedure (e.g. choice between a third-party holder notification or a seizure of working incomes, cf. *infra*). It depends of the scope of the procedures. It is the same thing for collection bodies of social security contributions (CSG, CRDS).

Apart from the choice of the forced collection procedure (which, after all, also an ordinary private creditor enjoys), does the entity in charge of tax collection enjoy further discretionary powers?

²⁹ Conseil d’Etat, ass., 13 mai 1938, Caisse primaire Aide et Protection : Rec. CE, p. 417

No except for the increase of 10% for late in payment (See below, point 3.3.1)

1.6. Is the entity in charge of tax collection subject to the regulation that your law system provides for those entities managing public money?

Yes.

1.7. In case of positive answer to question n. 1.6., please briefly describe the controls exerted on the entity in charge of tax collection. Please specify if these controls are exerted during tax collection procedure or if they are exerted after tax collection.

The Tax administration is a part of State administration. Controls are already described *supra*, point 1.3. Controls are generally exerted after tax collection.

How long does the control last? Is there any difference in the control exerted on public entities and the one exerted on private entities?

It is very difficult to answer to this question because for French legal system, a public accountant is responsible for his management.

The “last control” can be a control exerted by a tax jurisdiction (appeal against a collection decision by a taxpayer). This can be also a control exerted by the Court of Auditors and Regional Audit Chambers (on the public accountant management). There is no fix duration.

If a private entity is in charge of the collection of public money, there is no difference because the Regional Audit Chambers and Court of Auditors are competent. Anyone who handles public money is under the jurisdiction of Regional Audit Chambers and Court of Auditors.

1.8. Which procedures can be used to assess that the credit is definitively unrecoverable and that the entity in charge of tax collection does not have to carry on the collection anymore?

There is one procedure to permit to the collection agent to consider a credit as unrecoverable: the *procedure d'admission en non-valeur* (waive debt procedure).

The public accountants in charge of tax collection can propose to waive a

tax credit if they consider it as unrecoverable³⁰. The decision can be taken by the departmental director of public finances or by a director of a national tax service³¹. The decision must be notified to the public accountant. But, if the amount is lower than 5000 euros, the silence during three months is considered as a positive answer.

Is this part of the answer referred only to DGFIP? If so, why do you mention the notification to the public accountant? Does the DGFIP qualify as the public accountant or not (this is related to request for clarification under n. 1.1)?

Yes, this answer referred only to DGFIP. To understand the French legal system, you must make a difference between the entity (DGFIP) and the function of public accountant. A public accountant will be a member of DGFIP if the DGFIP is in charge of the tax concerned. There is separation between agents in charge of the tax decision (the tax amount, interests and tax penalties) and agents in charge of the collection. So, the public accountant is not THE DGFIP but some members of DGFIP who are qualified as public accountants. Sorry if my previous answer was not clear.

May you please provide us with more details about the “public accountant” (e.g. the functions and his role in the process to assess that the credit is unrecoverable)? Is the process to assess that the credit is unrecoverable subject to the check or the approval of a public body?

A public accountant is a state agent in charge of handling of public money (payment to a creditor or collection of public funds). There is in France a principle of separation between authorizing officer (*ordonnateur*) and public accountant. Anyone who handles public funds without being a public accountant or without an authorization of a public accountant can be sued and punished by a Regional Audit Chamber or the Court of Auditors.

For a payment, the public accountant has to control the decision of payment and to pay the creditor.

For a collection of public money, the public accountant has to collect the funds by using the ordinary or special legislation.

In all these cases, the public accountant is responsible of his management in front of a Regional Audit Chamber or the Court of Auditors.

30 General Tax Code, annex III, art. 426.

31 General Tax Code, annex III, art. 428.

About the unrecoverable credit, the public accountant has not the power to take the final decision. He is just at the origin of this decision as he must ask for this to the departmental director of public finances or to a director of a national tax service (see above). This is logical because only him is informed about the difficulties of the tax collection.

For collection bodies of social security contributions, there is a procedure to waive debts (*procédure d'admission en non-valeur*). After one year following the date of due, the board of URSSAF can decide to waive debts in some cases (e.g. death of the debtor with no seizable assets, closure of the liquidation of insufficient assets) after a positive advice of the regional director of Health and Social affairs and of the local director of public finances³². It is also possible, after one year following the notification of the formal notice (*mise en demeure*) when the debt is lower than 80 euros if the costs of the collection are equals³³.

1.9. Does your tax system provide for a minimum sum under which the entity in charge of tax collection does not carry on any tax collection activities?

Yes. Taxes collected by a *rôle (impôt sur le revenu)* are not collected if the tax amount is lower than 61 euros before taking into account tax credits or if, after taking account tax credits, the tax amount is lower than 12 euros³⁴.

For others credits, when a taxpayer does not pay his tax debt, the public accountant does not have to collect it if its amount does not exceed 16 euros³⁵.

III. Collection of income taxes – Objective aspects

1. Tax return and self-assessment of taxes

- describe how the payment of the sums due on the basis of the tax return (both if filled in and filed by the taxpayer or if filled in by the Tax Authorities and sent to the taxpayer) works ;
- underline, in particular, if your income tax system relies upon self-assessment of taxes (with the consequence that the taxpayer determines the amount of taxes to be remitted to the Tax Authorities) or if, vice

32 Social Security Code, art. D. 243-2.

33 Social Security Code, art. D. 243-2.

34 General Tax Code, art. 1657, 2.

35 General Tax Code, art. 1724 A.

versa, the Tax Authorities calculate the amount of taxes that each taxpayer has to pay;

- underline if the taxpayer who does not pay the amount of taxes indicated in the tax return is subject to a specific penalty, or, if, vice versa, he has to pay the sole amount of taxes due increased by applicable interests (without penalties).

1. Impôt sur le revenu³⁶

The *impôt sur le revenu* is a declaratory tax³⁷. A tax return, on paper or, since 2002, electronic (by internet) form, must be filled and filed by taxpayers³⁸. Since 2000 – this was generalized over all the French territory in 2006 – some parts of the tax return are already filled by Tax authorities (e.g. working incomes). Taxpayers must so check the tax return, correct it and, if necessary, complete it.

The deadline for filing the tax return depends of the support (paper or electronic) and the location of the taxpayer. For 2013, paper tax returns had to be filed before May 27 and electronic tax returns had to be filled before June 3 and June 11 depending on the location of the taxpayer, indeed even, for taxpayers localized abroad, July 1.

The amount of the *impôt sur le revenu* is not determined by taxpayers. More precisely, there is a difference between the amount of the balance of the *impôt sur le revenu*, which is calculated by the Tax authorities, and the instalments on account (*acomptes provisionnels*), which are calculated by the taxpayer.

For instalments on account, taxpayers have the choice to pay the *impôt sur le revenu* between monthly levies or by third. By default, the payment is by third.

– *By third*³⁹

If the amount of the *impôt sur le revenu* last year did not exceeded 342 euros and if they consider that the amount of the tax would not exceed 342 euros (for 2013), taxpayers have to pay one-third of the amount paid last year before February 15 and another one-third before May 15, indeed even, February 20 and May 20 if he pays by electronic way. These two-thirds are self-calculated by the taxpayers. If a taxpayer considers that the amount of

36 This answer does not take into account the incomes taxed by withholding. There is also a special regime for capital gains on immovable properties. The tax is normally paid by the notary before the registration (CGI, art. 150 VH).

37 General Tax Code, art. 170.

38 General Tax Code, art. 1649 quater B ter

39 General Tax Code, art. 1664

tax will be less than the year before, he has the possibility to reduce the amount of thirds. And vice versa. Note that if a notice of payment is notified for each two-thirds instalments on account, taxpayers have to pay them even if they do not receive the notices (it is different for the balance).

There is a special provision for taxpayers whose income tax is assessed between January 1 and April 15 of the second year following the realization of income. They have to pay only one instalment on account equal to 60% of the tax amount before May 15 of the same year.

When an instalment on account exceeds 30 000 euros, the payment must be done by electronic way (*prélèvement automatique* or *téléréglement*)⁴⁰. In case of breach, a penalty of 0.2% is inflicted⁴¹.

The balance is calculated by Tax authorities. Taxpayers are informed in the fall of it by a notification of a notice of payment (*avis d'imposition*) which is an extract of the register collection (*rôle*). The *rôle* is the tax decision and so, the enforcement order⁴².

The penalty for late payment⁴³ of the *impôt sur le revenu* is 10% of unpaid sums⁴⁴. The penalty is due when a taxpayer does not pay the balance tax amount within forty-five days from the *date de mise en recouvrement* indicated on the notice of payment. The same penalty is inflicted when the taxpayer does not pay instalments on account at the dates indicated *supra*. This penalty of 10% cannot be cumulated with applicable interests founded on the article 1727 of the General Tax Code⁴⁵.

– *By month*⁴⁶

Taxpayers have to pay, between January and October, 10% of the amount paid last year. If necessary, another monthly will be levy in November without exceeding 10% of the amount paid last year. If the tax amount exceeds these sums, the balance is levied in December.

Note that if Tax authorities estimate that the last amount would be twice a “normal” monthly, the balance is levied in equal shares after the third levy following the *date de mise en recouvrement*. If a taxpayer considers that the amount of tax will be less than the year before, he may request the reduction

40 General Tax Code, art. 1681 sexies, 2 and 1681 septies, 5

41 General Tax Code, art. 1738

42 General Tax Code, art. 1658.

43 Others penalties can be inflicted in particular when the tax return is not accurate.

44 General Tax Code, art. 1730.

45 General Tax Code, art. 1727, IV-2.

46 General Tax Code, art. 1681 A and seq

of the instalment levies. And vice versa.

As for monthly instalments on account, the tax decision is the *rôle* (enforcement order). The taxpayer just receives a subsequent notice of payment to be informed of the amount.

2. Impôt sur les sociétés and additional contributions

– *Impôt sur les sociétés*

The *impôt sur les sociétés* is, like the *impôt sur le revenu*, a declaratory tax⁴⁷, it differs in that the taxpayer must not only fill and file the tax return but also liquidate the tax amount (instalments on account and balance)⁴⁸. Since January 1, 2013, the tax return has to be filled by internet regardless of the turnover⁴⁹.

Tax returns must be normally filed in the three months following the fiscal year⁵⁰. For new companies or for companies whose fiscal year coincides with the civil year, tax returns must be filed before the second business day following May 1⁵¹.

Taxpayers must pay – since October 1, 2012 by electronic way⁵² – the *impôt sur les sociétés*⁵³. Four instalments on account (March 15, June 15, September 15, December 15) must be paid and the balance before April 15⁵⁴. There is no notification of a notice of payment sent by Tax authorities.

The instalments on account are based on the last fiscal year. The first instalment on account is however calculated on the basis of penultimate fiscal year. An adjustment is made with the second instalment on account. Since January 1, 2013, companies which have a turnover over 250 million euros is calculated by reference to the profit estimated of the fiscal year in progress.

– *Additional contributions*

The legal regime of the additional contributions is similar to the *impôt sur les sociétés*.

- The social contribution (*contribution sociale*⁵⁵) must be calculated and paid by the taxpayer like the *impôt sur les sociétés* (instalments on ac-

47 General Tax Code, art. 223, 1

48 General Tax Code, art. 1668.

49 General Tax Code, art. 1649 quater B quater

50 General Tax Code, art. 223, 1

51 General Tax Code, art. 223, 1

52 General Tax Code, art. 1681 septies, 4

53 General Tax Code, art. 1668, 2

54 General Tax Code, art. 1668

55 General Tax Code, art. 235 ter ZC

count and balance)⁵⁶.

- The outstanding contribution (*contribution exceptionnelle*⁵⁷) is also a self-calculated tax which must be paid when the taxpayer remits the balance of the *impôt sur les sociétés*. An instalment on account has to be paid with the last *impôt sur les sociétés* instalment on account if the turnover of last fiscal year exceeds 250 million euros⁵⁸.

--

For all these taxes, the penalty for late payment⁵⁹ of the *impôt sur les sociétés* and the additional contributions is 5% on unpaid sums. This penalty of 5% is cumulated with applicable interests (0.4% per month⁶⁰).

2. Tax Assessment

With regard to income taxes provided for by your tax system, please describe the tax assessment phase as exerted by the Tax Authorities, answering to the following questions:

2.1. Does the tax assessment qualify per se as an enforcement order for the collection of higher assessed taxes?

For the *impôt sur le revenu*, the *impôt sur les sociétés* and additional contributions and for the taxes allocated to social security (CSG, CRDS, ...) established and collected like the *impôt sur le revenu*, there are two enforcement orders: the *rôle* and the *avis de mise en recouvrement*.

– Impôt sur le revenu and taxes allocated assimilated

In case of tax adjustment (*redressement fiscal*), Tax authorities have to inform the taxpayer of the amount of higher assessed taxes. Since the entry into force of the Law n° 2010-1658 of December 29, 2010, so since January 1, 2011, Tax authorities can notify an *avis de mise en recouvrement* and not necessary an *avis d'imposition* which is an extract of the *rôle*⁶¹. The *avis de mise en recouvrement* is, as the *rôle*, an enforcement order.

56 General Tax Code, art. 1668 D.

57 General Tax Code, art. 235 ter ZAA

58 General Tax Code, art. 1668 B.

59 Others penalties can be inflicted in particular when the tax return is not accurate.

60 General Tax Code, art. 1727.

61 General Tax Code, art. 1658.

But if the tax adjustment is only caused by an unformal control (*contrôle sur pièces*), Tax authorities must notify an *avis d'imposition* which is an extract of the enforcement order (*rôle*).

– *Impôt sur les sociétés* and additional contributions

As for the *impôt sur le revenu*, Tax authorities have to inform the taxpayer of the amount of higher assessed taxes. An enforcement order (*avis de mise en recouvrement*⁶²) is directly notified to him.

Provided that both the avis d'imposition and the avis de mise en recouvrement seems to qualify as enforcement orders and that they are both extract of the rôle, which is the difference between them? If present, does this difference impact on the collection procedures?

No. If you look the sentences in bold above, the avis d'imposition is not an enforcement order. It is an extract of the rôle which is an enforcement order.

The *avis de mise en recouvrement* is also an enforcement order (not an extract of the *rôle*).

So, the *rôle* and the *avis de mise en recouvrement* are two different enforcement orders.

The difference between them is only a question of scope of procedure (see below point 3 to 3.1). It can impact the collection procedures as it is developed below (see below Forced collection procedures).

2.2. In case of positive answer to question n. 2.1, please specify the term for the remittance of higher assessed taxes to the Tax authorities.

When higher assessed taxes (plus applicable interests and penalties) are collected by a *rôle*, the tax amount must be paid before the deadline of payment (*date limite de paiement*). To pay, taxpayers have forty-five days following the *date de mise en recouvrement* indicated on the *rôle* and on the notice of payment notified to them⁶³.

When higher assessed taxes (plus applicable interests and penalties) are collected by an *avis de mise en recouvrement*, the sums have to be paid immediately, except if the taxpayer files an appeal against it and asks for a stay of payment (*sursis de paiement*)⁶⁴.

62 Book of Tax Procedures, art. L. 252 A

63 General Tax Code, art. 1730

64 General Tax Code, art. 1731

2.3. Which are the consequences if the term is not observed? In particular, can (and, if so, from which moment) the collection agent begin the forced collection procedures?

If the term is not observed, taxpayers have to pay the *impôt sur le revenu* an increase of 10% of unpaid sums⁶⁵. This increase cannot be cumulated with applicable interests founded on the article 1727 of the General Tax Code⁶⁶. For the *impôt sur les sociétés*, the increase is 5% of unpaid sums⁶⁷ which is cumulated with applicable interests (0.4% per month)⁶⁸.

Can we say that with reference to the *impôt sur le revenu* interests are not applicable?

No. In fact, if the article 1727 of the General Tax Code cannot be applied, the 10% increase of the amount of *impôt sur le revenu* is equivalent to interests. That is the reason for me to have wrote “interests founded on the article 1727 of General Tax Code” and no only interests. So, it is not possible to consider that there is no compensation for the Treasury because of a payment in late.

In both cases (*impôt sur le revenu* and *impôt sur les sociétés*), unless the taxpayer has requested the suspension of payment, the collection agent can begin some forced collection procedures when the taxpayer has failed to pay tax. Before this, the public accountant must normally inform the tax debtor sending him a reminder letter (*lettre de relance*⁶⁹). This letter is not an enforcement order. It is just an information of the risks in case of breach.

Does the law provide for a specific term to send the *lettre de relance*? Is the *lettre de relance* sent by registered letter with receipt of delivery or is it sent by ordinary letter? Could the *lettre de relance* be appealed in front of a Court?

No there is no specific term to send a *lettre de relance*. The *lettre de relance* can be sent by ordinary letter and cannot be appealed in front of a Court (it is not an act of pursuit, just an information).

65 General Tax Code, art. 1730.

66 General Tax Code, art. 1727, IV-2.

67 General Tax Code, art. 1731

68 General Tax Code, art. 1727.

69 Book of Tax Procedures, art. L. 257-0 B, 1

Tax authorities have not to send to the taxpayer this letter in some cases⁷⁰ :

- another payment failure was recorded for the same taxpayer for the same category of charges during the three years preceding the deadline of payment or the *date de mise en recouvrement* ;
- tax debt above 15.000 euros ;
- tax adjustment with non-adversary procedure (*procédure d'imposition d'office*) ;
- tax claims arising after the initiation of insolvency proceeding (*procédure collective*) ;
- if the company has to file its tax return to the service in charge of large companies.

Could you please clarify which is the rationale underlying these cases in which the Tax Authorities have not to send the *lettre de relance*? For instance, why such an exemption is provided right in cases in which the amount of the tax debt is relevant (above 15.000 Euros)? As a general rule, taxpayer's rights should be appropriately safeguarded right in cases in which the collection regards high amount of taxes.

A *lettre de relance* is an information sent to the tax debtor normally before another document: the reminder letter which is a formal notice (*mise en demeure*). In fact, the *mise en demeure* is also an information. So, I don't think that we can consider that the taxpayer's rights are not appropriately safeguarded.

Of course, we cannot consider all these cases equivalent. The exemption with the limit of 15.000 Euros is a discretionary limit voted par the French Parliament. The explication must be found in the amount which is considered too high to admit a forgetting of tax obligations. There is in this case just one information and not two for the tax debtors.

Tax authorities have not to send to the taxpayer this letter in others cases (move out of the jurisdiction of the collection service unless the taxpayer has made known his new home, in case of voluntary or forced sale or in case of infliction of a tax penalty due to an absence of filing, a filing in late or a filing with underestimation of the tax base)⁷¹.

If the tax debtor does not pay within 30 days following the reminder letter, a formal notice (*mise en demeure*⁷²) can be notified to him.

⁷⁰ Book of Tax Procedures, art. L. 257-0 B.

⁷¹ General Tax Code, art. 1663, 2.

⁷² Book of Tax Procedures, art. L. 257-0 A, 1

If a reminder letter (*lettre de relance*) has been sent to the taxpayer, the public accountant can begin forced collection procedures after 8 days following the notification of the formal notice⁷³ or just one day following the notification of the formal notice in cases under article 1663, 2 of the General Tax Code (Cf. *supra.*). Without a reminder letter (*lettre de relance*), the public accountant must wait for 30 days following this notification to use forced collection procedures⁷⁴.

May you please clarify the procedure, perhaps through a table?

General case : the public accountant must send a *lettre de relance* to a taxpayer who did not pay his tax debt. If after 30 days, the tax is not paid, the public accountant must send a formal notice (*mise en demeure*). If after 8 days, the tax is not paid, the public accountant can send a third-party holder notice (*avis à tiers détenteur*)⁷⁵ or others forced collection procedures.

Case without *lettre de relance* (see above footnote 70): the public accountant must send a formal notice (*mise en demeure*) to a taxpayer who did not pay his tax debt. If after 30 days, the tax is not paid, the public accountant can send a third-party holder notice (*avis à tiers détenteur*) or others forced collection procedures.

Special case (GTC, art. 1663, 2) (see above footnote 71) : the public accountant must send a formal notice (*mise en demeure*) to a taxpayer who did not pay his tax debt and one day after, he can seize.

Does your tax system provide for interim measures that can be applied before the start of the tax collection or before the tax assessment is notified?

The tax flagrante procedure (*procédure de flagrante fiscale*)⁷⁶ permits to a public accountant, after the establishment of minutes in this case, to take some interim protective measures (*saisies conservatoires, see below*) without the authorization of a judge in a limit fixed by the article L. 252 B of the Book of Tax Procedures. The tax flagrante procedure has been created by a budget law of 25 december 2007 to avoid the “disappearance” of taxation basis between the date of the discovering of the breach and the notification of tax assessment (typically in case of VAT carousel fraud). It is the only case of interim protective measures before a notification of a tax assessment.

73 Book of Tax Procedures, art. L. 257-0 B, 2

74 Book of Tax Procedures, art. L. 257-0 A, 2

75 BOI-REC-FORCE-30-20-20120912, n° 20.

76 Book of Tax Procedures, art. L. 16-0 BA

Are the sanctions provided for by the tax assessment, before the start of tax collection?

The tax penalties are considered as an accessory of the main tax debt. So, they are provided before the start of tax collection (with the main tax debt).

If the question is to know if some tax penalties can be inflicted before the end of the procedure of tax assessment, the answer is yes in the same situation like last question (tax flagrante procedure) under the article 1740 B of GTC. The amount of the tax penalty is normally 5000 Euros but it can be 30.000 Euros. The amount of penalty depends of the taxation basis.

2.4. If the tax assessment does not qualify per se as an enforcement order for the collection of higher assessed taxes, which act qualifies as an enforcement order and which is the authority in charge of the drafting of this act?**2.5. In case of positive answer to question n. 2.4, please specify the term for payment of higher assessed taxes and the consequences if the term is not observed.**

2.5. In all these cases, if the taxpayer appeals against the tax assessment, does your tax system provide for a temporary collection of the amount of higher assessed taxes (or a part of it)?

If the taxpayer does not file an appeal against the tax assessment, he has to pay the total amount of higher assessed taxes plus applicable interests and tax penalties.

Only for a tax debt, if he does file an appeal, he can request a stay of payment (*sursis de paiement*)⁷⁷. In this case, even if he has normally to provide some financial guarantees, the public accountant cannot require the payment of the tax debt and cannot use forced collection procedures.

Could you please clarify the highlighted sentence? Can the stay of payment be granted only in cases of tax debts and not also in cases of other contributions?

This sentence was written just to indicate that the provision (Book of Tax Procedures, art. L. 277) is dedicated to the tax debts. *The indication was not necessary in this context.*

⁷⁷ Book of Tax Procedures, art. L. 277

3. Tax collection

With regard to your own tax system, please:

- describe the collection of income taxes, underlining the acts involved in this phase, their roles and their fundamental elements;
- underline any special rule applicable to the notification of the acts at hand (for example, the possibility for the collection agent to proceed with notification of these acts by certified e-mail);
- describe the instruments used to protect taxpayers' rights during tax collection, and underline their degree of effectiveness.

The *impôt sur le revenu* and income taxes allocated to Social security which are established and collected like the *impôt sur le revenu* can be collected either by a *rôle* or by an *avis de mise en recouvrement*. The *impôt sur les sociétés* and additional contributions are always collected by an *avis de mise en recouvrement*.

1. Taxes collected by a rôle

There are two acts: - the *rôle* which is the enforcement order and the *avis d'imposition* which is an extract of the *rôle*.

a. The rôle

When the Tax authorities have calculated the amount of the income tax (*impôt sur le revenu*), they must issue an enforcement order (*rôle*) which must be approved (*homologation*) by the prefect (*préfet*). The prefect can delegate his signature to member of tax services locally⁷⁸.

The *rôle* is a list of each taxpayer (identity, tax base, tax liquidation elements, tax amount, the *date de mise en recouvrement*).

In case of tax adjustment (unformal control), there is also a *rôle* but only for the taxpayer concerned.

The *avis d'imposition*

The *avis d'imposition* is an extract of the *rôle*. It is an informative document for the taxpayer⁷⁹. He must know the tax amount and the terms.

The *avis d'imposition* must indicate the terms (*date de mise en recouvrement*⁸⁰, deadline for payment) and also the time limits and legal remedies. Even if it is not an enforcement order, the document must be notified to the taxpayer. In case of failure, the tax collection is affected. The tax debtor has not to pay (only for tax balance and tax adjustment and no for instalments on account).

78 General Tax Code, art. 1658.

79 Book of Tax Procedures, art. L. 253.

80 General Tax Code, art. 1659

The *avis d'imposition* must be sent in a sealed envelope⁸¹. Since January 1, 2013, if the taxpayer makes this choice, the *avis d'imposition* can be available online by internet (internet website of Tax authorities). Each taxpayer has an online account to permit to him to file tax returns, to pay tax debts or to consult tax notices.

Could you please clarify the highlighted sentence? Why doesn't the debtor have to pay the amount of the avis d'imposition?

Sorry my sentence is too short to be understood. An *avis d'imposition* is not an enforcement order, just an informative document. So, the question is to know if the tax debtor must receive it (to be informed) before paying his tax debt. It depends if the *avis d'imposition* concerns the instalments on account or the tax balance (or tax adjustment).

For instalments on account (payment by third), tax debtors are deemed to know the deadlines for payment. So, even if a tax debtor does not receive an *avis d'imposition* he must pay an amount he is able to calculate himself because it depends of his tax debt of last year.

For tax balance or tax adjustment, it is different because the tax debtor is not deemed to know the tax amount. So, he must receive an *avis d'imposition*, no because it would be an enforcement order but because he has the right to be informed before.

That is the reason for me to indicate that without an *avis d'imposition*, the tax debtor has not to pay. He can wait for the notification.

2. Taxes collected by an *avis de mise en recouvrement*

For the *impôt sur les sociétés*, the additional contributions and for the *impôt sur le revenu* (in case of tax adjustment after a formal control), the enforcement order is the *avis de mise en recouvrement*⁸². This document is drawn up in duplicate. A copy is for the collection service. The other one (*ampliation*) must be notified by post or delivered to the tax debtor⁸³. When a collection agent used the postal way, a registered letter is not necessary. It could be also notified by a judicial officier (*huissier de justice*)⁸⁴. There is no others means of notification under French tax law.

The aim of the *avis de mise en recouvrement* is to inform the taxpayer

81 Book of Tax Procedures, art. L. 253

82 Book of Tax Procedures, art. L. 252 A

83 Book of Tax Procedures, art. R. 256-3

84 Book of Tax Procedures, art. R. 256-6.

about the tax amount and its consequences⁸⁵.

--

For both cases (*impôt sur le revenu* and *impôt sur les sociétés*), the taxpayers' rights are protected during tax collection phase by tax courts and by the possibility which exists to suspend the tax assessment (*sursis de paiement*) pending the court decision.

- Payment of the sums due and offset

3.1. Please describe if in your tax system tax debts can be offset against taxpayer's credits. Please specify if these credits can only be tax credits or also other kinds of credits (as the credits from the Italian National Health Service). Moreover, please describe under which conditions tax debts can be offset.

First of all, as a tax debt is not an ordinary debt, a taxpayer cannot consider a tax debt paid because of a tax credit he owns. The Conseil d'Etat rejects this possibility⁸⁶. A tax credit is a non-seizable credit.

This impossibility does not signify that companies which have a tax credit (e.g. carry-back credit, credit or VAT) do not have the possibility to use it. Only companies have this possibility. Companies have to ask for this before the enforcement order. So it does not concern the sums due.

Why the tax credit does not concern the sums due? Can it offset the amount due if the request for its use has been filed before the notification of the enforcement order?

It is just a matter of timing. If the law provides this, a taxpayer can offset a tax credit on the tax calculated in progress. Not after the tax decision. The taxpayer must, in this situation, ask to the public accountant for doing this (see just below).

If a taxpayer does not have the right to offset himself a tax credit and a tax debt, he can ask to the public accountant to offset a tax credit and a tax debt. This possibility is, since April 16, 2009, provided by the *Livre des procédures fiscales* (book of tax procedures) under the article L. 257 B. Until this text, the Tax courts have considered that there was no provision against this⁸⁷.

85 Book of Tax Procedures, art. R. 256-1 and seq.

86 Conseil d'Etat, 3 janvier 1973, n° 82.270 : Droit fiscal 1973, n° 27, comm. 996.

87 Conseil d'Etat, 27 juillet 2005, n° 257.241, Soc. Tecenet AG : Droit fiscal 2006, n° 3, comm. 75.

So, it was possible under Civil Code⁸⁸.

The conditions to permit an offset are that the credit and the debt must concern the same persons, must be of the same nature (tax credit and tax debt) and they must be liquid and due for payment⁸⁹.

Under the article L. 257 B, the public accountant can only offset a tax credit with a tax debt. It is not possible with others credits. The public accountant must indicate to the taxpayer the amounts and the credit and debt concerned. The taxpayer can file an appeal against this decision.

- Debt rescheduling and waiver of it

3.2. Does your own tax system provide for the possibility to pay by instalments?

Taxpayers have normally to pay some instalments on account (Cf. *supra* III-1).

Contrary to the registration fees (*droits d'enregistrement*)⁹⁰, the balance of the *impôt sur le revenu* or the *impôt sur les sociétés* cannot be normally paid by instalments.

However, the public accountant in charge of tax collection may grant extensions of time for payment if the tax debtor has some financial difficulties to pay. A public accountant has the right to reschedule the tax debt. The public accountant, in French law, is personally responsible and financially liable for his management.

Note that individuals have the right to an extension of time for payment under article 357 H of the third annex of the General Tax Code. It concerns taxpayers who have realized salaries, pensions or annuities in case of reduction of more than 30% between these incomes collected as the month in which the request is made and a reference amount equal to the average of these incomes collected by tax home during the three months preceding. The taxpayer may then pay his tax debt before March 31 of next year. An agreement is signed between the public accountant and the taxpayer.

Could you please clarify the highlighted sentence and the conditions upon which individuals can benefit from the extension of time for payment through a practical example?

88 Civil Code, art. 1289 and seq.

89 Book of Tax Procedures, art. L. 257 B.

90 General Tax Code, art. 1717

Sorry. An error has occurred in the number of the article. It is not the article 357 of the third annex of the GTC but the article 357 H of the third annex of the GTC.

This is a special case for taxpayers, for instance, who are fired or retired : if a taxpayer has always the right to ask for an extension of time for payment, he has the right to this extension if his salaries, pensions or annuities won the month in which the request is made are 30% lower than a reference amount equal to the average of these incomes won during the three months before.

For instance, if the average of the income won by the taxpayer during the last three months is equal to 2.370 Euros, the taxpayer has the right to benefit an extension of time for payment if the income won the month in progress (the month of the request) is 30% lower, so 1.659 Euros.

Is the decision in order to obtain this extension discretionary? Can this extension be applied also after the start of the forced tax collection procedure?

No, the article 357 H of the third annex of GTC provides a right to the taxpayer. It is not a discretionary power of the administration.

About the second question, the provision indicates no date condition. So, this is possible even if I suppose that this request will be done before.

3.2.1. In case of positive answer to question n. 3.2., what conditions must be met in order to obtain the payment by instalments? Which is the applicable interest rate? Is such an interest rate in line with market interest rates?

Could you please indicate the interest rate applicable in case of extension of time for payment?

If a public accountant accepts an extension of time for payment, the taxpayer must normally pay the 5% or 10% increase (GTC, art. 1730) (see above, point 2.3). But the public accountant can renounce to the increase at the end of the payment. It is a discretionary power of the public accountant. Note that if the article 357 H of the third annex of GTC is applied (See above, point 3.2), the 10% increase is automatically abandoned at the end of payment.

If the article 1730 of GTC is applied, the article 1727 of GTC cannot be applied. The interest rate applicable under the article 1727 is equal to 0.40 % per month.

3.3. In the tax collection procedure, are there any agreements/settlements between the taxpayer and the collection agent aimed at reducing the amount of the sums due?

Cf. point 3.3.1.

3.3.0. What is the level of discretionality that the Tax Administration enjoys in dealing with taxpayers in terms of abandonment, reduction of the amount of taxes and/or penalties to be collected, payment extensions, etc.? Which body has the competence for exerting such discretionary powers (Minister, Directors, Officers)? Which sector of the Tax Authority does this body belong to (e.g. sector dedicated to the administration of taxes and / or collection)?

Situation of the tax (not the tax penalties)

Under the article L. 247 of the Book of Tax Procedures, a reduction of the amount of a tax is possible only for direct taxes (not indirect taxes like VAT). For this, the tax debtor must invoke a financial difficulty. If the Tax debtor can prove it, the Tax administration must accept the reduction. The Tax debtor can file an appeal against the decision in case of reject.

Situation of the tax penalties

If the penalty has been inflicted by a judge (penal jurisdiction), all decisions about this penalty must be authorized by him (BTP, art. L. 249).

If the penalty has been inflicted by the Tax administration, the Tax debtor can ask to the Tax administration a reduction of the amount. The Tax administration has a total discretionary power.

Note that the law of 6 december 2013 which has been voted against tax evasion has modified the article L. 247 of BTP to forbid the possibility for a public authority to compromise with the Tax debtor when the Tax administration has decided to file a criminal complaint or when the Tax debtor implemented delaying tactics to undermine the operation of the control.

For all

The tax debtor has just to send a letter to the Tax administration (BTP, art. R. 247-1). Note that in case of overindebtedness, the article R. 247 A-1 of the BTP indicates that the referral to the committee in charge of overindebtedness is considered also as a request to have a reduction of the tax debt. The agent in charge of this request is an agent of the Tax Administration (not of the public accountant service) or the Minister in charge of Tax authorities. This depends of the amount :

- The Director of the Tax administrative service in the area (direction départementale des finances publiques) or the head of a national Tax

service (e.g. for large companies) when the amount (for a year) does not exceed 200.000 €uros;

- the Minister in charge of Tax authorities if the amount exceeds 200.000 €uros (BTP, art. R. 247-4).

3.3.0.1. Is there any rule expressly providing for the non-negotiability of the tax obligation? If so, what are the limits to such a general rule?

You can find the answer just above. To resume, the Tax administration cannot reduce the amount of the indirect taxes (this is possible for direct taxes in case of financial difficulties). The Tax administration can reduce the Tax penalties in all cases, except if the Tax penalty has been inflicted by a judge (the judge must authorize the reduction) or for the cases provided by the Law of 6 December 2013 (See above).

Note that if a public agent allows wittingly to a taxpayer a reduction which has not to be allowed, this is punished as an offense of *concussion*. That is the same rule when a public agent, wittingly, taxes a person whereas he knows that he has not to pay it. He can be punished by five years' imprisonment and a penalty of 500.000 €uros (the amount may be increased to twice the proceeds of the offense).

3.3.1. In case of positive answer to question n. 3.3., please underline if these agreements/settlements are always applicable or if they can be applicable only when the debtor is in particular situations (e.g., in case of bankruptcy or financial crisis).

A public accountant has not the right to reduce the tax amount due. But, he has the right to abandon the increase of 10% for a payment in late (only for taxes collected by a *rôle*).

Under which conditions can the public accountant decide to abandon the increase of 10%? Who is in charge of the final decision on this point?

The article 357 G of the annex III of the General Tax Code does not indicate conditions for this. It is a discretionary power of the administration. As the administration wrote "The competent accountant of DGFIP has discretion of the merits of applications for remission" (my translation)⁹¹. The final

⁹¹ « Le comptable public de la DGFIP compétent peut accorder des remises ou moderations à titre gracieux de la majoration de 10% (CGI, annexe III, art. 357 G). Le comptable

decision is taken by the competent public accountant.

However, Tax authorities have the right to reduce the tax amount under the article L. 247 of the *Livre des procédures fiscales* (book of tax procedures). There are two ways: a tax remission which is a unilateral tax reduction (*remise gracieuse*) or a tax agreement (*transaction*).

A tax reduction (*remise gracieuse*) is applicable only for direct taxes in case of financial embarrassed or indigence of the taxpayer. It is also applicable for tax penalties or interests when the taxpayer cannot file an appeal against the tax debt (because of debarment)⁹².

Is a limit in the amount of the reduction provided? Or can the Tax Authorities even decide to abandon the collection procedure for the whole amount of the debt?

There is no limit. So, the Tax authorities can decide to abandon the whole amount of the debt. The competent tax authority depends of the amount of the request. For instance, if the amount is upper that 200.000 Euros, the decision must be taken by the minister in charge of the budget after an opinion of the *comité du contentieux fiscal, douanier et des changes* (Book of tax procedures, art. R. 247-4).

How is the financial indigence of the taxpayer evaluated?

The financial indigence situation is appreciated by the Tax administration under the control of administrative courts. This situation is not defined by the law. The difference between the financial embarrassed situation and the financial indigence situation is the time: the first one is temporary. The second one is sustainable.

A tax agreement (*transaction*) is applicable only for tax penalties when the taxpayer can file an appeal against the tax debt⁹³.

Tax authorities may also reduce the tax debt of a struggling company in case of a conciliation procedure (*procédure de conciliation*)⁹⁴, a safeguard

public de la DGFIP compétent dispose d'une liberté d'appréciation du bien-fondé des demandes en remise » (BOI-REC-PART-10-40-20120912, n° 270).

92 Book of Tax Procedures, art. L. 247.

93 Book of Tax Procedures, art. L. 247.

94 Book of Tax Procedures, art. L. 247 B.

procedure (*procédure de sauvegarde*)⁹⁵ or an insolvency procedure (*procédure de redressement*)⁹⁶. This concerns direct taxes (all tax debt) and, but limited to interests and tax penalties, indirect taxes⁹⁷.

Could you please briefly describe differences, if any, among these procedures?

The *procédure de conciliation*, *procédure de sauvegarde* and *procédure de redressement* are not tax procedures but insolvency procedures (ordinary procedures). The two first ones are amicable procedures. There is a graduation between them.

The *procédure de conciliation* aims at reaching a conciliation agreement between the debtor and creditors, given that all creditors are not necessarily parties to this agreement. This procedure is opened by the president of the commercial court and under his control (Commercial code, art. L. 611-4 and seq.).

The *procédure de sauvegarde* aims to lead to a “backup” plan adopted by judgment of a commercial court after an observation period of six months, renewable once. This procedure is opened only at the request of the debtor who, without being in default, justifies some financial difficulties that he is not able to overcome (Commercial code, art. L. 620-1).

A *procédure de redressement* aims three objectives : continuing the activity, maintaining the employment and settlement of liabilities (Commercial code, art. L. 631-1 and seq.). This procedure is, like the others, under the control of the commercial court.

Since August 1, 2003, individual tax debtors are also entitled, in case of overindebtedness procedure (*procédure de surendettement*)⁹⁸, to a debt re-scheduling⁹⁹ or a tax reduction¹⁰⁰. If case of personal bankruptcy, the debtor is freed from the debts, even tax debt¹⁰¹. The decision is taken by a judge on a proposal of an overindebtedness commission. Of course, Tax authorities may also grant a tax reduction but under article L. 247 of the *Livre des procédures fiscales* (book of tax procedures) (Cf. *supra*).

95 Book of Tax Procedures, art. L. 247 C.

96 Book of Tax Procedures, art. L. 247 D

97 Commercial Code, art. L. 626-6.

98 Book of Tax Procedures, art. L. 247 A.

99 Consumer Code, art. L. 331-7.

100 Consumer Code, art. L. 331-7-1.

101 Consumer Code, art. L. 332-9.

Which are the conditions according to which a debtor is considered over-indebted?

This notion depends of the appreciation of the overindebtedness commission (*commission de surendettement*). It is not a tax procedure but a civil one (not only of course for tax debts).

Under the article L. 330-1 of the Consumer Code, « *La situation de surendettement des personnes physiques est caractérisée par l'impossibilité manifeste pour le débiteur de bonne foi de faire face à l'ensemble de ses dettes non professionnelles exigibles et à échoir. L'impossibilité manifeste pour une personne physique de bonne foi de faire face à l'engagement qu'elle a donné de cautionner ou d'acquitter solidairement la dette d'un entrepreneur individuel ou d'une société caractérise également une situation de surendettement. Le seul fait d'être propriétaire de sa résidence principale ne peut être tenu comme empêchant que la situation de surendettement soit caractérisée* ».

A translation: The overindebtedness situation of individuals is characterized by the inability of the debtor in good faith to meet all of its non-professional debts due and accruing. The inability of an individual in good faith to meet the commitment it gave to endorse or severally to pay the debt of an individual entrepreneur or a company also characterizes a situation of over-indebtedness. The mere fact of owning a principal residence cannot be held to prevent the situation of overindebtedness is characterized.

Under the article L. 331-1 of the Consumer Code, a *commission de surendettement* is established in each *département* with the prefect who is the president of this commission (*préfet*), a member of DGFIP, a representative of the *Banque de France*, two persons appointed by the prefect, the first one on proposal of the French Association of credit institutions and investment firms, the second one on proposal on family and consumer associations and two qualified persons with an experience in the field of social and family economy, the other a degree and experience in the legal field.

3.3.2. Please underline the powers of the collection agent and the parameters in light of which he has to evaluate his approval to these agreements.

The decision of a tax reduction or a tax agreement is the responsibility of a tax agent (local head of Tax authorities or head of a national tax service, it depends of the author of the tax decision) if the tax amount does not exceed 200.000 euros. Above this amount, the decision must be taken by the Minis-

ter in charge of Tax authorities¹⁰².

Except for a tax reduction in case of financial difficulties, in which case the taxpayer must prove this situation, there is no legal parameter for a reduction of the tax penalties and interests.

3.3.3. What are the legal requirements for the waiver of the increase of 5%/10% in the tax collection phase? Who can authorize such a waiver?

Under the article 357 G of the annex III of the General Tax Code indicates, “The increase established by Article 1730 of the General Tax Code, may be subject to discounts or moderation in the conditions that have been planned for the remission or moderation fees prosecution under 2 bis Article L. 247 of the book of Tax Procedures”. The article 1730 of the GTC is the support of the increase of 10%. There are no special conditions in the article L. 247, 2 bis of the book of Tax procedures. The request must just be sent to the Tax administration.

The agent of the Tax administration competent to allow a waiver depends of the amount :

- The Director of the Tax administrative service in the area (direction départemental des finances publiques) or the head of a national Tax service (e.g. for large companies) when the amount (for a year) does not exceed 200.000 Euros;
- the Minister in charge of Tax authorities if the amount exceeds 200.000 Euros (BTP, art. R. 247-4).

- *Suspension of the tax collection procedure*

3.4. Does your tax system provide for the suspension of the tax collection procedure?

Yes, only for tax debts collected by Tax administration.

If so, we understand that the suspension is not possible for social security contributions, which are collected by the URSSAF (which, as far as we understand, is not formally included in the Tax Administration). Could you please confirm?

¹⁰² Book of Tax Procedures, art. R. 247-4.

Yes.

3.4.1. In case of positive answer to the question n. 3.4., is there an authority empowered with the granting of suspension of the collection procedures or is it fixed by law provisions? Is this authority the collection agent?

There are two ways fixed by law provisions to suspend the tax collection procedure: the stay of payment (*sursis de paiement*)¹⁰³, which is automatic when the taxpayer asks for it, and the temporary suspension injunction ordered by a judge (*référé-suspension*)¹⁰⁴.

Which authority can grant the *sursis de paiement*?

The *sursis de paiement* is automatic as soon as the taxpayer asks for it. But the public accountant can denounce it (see below point 3.4.1.1).

Is there a difference in the contents between the *sursis de paiement* and the suspension ordered by the judge?

Yes because the *sursis de paiement* is a tax procedure. Not the suspension ordered by an administrative judge (this is an ordinary administrative procedure to obtain the suspension of the administrative decisions : Administrative Justice Code, art. L. 521-1).

The *sursis de paiement* is automatic. Not the *référé-suspension* (you must refer to urgency and an argument raising serious doubts as to the conformity of the tax decision to the law.

In these two cases, the effects of the tax decision are suspended (but not the counting of the interests in the case of the *sursis de paiement*). In all cases, the public accountant cannot use forced collection procedures.

Note that the public accountant may also grant an extension of time to pay the tax debt if the tax debtor has some financial difficulties to pay. The tax collection is not suspended. The tax debt can just be rescheduled. In this case, as always, the public accountant is personally responsible and financially liable for his management.

3.4.1.1. With regard to suspensions fixed by law provisions, which are the conditions required for benefiting from the suspension?

103 Book of Tax Procedures, art. L. 277

104 Code of Administrative Justice, art. L. 521-1.

If he files an appeal against the tax decision, the taxpayer has just to ask for a suspension of the tax collection procedure. If the tax amount in dispute is lower than 4.500 euros, there are no financial guarantees to provide to the tax collection agent¹⁰⁵. If the tax amount is above this limit, some financial guarantees have to be provided. But even if there are no guarantees provided or if the financial guarantees are rejected by the tax collection agent, the stay of payment continues to apply. In this particular case (so with a tax amount in dispute upper than 4500 euros without sufficient guarantees), if the public accountant cannot use forced collection procedures, he can take interim protective measures¹⁰⁶.

Is it correct to say that even if the payment is suspended some interim measures can be used?

Yes but only if the public accountant denounces the *sursis de paiement* because the financial guarantees are not sufficient (which are not necessary under 4500 euros, see above). Of course, the tax debtor has the right to file an appeal against this opinion. If the *sursis de paiement* is denounced, the public accountant can use some interim measures but not forced collection procedures. That is what we call “*mini-sursis*”.

If the *sursis de paiement* is not denounced by the public accountant (or si the tax amount is lower than 4500 euros), it is not possible to use some interim measures.

3.4.1.2. With regard to suspensions granted by an authority different from the collection agent, which is the authority empowered with the granting of the suspension of the collection procedures? Please describe the conditions required for benefiting from the suspension of collection procedure.

The second way to suspend the tax collection procedure is a jurisdictional procedure. As the tax decision is an administrative decision, the administrative judge can suspend it under the article L. 521-1 of the Code of Administrative Justice. The judge may grant a suspension of the tax decision, and so of the tax collection procedure, if two conditions are met: - the taxpayer must demonstrate an urgency to suspend the decision, - the taxpayer must

105 Book of Tax Procedures, art. R. 277-7

106 Book of Tax Procedures, art. L. 277.

invoke a legal argument such as to raise a doubt in the judge's mind about the legality of the tax decision.

3.4.1.3. With regard to suspensions granted by the collection agent, please describe the conditions required for benefiting from this suspension.

Cf. point 3.4.1.1. *supra* for the stay of payment.

3.4.1.4. In your tax system is the suspension of the tax collection procedure decided by an administrative or a judicial authority? Or can the authority be either administrative or judicial?

As I mentioned above (See 3.4.1.), there are two ways to suspend the tax collection procedure : - the stay of payment (*sursis de paiement*) and the temporary suspension injunction ordered by a judge (*référé-suspension*).

The stay of payment is not decided by an administrative or a judicial authority. The suspension is automatic if the tax debtor asks for it. But, the public accountant has the possibility to denounce it (in this case, he just has the possibility to take some interim measures, no some forced collection procedures like seizures). Of course, the tax debtor has the right to file an appeal against this decision.

The temporary suspension injunction ordered by a judge is not a tax procedure. This is a procedure for all administrative decisions to permit to each person concerned to obtain their suspension.

I mentioned also that the public accountant has the possibility to grant an extension of time to pay the tax debt if the tax debtor has some financial difficulties to pay. He is in charge of the collection of the tax and responsible for that. This is not organized by the law.

- *Interim measures*

3.5. Does your tax system provide for interim measures that the authority in charge of forced collection procedure can promote? Please describe these measures, the conditions of applicability and their effects.

Some legal measures exist to protect the tax credit when a tax debtor does not pay at time. There are some legal guarantees like security right (Treasurer's privilege or legal mortgage) and interim protective measures.

1. Treasury's privilege (*privilege du Trésor*)¹⁰⁷

A Treasury's privilege exists by the Law on movable properties and permits to be paid before others creditors. Valid for four years, an advertising is necessary for income taxes (*impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés*) when the debtor is a merchant or a private law person (*personne morale de droit privé*) and if the amount due to the same public accountant exceeds, after a period of nine months, 15.000 euros¹⁰⁸. The advertising must be done before the end of the month following these nine months¹⁰⁹.

Note that this advertising is not necessary in case of extension of time granted by the public accountant¹¹⁰.

The consequence of the absence of an advertising, when it is necessary, is the loss of the privilege only in case of collective procedure.

The Treasury's privilege takes normally precedence over others movable properties privileges. But, there are some privileges which have the priority (e.g. the super-privilege of the employees¹¹¹, the privilege of the social security funds¹¹², the privilege of judicial costs, the privilege of the secured creditor on equipment¹¹³, ...).

Could you please describe how the taxpayers' rights are safeguarded in this case (for instance, filing of an appeal against the privilege)? If so, which is the authority competent for the decision?

The taxpayers's rights are safeguarded with the possibility to file an appeal against the privilege. This must be done in front of a judicial court (Conseil d'Etat, 21 march 2008, n° 293.828, *Société Sencha*).

The authority competent for the decision is the accountant in charge of the collect of the tax debt (GTC, art. 1929 *quater*, 2 and GTC, annex II, article 396 bis) or, in case of payment with subrogation, by the subrogated to the rights of the Treasury (GTC, art. 1929 *quater*, 5).

2. Legal mortgage (*hypothèque légale*)¹¹⁴

107 General Tax Code, art. 1920 and seq.

108 General Tax Code, art. 1929 *quater*, 4.

109 General Tax Code, ann. II, art. 396 bis, 2.

110 General Tax Code, art. 1929 *quater*, 4.

111 Labour Code, art. L. 3253-2 and L. 3253-4.

112 Civil code, art. L. 2332-2

113 Commercial Code, art. L. 525-9.

114 General Tax Code, art. 1929 *ter*

The Treasury *via* the public accountant has a legal mortgage on seizable immovable properties under article 1929 *ter* of General Tax Code. Valid for maximum ten years, the legal mortgage can be used as soon as a tax penalty for late in payment is inflicted or, in case of tax adjustment, as soon as the tax can be collected. The tax debtor must be informed by a registered letter.

Contrary to the Treasury's privilege, which is independent of the date of the advertising, the date of the advertising of the legal mortgage is important because the rank of creditors depends of it. The legal mortgage can also offer a resale right (*droit de suite*) against the buyers of the building¹¹⁵.

Which are the conditions for the mortgage? In other terms, is there a minimum threshold (for instance 5.000 Euro) above which the mortgage is automatically registered?

No, there is no minimum threshold. So, the accountant in charge of the collect of tax credit must register the mortgage if he wants to have the possibility to oppose it to third parties.

Could you please describe how the taxpayers' rights are safeguarded in this case (for instance, filing of an appeal against the mortgage)? If so, which is the authority competent for the decision?

As for the privilege, the taxpayers's rights are safeguarded with the possibility to file an appeal against the mortgage. The competent courts are the judicial courts (*juridictions judiciaires*).

3. Interim protective measures (*mesures conservatoires*)

The public accountant can use ordinary interim protective measures as all creditors if he considers that there is a risk about the payment of a tax credit. Two cases can be considered:

– There is no enforcement order

Without an enforcement order, he needs normally an authorization delivered by a judge (*juge de l'exécution*)¹¹⁶. The interim protective measure must be then executed before three months following the authorization¹¹⁷.

There are some exceptions to the necessity to obtain an authorization delivered by a judge without an enforcement order. It is the case when a taxpayer

115 Civil Code, art. 2461.

116 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 511-1.

117 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 511-6.

asks a stay of payment without guarantees or with insufficient guarantees¹¹⁸ (Cf. point 3.4.1.1. *supra*) or when a minutes (*procès-verbal*) is established under a tax flagrante procedure (*procédure de flagrante fiscale*)¹¹⁹. For this last case, under the articles L. 16-0 BA and L. 252 B of the *Livre des procédures fiscales* (book of the tax procedures), the public accountant is authorized only to take interim protective seizures (Cf. *infra*). Finally, there is a last case for which an authorization is not necessary. Under article L. 270 of the *Livre des procédures fiscales* (Book of tax procedures), the public accountant can take a security right when a tax adjustment has been established by a *rôle* after a non-adversary procedure against a taxpayer who changes frequently its place of residence or who stays in furnished premises. The local head of Tax authorities is then authorized, upon receipt of the enforcement order, after the advice of a committee, to take a security right over all the property and assets of the taxpayer.

– There is an enforcement order

If the public accountant has an enforcement order, the public accountant can take interim protective measures without a judicial authorization¹²⁰.

--

There are two interim protective measures:

• Interim protective seizure (*saisie-conservatoire*)

Except if the movable property cannot be seized by the Law¹²¹ (some movable properties necessary for life and work of the taxpayer and his family; movable properties of public persons, ...), the interim protective seizure can be done by deed of a bailiff on all movable property, tangible or intangible, belonging to the tax debtor, even if they are held by a third party and have been the subject of a previous seizure. The seizure may concern:

- a movable property¹²²;
- a credit owed by a third party¹²³ knowing that it is not possible to seize a part of a working income¹²⁴;
- securities¹²⁵.

118 Book of Tax Procedures, art. L. 277

119 Book of Tax Procedures, art. L. 16-0 BA and L. 252 B

120 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 511-2.

121 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 112-2, 5° and R. 112-2

122 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 522-1

123 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 523-1.

124 Labour Code, art. L. 3252-7

125 Civil Enforcement Procedure Code, art. R. 524-1.

In all cases, the interim protective seizure makes them unavailable¹²⁶. They cannot be moved or sold without authorization.

May you please provide us with more details about the movable property that cannot be seized? What about the other assets? Do you have limitations (e.g. in Italy you cannot seize the first home (but luxury property) and the second house can be seized only if the amount to be collected exceeds 120.000 euro)?

For all the forced collection procedures, the properties which cannot be seized are, under the article L. 112-2 of the Civil Enforcement Procedure Code:

- the properties that the law declares non seizable (art. L. 112-2, 1°). For instance, for the public properties (General Code of the Property of Public Persons, art. L. 2311-1).
- the properties that the law declares untransferable unless otherwise provided (art. L. 112-2, 2°);
- the sums which are in nature of maintenance, except for the payment of food already provided by the distrainer to the person object of the seizure (art. L. 112-2, 3°);
- the properties declaring non seizable by the testator or donor, unless authorized by the judge (art. L. 112-2, 4°);
- the movable properties necessary for the life and work of the debtor and his family in the limit fixed by a decree. But they become seizable if they are in a place outside the person object of the seizure lives or usually works if they are valuable assets, particularly because of their importance, their material, their rarity, their seniority or their luxurious nature, if they lose their character of necessity because of their quantity or if they are tangible assets of a business (art. L. 112-2, 5° and 6°);
The article R. 112-2 of the same code mentions the list (decree) of movable properties necessary for the life and work:
 - clothes
 - bedding
 - home linen
 - Objects and products necessary for personal care and housekeeping
 - Food
 - The household objects necessary for the conservation, preparation and consumption of food
 - Necessary appliances for heating

¹²⁶ Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 521-1

- Table and chairs to have meal together
- One Furniture to store clothes and clothes and another for storing household goods
- One linen washing machine
- Books and other items necessary for the pursuit of studies or vocational training
- Objects of children
- Personal or family souvenirs
- Household pets
- Animals for subsistence of the debtor as well as food for their livestock
- The instruments of work needed for the personal exercise of professional activity
- One telephone set for access to the fixed or mobile telephone service.
- essential movable properties for disabled persons or for care for the sick persons (art. L. 112-2, 7°);

Note that the principal residence is seizable except for an individual entrepreneur (*entrepreneur individuel*) who can declare non seizable the rights on the building where his principal residence is fixed and on any land which are not affected to his professional use. This statement must be published in the mortgage office (Commercial code, art. L. 526-1).

Could you please describe how the taxpayers' rights are safeguarded in this case (especially in case in which an enforcement order is present)? If so, which is the authority competent for the decision?

As for the privilege or the mortgage, the taxpayer has the right to file an appeal against the decision of seizure in front a judicial court (*juridiction judiciaire*).

The authority competent for an interim protective seizure is the accountant in charge of the collect of the tax credit without the necessity for him to ask for an authorization to a judge. It is also possible to ask for an authorization to the enforcement judge.

- Security right (*sûreté judiciaire*)

Under article L. 531-1 of Civil Enforcement Procedures Code, a security right may be granted on immovable properties, business goodwill, shares and securities. They can be sold¹²⁷.

127 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 532-1

The security right is enforceable against third parties from the day of the formalities of temporary advertising if the public accountant has an enforcement order or if he has been authorized by a judge¹²⁸. The temporary advertising is realized by two slips deposited to the mortgage registry (immovable property) or to the Commercial Court (business goodwill). For shares or securities, the temporary advertising is realized by a deed of bailiff to the company or financial intermediary. The debtor must be informed by a deed of bailiff eight days later after the temporary advertising¹²⁹. The temporary advertising is valid during three years¹³⁰.

The temporary advertising must be confirmed by a definitive advertising before the end of the second month following a final decision, when the public accountant has a judicial authorization, or following a period of one month following the temporary advertising when he has an enforcement order¹³¹. The definitive advertising gives a rank to the public accountant.

Could you please describe how the taxpayers' rights are safeguarded in this case (especially in case in which an enforcement order is present)? If so, which is the authority competent for the decision?

As for the privilege, the mortgage or the interim protective seizure, the taxpayer has the right to file an appeal against the decision of seizure in front a judicial court (*jurisdiction judiciaire*).

The authority competent for a security right is the accountant in charge of the collect of the tax credit.

3.5.1. Can you explain in which cases the intervention of the judge in the context of forced collection procedures is not provided?

Answering to this question needs to consider two situations : the judge can interfere *a posteriori* or *a priori* in this context.

- ***A posteriori*** : this is the case when there is a litigation about the forced collection procedure which has been done. In this case, the taxpayer can of course file an appeal against these procedures.
- ***A priori*** : this is the case when you need an authorization before applying a procedure. Or, you don't have to obtain an authorization of a

128 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 532-1

129 Civil Enforcement Procedure Code, art. R. 532-5

130 Civil Enforcement Procedure Code, art. R. 532-7

131 Civil Enforcement Procedure Code, art. R. 532-4 and R. 532-6

judge for the Treasury's privilege or the legal mortgage (see above). For interim protective measures (Interim protective seizure (saisie-conservatoire) and Security right (sûreté judiciaire)), the rule is that you have not the right to use these procedures without an authorization delivered by a judge, except if the creditor has an administrative enforcement title (*titre exécutoire*) or a judicial enforcement order (decision of a court). Indeed, under the article L. 511-2 of the Civil Enforcement Procedure Code, « A prior judicial authorization is not required when the creditor invokes an enforcement order or a court decision that has not yet enforceable. It is the same in case of non-payment of a bill of exchange accepted a promissory note, a check or rent remained unpaid since it follows a written lease contract buildings ». Or, the *rôle* and the *avis de mise en recouvrement* (see above) are considered as enforcement orders. So, the public accountant has not to ask for an authorization to a judge. The situation is different for forced collection procedures like seizures (which are not interim measures, see Below).

Consideration and liability of the collection agent:

3.6. Does your tax system provide for a consideration to the collection agent for the activity he carries on?

There is no provision inside tax codes organizing for income taxes a premium based on the tax amount collected.

3.6.1. In case of positive answer to question n. 3.6., how is this remuneration calculated and who bears the cost of it? Which is the amount of the mentioned consideration?

3.6.2. Tax collection - update

This point is not relevant in French tax system. Cf. point 3.6. *supra*.

3.7. Does your tax system provide for liability of the collection agent?

Yes.

3.7.1. In case of positive answer to question n. 3.7., which are the main situations in which the collection agent can be liable?

If a tax debtor has a damage because of the action of a public accountant, the State must normally be sued in liability. An Administrative Court will be then in charge of this litigation. So, except if there is a damage unconnected to his duties, the public accountant is not personally liable regards to the taxpayer.

However, the public accountant is personally accountable and financially liable vis-à-vis the State for his management and, so, for the collection of all taxes he must collect¹³².

- Forced collection procedures

With regard to income taxes provided for by your tax system, please:

- describe forced collection procedures;
- point out the role of the Court in the context of expropriation procedures carried out by the collection agent, and if it is different from the role that the Court has in the context of expropriation procedures regulated by civil procedural law;
- underline, if the tax credit benefits from a special privilege towards the credits of other subjects;
- describe the means to protect the taxpayers' rights in the context of expropriation procedures, underlining their degree of effectiveness;
- underline if tax law provides for limits to seizure of assets by the collection agent (for example, part of the salary or, regarding companies, operating assets);

If the taxpayer failed to pay his tax debt after one, eight or thirty day(s) following the notification of a formal notice (Cf. point 2.3. *supra*), the public accountant can use ordinary forced collection procedures¹³³ or a special one : the *avis à tiers détenteur* (third-party holder notice).

1) A special forced collection procedure : the third-party holder notice (*avis à tiers détenteur*)¹³⁴

Using a third-party holder notice, which is a tax procedure, the public accountant has the possibility to seize some credits, owed by a taxpayer but held by a third-party, in payment of a tax amount (tax, interests and tax penalties).

This procedure can be used vis-à-vis all seizable credits concerned by the

132 Finance Law n° 63-156, February 23, 1963, art. 60, I.

133 Book of Tax Procedures, art. L. 258 A

134 Book of Tax Procedures, art. L. 262 to L. 263 A.

Treasury's privilege (Cf. *supra*), even part of working incomes whereas a specific forced collection procedure exists for them (Cf. *saisie-rémunérations, infra*).

Note that, under article L. 162-2 of the Civil Enforcement Procedure Code, a part of the debtor's credits cannot be seized by this way. The third-party must be careful to let, only for individuals, a "feed credit" equal to the Income Active Solidarity (*revenu de solidarité active*) (e.q. 483,24 euros in 2013 for a single without child¹³⁵).

Of course, this procedure (*avis à tiers détenteur*) cannot be used if the collection procedure is suspended (e.g. stay of payment, collective procedure, extension of payment granted by the public accountant).

The notice must be notified to the third-party and to the debtor. It could be done by postal.

The third-party holder notice has an immediate attributive effect¹³⁶. At this moment, the third-party becomes the debtor of the Treasury. However, the third-party does not have to remit the sums immediately. He must remit sums within two months.

If the public accountant has not to ask for an authorization to a judge to use this procedure, even in case of seizure of working incomes, the debtor can file an appeal against the third-party holder notice.

Are the taxpayer's rights actually safeguarded? As a general rule, can the taxpayer obtain a decision from the competent judge before the third party is obliged to remit the sums (i.e. before two months)?

Like in the others situations, if the taxpayer asks for a *sursis de paiement*, the public accountant cannot use a third-party holder notice. That is the first safeguard of the taxpayer. In this case, the taxpayer can contest his tax debt.

If the taxpayer does not ask for a *sursis de paiement*, the public accountant can notify a third-party holder notice. But it is then possible for the taxpayer to file an appeal in front a judicial court (*juridiction judiciaire*) to contest the third-party holder notice. That is the reason of the two months period between the immediate attributive effect and the remit of the sums. This is the time limit for an appeal to the enforcement judge.

2) Ordinary procedures

135 The amounts depend of the family situation. For the amounts : <http://www.social-sante.gouv.fr/espaces,770/handicap-exclusion,775/dossiers,806/le-rsa,2302/le-revenu-de-solidarite-active,2279/comment-calcule-t-on-le-montant-du,14883.html>

136 Book of Tax Procedures, art. L. 263.

The public accountant can use ordinary forced collection procedures like others creditors. The difference is that there is no need of a payment order (*commandement de payer*). The formal notice (*mise en demeure*) is considered as a payment order. Also, it is not necessary to proceed by a bailiff. An authorized agent of Tax authorities can replace him.

What is the payment order (commandement de payer)? Who can adopt it? Please clarify

Perhaps my translation of *commandement de payer* is not exact. It is not the decision (the enforcement order), only a document delivered by a bailiff to enjoin to the debtor to pay.

For an ordinary creditor, a *commandement de payer* must be notified to the debtor by a bailiff 8 days before a seizure. Or, under article L. 258 A of the book of tax procedures, the notification of a formal notice (*mise en demeure*) is considered as a *commandement de payer*.

- Seizure of bank account (*saisie-attribution*)¹³⁷

Similar to the third-party holder notice (Cf. *supra*), the *saisie-attribution* permits, for credits for which the third-party holder notice cannot be used, to pay the tax debt. This procedure cannot be used against working incomes because there is another ordinary forced collection procedure dedicated to them (Cf. *saisie-rémunérations, infra*).

The credit must be certain and due. It is not necessary to have a payment order (*commandement de payer*). The formal notice is sufficient and is considered as a payment order. The seizure notice must be notified to the third-party¹³⁸ by a bailiff or by a Tax authorities agent authorized¹³⁹. The formal notice (*mise en demeure*) is sufficient.

As the previous one, this procedure which has not to be authorized by a judge, has an immediate attributive effect and the third-party has to remit sums within two months¹⁴⁰. Of course, the debtor and the third-party can file an appeal against this procedure.

Are the taxpayer's rights actually safeguarded? As a general rule, can the taxpayer obtain a decision from the competent judge before the third party is obliged to remit the sums (i.e. before two months)?

137 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 211-1 and seq.

138 Civil Enforcement Procedure Code, art. R. 211-1

139 Book of Tax Procedures, art. L. 258 A

140 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 211-2

Even if a judge is not necessary for a seizure of bank account, the taxpayer has the right to file an appeal against the decision to a judicial court (*juridiction judiciaire*).

If an appeal occurred, the payment is delayed except if a judge decides that the payment must be done (Civil Enforcement Code, art. L. 211-5).

If there is no appeal, the debtor can ask to the third-party to pay before the end of the period of two months.

Thus, the taxpayer's rights are safeguarded.

- Seizure of working incomes (*saisie des rémunérations*)¹⁴¹

The seizure of working incomes is an ordinary judicial cumbersome procedure because the public accountant must be authorized by a judge. A conciliation must be attempted before the seizure.

The debtor is summoned. If he does not come or in case of failure of the conciliation, a seizure act is established within eight days following the minutes of the failure of the conciliation or fifteen days after the decision of Court. The seizure act is then notified to the employer by registered letter and to the tax debtor by postal.

Within fifteen days following the notification, the employer must inform the Court about the relations between him and the tax debtor. A part of the seizable working income of the tax debtor must be remitted each month. The unseizable part of the working income is the same as for the third-party holder notice (Cf. *supra*).

- Seizure of movable properties (*saisie-vente*)¹⁴²

The seizure of movable properties permits to a public accountant to cause the sale of a seizable¹⁴³ movable property owed by the tax debtor. This seizure can be done by a bailiff or a Tax administration agent authorized¹⁴⁴.

This forced collection procedure can be used after the notification of the formal notice (*mise en demeure*) or a payment order (*commandement de payer*). The formal notice (tax collection procedure) is considered as a payment order (ordinary procedure).

The seizure cannot be done before eight days following the notification of the payment order (*commandement de payer*) or one, eight or thirty days following the formal notice (*mise en demeure*) (Cf. point 2.3. *supra*).

If the seizure concerns a movable property held by a third-party at home,

141 Labour Code, art. L. 3252-1 and seq.

142 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 221-1

143 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 112-1 à 112-4.

144 Book of Tax Procedures, art. L. 258 A.

a judge must authorize it before¹⁴⁵. Note that a seizure cannot be used at debtor's home for a credit which not exceeds 535 euros (tax amount without interests and tax penalties) if it is possible to apply a *saisie-attribution*, a *saisie-rémunération* or a *avis à tiers détenteur*¹⁴⁶. If, despite this, the public accountant decides to use this procedure, he must obtain an authorization of a judge.

With the seizure, the movable properties concerned are unavailable. The forced sale cannot occur within a month following the seizure¹⁴⁷. So, the tax debtor has the possibility to sell them before. Then, there is an advertising at the end of this period, even more fifteen days later if the debtor made a proposal of sold. The sold of the seized movable properties must then be authorized by the head of local Tax authorities¹⁴⁸.

Note that there are some special rules when the seizure concerns a business goodwill, boats or aircrafts, patents and licenses.

- Seizure of immovable properties (*saisie-vente immobilière*)¹⁴⁹

Like the previous procedure, the seizure of immovable properties needs a formal notice (*mise en demeure*) and not necessary a payment order (*commandement de payer*)¹⁵⁰ which must be notified to the tax debtor and, if this is relevant, to the third-party by bailiff or an authorized agent of Tax Authorities¹⁵¹.

The formal notice must be published (advertising) to the mortgage service within two months. The immovable property is then unavailable. During the same period, the debtor must be summoned in front of a judge¹⁵². The Court decides if the immovable property must be sold or no and if the selling will be a private selling or by auction.

- **illustrate, if possible, the statistics regarding the subjects that are involved every year in forced collection procedures (for example, the number of debtors towards whom forced collection procedures are carried on).**

145 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 221-1.

146 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 221-2 and R. 221-2.

147 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 221-3

148 Book of Tax Procedures, art. R. 260 A-1

149 Civil Enforcement Procedure Code, art. L. 311-1 and seq.

150 Book of Tax Procedures, art. L. 258 A.

151 Civil Enforcement Procedure Code, art. R. 321-1 et 321-5

152 Civil Enforcement Procedure Code, art. R. 322-4

Statistics available published by Tax authorities in 2012¹⁵³:

For individuals:

	2010	2011	2012
Reminder letter / Formal notice	5.651.588	4.508.371	9.207.400*
Third-party holder notification	4.465.127	4.598.352	4.948.921
Seizure of immovable properties	323	271	272

* A reform entered into force on October 1, 2011.

For Companies:

	2010	2011	2012
Reminder letter / Formal notice	1.514.334	1.538.418	1.378.338
Third-party holder notification	441.672	547.488	641.960
Interim protective measures	1.443	2.214	2.577
Seizure of immovable properties	97	103	117

In respect of the seizure of immovable properties, could you please clarify if the mentioned number are limited to forced collection procedures started directly by the collection agent or if they include also seizure ordered in the context of forced procedures started by third parties (for instance, an ordinary creditor starts a forced procedure and the collection agent intervenes in such a procedure)?

¹⁵³ *Rapport d'activité de la Direction générale des finances publiques pour 2012* (Report of activity of the general direction of public finances for 2012): http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfp/Rapport/rapport_activite_2012.pdf

These statistics concern procedures implemented by collection agents.

- 3.7.2. Comparing the data of the year 2012 with those of 2011, we see a significant increase of Reminder letter/Formal notice. On the other side, there is not an equal increase of third-party holder notification. What has caused such a large increase? Is it linked to the reform entered into force on October 1, 2011? If so, why? For the remaining 4 million of notifications, was the seizure not performed because of the structural inability (in terms of staff) of the Administration or are there any other reasons? Can you tell us the amounts of tax collected and those that were not collected?

As you have seen, the origin of the increase of Reminder letter / Formal notice has been caused by the reform entered into force on October 1, 2011. This reason appears in the report of activity of the Tax administration cited above (foot note 154). The difference with the third-party holder notification is logical because the Reminder letter / Formal notice is just an information to the Tax debtor. A third-party holder notification is a forced collection procedure decision. If after the information, the Tax debtor pays, the public accountant does not have to use a forced collection procedure (like the third-party holder notification).

I am not sure to understand the second part of your question. If your question is about the 4 millions of third-party holder notification. As a third-party holder notification permits to seize an amount as a tax payment, there is no problem. This is the more simple way for a public accountant to collect the tax amount. The seizure of an immovable property is rare, just because this procedure concerns a Tax debtor who, for instance, don't have money in a bank account (third-party).

There are some statistics in a budget document for 2014. The program 156 (<http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/farandole/2014/pap/pdf/DBGPGMPGM156.pdf>) includes a table with some indications. The third and the fourth lines indicate a rate of 98 % for the rate of tax collection for individuals or companies (78% for Tax penalties).

	Unité	2011 Réalisation	2012 Réalisation	2013 Prévision PAP 2013	2013 Prévision actualisée	2014 Prévision	2015 Cible
Taux d'usagers particuliers respectant leurs obligations déclaratives	%	98,35	98,42	>=98	>=98	>=98	>=98
Taux d'usagers professionnels respectant leurs obligations déclaratives	%	95,57	95,75	95,5	95,5	95,5	95,5
Taux de paiement des impôts des particuliers	%	98,71 (hors ISF)	98,64 (hors ISF)	>= 98,5	>= 98,45	>= 98,5	>= 98,5
Taux de recouvrement spontané des impôts des professionnels	%	98,36	98,38	>= 98	>= 98	>= 98	>= 98
Taux de paiement des amendes	%	79,19	78,73	78	76	78	78
Taux brut de recouvrement des produits locaux (hors fiscalité et dotations) de l'exercice N-1 au 31 décembre N (hors OPH)	%	97,9	98,2	95	95	96	96

3.8. Are administrative and tax collection procedures actually carried out in a short period of time?

I have not found statistics about this point but the use of the third-party holder notification permits to collect the tax very quickly (for the procedure, see above). So, the answer to your question is yes for the most part.

3.9. Is it mandatory for taxpayers to have a certified e-mail address? Is there a difference between individual and legal person? Is the notification of the tax assessment and/or the notice of payment carried out through certified e-mail? If so, is this notification method very common in practice? What are the critical issues found in the notification through certified e-mail?

No, it is not mandatory for taxpayers to have a certified e-mail address.

Note that the Tax administration has developed, increasingly, its internet website with the possibility, now, for individuals and legal persons, to have an electronic account to access to some documents (tax form, tax assessment or notice of payment). You can also pay some of your taxes by this way.

It is an option for the individuals and it is mandatory for legal persons (*impôt sur les sociétés*). On October 1th 2014, this will be mandatory for all corporates, even if their result is taxed on the income tax (*impôt sur le revenu*).

For information, and for the income tax (*impôt sur le revenu*), this represents nowadays a third of the tax returns.

Year of the income tax returns	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Number of electronic tax returns (in millions)	5,7	7,4 (+ 30 %)	7,4 (+ 0 %)	9,7 (+ 30 %)	10,5 (+ 8 %)	12,1 (+ 15 %)	12,8 (+ 5 %)	13,6 (+ 6 %)

The increase in 2009 was caused by a modification of the security system. Before you had to ask for an electronic certificate. Now, it is more simple. For individuals, there are no critics, just because it is not mandatory and it is more convenient. Even if you must indicate an email, this is just to receive an electronic evidence of what you have done (e.g. filling a tax return). Your email (not necessarily a certified e-mail) is also used to inform you but without legal effects (for instance, if you are informed by an e-mail of your mandatory of filing your tax return, you receive also a simple letter).

3.10. Could you explain if the procedures to collect taxes carried out from the State or the local authorities are faster and/or more efficient compared with those carried out by a private creditor?

A public accountant has the possibility to use the common forced collection procedures to collect taxes. In this case, there is no difference even if the tax decision is considered as an enforcement order (like a decision of a court that a private creditor could have). So, the public accountant has no to ask for such an order to a judge.

But the forced collection procedure most commonly use by the public accountant is a special one : the third-party holder notification (See above with the table of statistics and the difference between this procedure and, for instance, the seizure of immovable properties). The procedure of third-party holder notification is very simple and very fast. Note that there is a common forced collection procedure (for private creditor) very similar to the third-party holder notification : the *saisie-attribution* (seizure of bank account). The third-party holder notification is less formal than the *saisie-attribution*. These two procedures have been developped before.

So, to resume, if a private creditor does not have an enforcement order, the procedure may be slower if you considered that the public accountant does not have to ask for such an order to a judge. About the procedures, the third-party holder notification is a fast procedure but you can find a similar procedure in common law for private creditors.

I am not sure that we can say that the private creditors are less protected if you compared their situation to the situation of the Treasury. Of course, there is a specific security right which is the Treasury's privilege (See above). But the differences are few.

3.11. Which is the competent court (ordinary or tax) in case the taxpayer files an appeal against a tax collection act?

The competent court depends of the tax concerned and of the subject of the challenge¹⁵⁴.

In all cases, if the taxpayer appeal is about **the form** of a tax collection act, the competent court is a judicial court (*juridiction judiciaire*, not an administrative court) and, more precisely, the enforcement judge (*juge de l'exécution*). This is an **ordinary judge** specialized for collection procedures (not only tax collection procedures).

If the taxpayer files an appeal against a tax collection act, not because of the form but because of **its content**, the competent court depends of the tax concerned. For income tax, corporate tax or, for instance, VAT, the competent court is an administrative court (*juridiction administrative*). For inheritance tax or, for instance, registration fees, the competent court is a judicial court (*juridiction judiciaire*). The court system in France is based on dualism (judicial courts and administrative courts). For these last two cases, the administrative or judicial courts decide as **tax courts**.

3.12. Could you provide us with statistics regarding the performance of the collection system (number of procedures carried out, outcomes, amount of tax collected)? What is your opinion, in general terms, about the tax collection system of your Country?

If you have a look to the table below (this table has also been mentioned above, programme 156 of the budget 2014), you can see that the rate of payment is very high (about 98%). This can be explained by the increase of the automatic payment.

	Unité	2011 Réalisation	2012 Réalisation	2013 Prévision PAP 2013	2013 Prévision actualisée	2014 Prévision	2015 Cible
Taux d'usagers particuliers respectant leurs obligations déclaratives	%	98,35	98,42	>=98	>=98	>=98	>=98
Taux d'usagers professionnels respectant leurs obligations déclaratives	%	95,57	95,75	95,5	95,5	95,5	95,5
Taux de paiement des impôts des particuliers	%	98,71 (hors ISF)	98,64 (hors ISF)	>= 98,5	>= 98,45	>= 98,5	>= 98,5
Taux de recouvrement spontané des impôts des professionnels	%	98,36	98,38	>= 98	>= 98	>= 98	>= 98
Taux de paiement des amendes	%	79,19	78,73	78	76	78	78
Taux brut de recouvrement des produits locaux (hors fiscalité et dotations) de l'exercice N-1 au 31 décembre N (hors OPH)	%	97,9	98,2	95	95	96	96

The number of procedures was already given. As reminder (Statistics avail-

154 Book of Tax Procedures, art. L. 281 and L. 199.

ables published by Tax authorities in 2012¹⁵⁵; the next one (for 2013) will be published in July 2014) :

For individuals:

	2010	2011	2012
Reminder letter / Formal notice	5.651.588	4.508.371	9.207.400*
Third-party holder notification	4.465.127	4.598.352	4.948.921
Seizure of immovable properties	323	271	272

*A reform entered into force on October 1, 2011.

For Companies:

	2010	2011	2012
Reminder letter / Formal notice	1.514.334	1.538.418	1.378.338
Third-party holder notification	441.672	547.488	641.960
Interim protective measures	1.443	2.214	2.577
Seizure of immovable properties	97	103	117

I have not found others (recent) statistics about tax collection procedures.

My opinion is that, with the possibility for a public accountant to use the common forced collection procedures or special forced collection procedures, the tax credit is protected. As the tax debtor has always the possibility to file

¹⁵⁵ Rapport d'activité de la Direction générale des finances publiques pour 2012 (Report of activity of the general direction of public finances for 2012): http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfp/Rapport/rapport_activite_2012.pdf

an appeal against a tax collection act, his rights are also protected. What must be changed is the division of the competencies between courts. Indeed, if a taxpayer wants to file an appeal against a tax collection decision about income tax, he must file an appeal in front of two different courts if he wants to challenge the form and the content of this decision. This is a point which is often raised in public reports. Unfortunately, the situation is still the same.

IV. Some critical issues on the tax collection procedures

Having regard to your tax system, please briefly describe the possible critical points in the current regime of the tax collection procedures that are discussed among public opinion and that are still open for consideration.

The tax collection procedures are not nowadays a subject of discussion for French public opinion. Discussions are focused on the rates of taxes and tax pressure. Since many years, the possibility to collect income tax (*impôt sur le revenu*) for individuals by withholding is invoked but a recent report of the *Conseil des prélèvements obligatoires* (part of the Court of Auditors) indicated that it is not a priority and not necessary¹⁵⁶. For the *Conseil des prélèvements obligatoires*, the rate of collection of the *impôt sur le revenu* is high (94% at the payment deadline, *date limite de paiement*; 97% if we include the reminder letter phase and 99,4% at the date of December 31 of the next year at the end of the litigation period)¹⁵⁷.

Are there any possible contrasts between the provisions of your tax system and the constitutional law principles/the principles of EU Law and/or the provisions of the European Convention on Human Rights?

In my opinion, no. It is a short answer but the taxpayers have always the possibility to file an appeal against the decision regarding the tax collection procedure. So, we can consider that they are safeguarded and I don't think that there is a problem of proportionality.

156 Conseil des prélèvements obligatoires, *Prélèvements à la source et impôt sur le revenu*, La documentation française, février 2012 (the report can be consulted : http://www.ccomptes.fr/content/download/41767/678019/version/1/file/Rapport_prelevements_a_la_source_et_impot_sur_le_revenu.pdf)

157 Conseil des prélèvements obligatoires, *Prélèvements à la source et impôt sur le revenu*, La documentation française, février 2012, p. 91.

V. Questions about local taxes

1. Is the subject in charge of the collection of local taxes the same that manages the collection of State taxes? Is it a public or private subject? If it has a private nature, could you explain us how such person is chosen by the local authority?

The rules about the tax collection for local taxes are the same that the rules which manage the collection of State taxes. As for the State, this is a public subject.

2. Is the collection of local taxes carried out in the same way of State taxes or in different ways? Is there a rule that provides for the application of interim measures in case of breach of tax code by the taxpayer? If so, are interim measures the same applicable also for credits arising from State taxes?

The rules are the same as for the State taxes.

3. Are the penalties provided for missed or delayed payment of local taxes the same which are provided for State taxes? If they are different, what is their amount?

The rules are the same as for the State taxes.

4. Is there a remuneration in favor of the entity in charge of the collection of local taxes? If so, does the non-compliant taxpayer bear the relevant cost or is it included among the general expenses financed through the tax revenue?

Under the article 1641 of the General Tax Code, the State Tax administration charges fees in consideration of the costs of tax relief and non-values it takes over. For local taxes, the rate depends of the tax (1% or 2%). For fee assessment and fee collection, the State charges also 1%, 4.4% or 5.4% of the amount of the local taxes. The rate depends of the local tax.

These “fees” are, in reality, a tax which is paid by the taxpayer to finance the collection of the local taxes by the State.

Complement to the document on the “*écotaxe*” (tax of HGVs)

The end of the year 2013 has been marked by strikes in France in response to the implementation of a tax voted in 2008. This tax is now delayed sine die. It is a tax on HGVs based on the use of roads by heavy vehicles. For this, some gantries equipped with automatic cameras have been installed on some roads in France. The interest of this point for this questionnaire is that the Budget Law for 2008 (art. 153) has authorized the Government to contract with a private entity. The Italian company “Autostrade per l’Italia” won the tender and has created a consortium *Ecomouv’* with Thalès, SNCF, SFR and Steria.

This consortium is normally in charge of the collect of this tax for the State. The amount of this tax should be 1.2 billion Euros which a part (230 millions Euros) for *Ecomouv’* in payment of the gantries and for the expenses of the exploitation.

The consortium will have to open an account to the Bank of France for the tax collected without the possibility to use it. They only have the right to use this account to transfer the tax credit to the Treasury (public accountant of the Customs). Another bank account (in the Bank of France or in another bank) must be opened for the others operations related to the tax collection.

Because of the strikes in France, the Government has decided to delay the enter into force of this tax. The critics concern the amount of the fees to collect the tax and, of course, the fact that the entity in charge of the tax collect is a private entity.

On this subject, you have a report of the French Senate (Sénat, rapp. n° 334, 5 feb. 2013).

RISPOSTE AL QUESTIONARIO DA PARTE DEL REGNO UNITO

di Pierluigi Pagliuca

I. Foreword and aim of the questionnaire

This questionnaire looks at the framework of income taxes, concerning both individuals and corporate entities.

The questionnaire is aimed at verifying the structure of the different phases enforcing income taxes provided for by your tax system. In particular, we would like to focus on the different phases of the application of taxes, going from the filing of the tax return to the expropriation procedures of the assets, in case the taxpayer does not pay the sums due. Even if the questionnaire is above all focused on income taxes (in particular State taxes), please feel free to describe peculiarities regarding local taxes (i.e. taxes levied by Regions and municipalities), if any. Moreover, please describe in the context of State taxes the peculiarities which arise between direct taxes (income taxes, wealth taxes) and indirect taxes (VAT, inheritance taxes). Since the Nineties, these differences are not relevant anymore in the Italian tax system.

This questionnaire is above all interested in the analysis of the “tax collection procedure” and of the “forced collection procedure”. In answering, please give greater attention to these phases than to the others.

In describing the different phases of the application of taxes provided for by your tax system, please point out:

- the possible contrasts between the provisions of your tax system and the constitutional law principles;
- the possible contrasts between the provisions of your tax system and the principles of EU Law and/or the provisions of the European Convention on Human Rights;
- the possible difference between the rules, both in the standard phase and in the interim phase, applicable to tax collection of income taxes or State taxes, and those applicable according to civil procedural law to the enforcement process of civil law obligations.

Furthermore, please insert the reference to the applicable provisions in footnotes related to each answer.

II. Collection of income taxes – Subjective aspects

With regard to the entities in charge of tax collection in your own tax system, please describe these entities answering to the following questions:

1.1. Who is in charge of tax collection? Can these entities collect every category of sums at the national level? Please specify if it is an entity publicly-owned or privately-owned.

1.2. Is this entity the owner of the sums to be collected or only the entity in charge of tax collection? If it is the owner of the credit, can it transfer the credit to third parties (e.g. to a bank)?

1.3. Who exerts the control on the entity in charge of tax collection? Please describe how such control is carried out.

1.4. Is the entity in charge of tax collection subject to public law (as public administrations are) or to private law?

1.5. Does the entity in charge of tax collection enjoy some discretionary powers in deciding to carry on a more pervasive tax collection procedure in respect of some categories of credits or does it have to collect all the credits according to the same procedures?

1.6. Is the entity in charge of tax collection subject to the regulation that your law system provides for those entities managing public money?

1.7. In case of positive answer to question n. 1.6., please briefly describe the controls exerted on the entity in charge of tax collection. Please specify if these controls are exerted during tax collection procedure or if they are exerted after tax collection.

1.8. Which procedures can be used to assess that the credit is definitively unrecoverable and that the entity in charge of tax collection does not have to carry on the collection anymore?

1.9. Does your tax system provide for a minimum sum under which the entity in charge of tax collection does not carry on any tax collection activities?

HM Revenue & Customs (“HMRC”) is an independent public body set up to collect and manage taxes.

- Can this entity collect every category of sums at the national level? Is this entity the owner of the sums to be collected or only the entity in charge of tax collection? If it is the owner of the credit, can it transfer the credit to third parties (e.g. to a bank)?

HMRC collects all taxes at national level. Parliament has complete control over the whole of the public revenue, and of all payments made out of public money. All revenue is paid into the Consolidated Fund, which is an account maintained at the Bank of England to the credit of the Exchequer. Payments are made out of it under two heads:

- recurring payments under statutes for the service of the national debt, and the salaries of certain independent high officers of state, etc; and
- for Supply Services, viz the Armed Forces and Civil Services.

Sums for these purposes are voted annually by the Committee of Supply of the House of Commons, and embodied in Consolidated Fund Acts or in the annual Appropriation Act.

The Treasury is the department which deals with public money. It owns the credit and has the following functions:

- subject to Parliament and to government policy, the Treasury is responsible for the imposition and regulation of taxation, and the collection of revenue, for which purpose it has the assistance of Her Majesty's Revenue and Customs (previously the Inland Revenue and Her Majesty's Customs and Excise);
- it controls public expenditure through the preparation or the examination and supervision of the estimates for Parliament;
- it arranges for the provision of funds for the day-to-day requirements of the public service, for which purpose it has extensive borrowing powers;
- it initiates and carries out measures affecting the public debt, currency and banking;
- it prescribes the manner in which public accounts are to be kept;
- it is concerned with economic and financial policy at home and abroad.

The responsibilities of the Treasury have been summarised as follows:

- the allocation of the amount of money and economic resources to be made available for each purpose to each government department;
- the assistance of the departments in economic and financial matters and in maintaining the proper practice in the expenditure of public money;
- ensuring the efficiency of the public service, and that the departments are staffed with the best available officers, especially at the top level;
- the settlement of pay and conditions of service and the grading of staff in the departments.

It is responsible for formulating and implementing the government's financial and economic policy. Its aim is to raise the rate of sustainable growth, and achieve rising prosperity and a better quality of life with economic and employment opportunities for all.

- **Is HMRC the only entity in charge of tax collection? At page 8 of the questionnaire you make reference to “private tax collection companies”, may you please clarify this point and elaborate more on these companies, on their nature and on their role? Are these entities subject to public law (as public administrations are) or to private law? Who exerts the controls on these entities?**

Private tax collectors companies are Collectors employed by HMRC to assist with the distress/distrait procedure as discussed later on in the questionnaire.

- **Can you elaborate on local taxes?**

Council Tax does not come within the remit of HMRC. Council tax is a tax on domestic property collected by local authorities.

Council tax bills are sent out in April. The relevant local authority usually requires the tax to be paid by 10 instalments. Taxpayers have the right to ask to pay in twelve instalments should they prefer to do so. Local authorities may accept weekly or fortnightly payments. Some may also offer a reduction in the total bill if it is paid all at once, at the beginning of the year.

Local authorities typically have a number of options available to them when looking to collect debts. The precise options available depend, in part, on the nature of the debt and the nature of the debtor. For example:

- some methods of debt enforcement arise out of particular statutory provisions that apply only in certain contexts;
- the individual circumstances of a particular debtor may restrict the options available to a local authority.

A key consideration for a local authority when choosing a method of debt collection is how effective that method is likely to be in terms of overall recovery. For example, the threat of a bankruptcy petition can be an effective

way of making a recalcitrant debtor discharge a debt. However, making a debtor bankrupt who simply does not have the means to pay his debts may achieve little return for the local authority, as the debtor's trustee in bankruptcy will share the debtor's limited assets among all his creditors. In such circumstances, an agreed payment plan might be a much more effective solution.

Local authorities have wide-ranging methods to collect the tax. Best practice will usually involve:

1. first reminder that payment is due;
2. second reminder;
3. final reminder; and
4. Court summons. Following this a liability order will be granted by the court enabling a local authority to take debt recovery action, for example, applying for an attachment to earnings order. A letter should be sent to the debtor informing them of the local authority's intention to take enforcement action within a specified period unless the debt is settled, including:
 - Enforcement action, for example, instruction of bailiffs.
 - Committal proceedings.

HMRC are managed by a body of Commissioners who are appointed and can only be removed by the Queen¹.

- **Does this body exert the control on HMRC? Please describe how such control is carried out.**
- **How long does the control last? Is there any difference in the control exerted on public entities and the one exerted on private entities?**

The Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs are appointed by Letters Patent to act under the Crown as part of the Civil Service. The quorum for any proceedings conducted by Commissioners may be decided by the Commissioners themselves provided that more than half of those holding office at any time are in agreement. The Commissioners are required to make a declaration of confidentiality as soon as practicable following their appointment; such a declaration is to be in such form as the Commissioners direct.

¹ Section 1, Commissioners for Customs and Revenue Act 2005 (CRCA 2005).

The Commissioners are assisted by a departmental board of HMRC. This board consists of a number of commissioners and non-executive board members. The Commissioners are, in the performance of their duty, subject to the authority, direction and control of the Treasury.

The Commissioners have the important function of advising the Treasury and the Chancellor of the Exchequer on proposals for new or amending legislation, in particular to stop avoidance of tax, and for alterations in the law deemed advisable in view of adverse decisions of the courts. Much preparatory work for each new Finance Bill has to be done. The Commissioners' annual report for the year to 31 March is presented to Parliament by the Financial Secretary, and published as a command paper. The Commissioners also publish a volume of annual statistics apart from the tables included in their annual report. Extra-statutory concessions used to be notified in an appendix to these reports but are now published separately.

The Commissioners appoint staff, who are known as officers of Revenue and Customs and act under their directions.

The committees under the Commissioners

The department is overseen by two committees: the Board and an executive committee (ExCom).

The Board's main role is to develop and approve HMRC's overall strategy linked to business areas and their functions, approve final business plans, including the annual financial plan, and advise the Chief Executive on key appointments. It also performs an assurance role and advises on best practice.

Excom follows the strategic direction provided by the Board. It oversees the whole breadth of HMRC's work and is responsible for driving forward continuous improvement and change agendas, initiating and supervising at a high level the practical steps required to deliver the Department's Vision. The Chief Executive's role is that of principal accounting officer, accountable to Parliament for the running and expenditure of the department. She ensures that appropriate performance standards are set and that delivery plans are in place to ensure these standards are met. She is accountable to the Board for delivering the departmental strategy and for the organisation's performance. The Tax Assurance Commissioner is the senior tax professional in HMRC, accountable for the highest quality of tax policy and advice. He has a general

oversight of all tax issues, but does not have line management responsibility within lines of business. He also deputises as necessary for the Chief Executive.

- **Are the entities in charge of tax collection subject to the regulation that your law system provides for those entities managing public money? If so, please briefly describe the controls exerted on HMRC. Please specify if these controls are exerted during tax collection procedure or if they are exerted after tax collection.**

Like other civil servants, HMRC officers are subject to regulations regarding their conduct, restriction in their engagement in political activities, and compulsory resignation before their nomination as Parliamentary candidates. Officers must not use any knowledge gained in the course of their duties to further their own interests. If officers leave the Department, whether on resignation or retirement, and within two years of leaving wish to take a post in the private sector (or become self-employed) in any field connected with their previous official duties, they must seek permission to do so. According to their grade this permission may be granted by Ministers, the Office of the Minister for the Civil Service (“OMCS”) or the Department acting for the OMCS. This rule is intended to ensure that there is neither impropriety nor any appearance of impropriety in the officer’s change of job, and in particular that he or she would not bring to a new employer an unfair advantage over competitors.

In the report of the Board of Enquiry subsequent to the case of *Ironmonger v Dyne*¹, the Revenue Department (amongst others) was mentioned as one in which civil servants plainly come under a special obligation to be discreet and careful in their private financial transactions. The Board of Enquiry stated of the civil servant:

“To say that he is not to subordinate his duty to his private interests, nor to make use of his official position to further those interests, is to say no more than that he must behave with common honesty. The Service exacts for itself a higher standard, because it recognises that the State is entitled to demand that its servants shall not only be honest in fact, but beyond the reach of suspicion of dishonesty.”

HMRC’s aim is to ensure that they collect the right amount of tax imposed by law at the right time by the dual strategy of encouraging voluntary compliance and seeking to detect and correct non-compliance². They are

² HMRC Enquiry Manual EM0010.

aware that a substantial number of returns made by taxpayers are incorrect or incomplete due to ignorance, carelessness or deliberate evasion and seek to correct these by the regime of compliance checks, interventions, enquiries and investigations:

Do the entities in charge of tax collection enjoy some discretionary powers in deciding to carry on a more pervasive tax collection procedure in respect of some categories of credits or does it have to collect all the credits according to the same procedures?

“Our compliance strategy ... has two strands: support those who seek to be compliant and come down hard on those who seek to gain an unfair advantage through non-compliance. We must encourage voluntary compliance through customer service initiatives as well as by demonstrating through our compliance work that the likelihood and consequences of detection make deliberate evasion a poor choice³.”

Following the merger of the former Inland Revenue and HM Customs & Excise departments, effective from 7 April 2005, there has been a steady process of change: in structure; in administration; and in attitude and approach to encouraging compliance. The department, Her Majesty’s Revenue & Customs, is organised into four main business streams:

- a. operations;
- b. product and process groups;
- c. customer units; and
- d. corporate functions.

Staff within the Operations business stream are principally concerned with ensuring compliance. However, there is still greater emphasis on defeating avoidance or evasion as HMRC seek to meet a target of reducing the “tax gap”.

III. Collection of income taxes – Objective aspects

In the next sections we will describe these phases, focusing on the most important issues that are linked with the aim of the questionnaire.

3 HMRC Department Report Spring 2008

1. Tax return and self-assessment of taxes

With regard to income taxes provided for by your tax system, please:

- describe how the payment of the sums due on the basis of the tax return (both if filled in and filed by the taxpayer or if filled in by the Tax Authorities and sent to the taxpayer) works;
- underline, in particular, if your income tax system relies upon self-assessment of taxes (with the consequence that the taxpayer determines the amount of taxes to be remitted to the Tax Authorities) or if, vice versa, the Tax Authorities calculate the amount of taxes that each taxpayer has to pay;
- underline if the taxpayer who does not pay the amount of taxes indicated in the tax return is subject to a specific penalty, or, if, vice versa, he has to pay the sole amount of taxes due increased by applicable interests (without penalties).

Income Tax, Corporation Tax and VAT are all self-assessed taxes. The tax collection system begins with the requirement to notify HMRC if a person is liable to pay income tax or capital gains tax⁴. Paper tax return must reach HMRC by 31 October whereas online tax return must reach HMRC by 31 January. Penalties are payable if these deadline are missed:

Penalties for missing the tax return deadline	
Length of delay	Penalty payable
1 day late	Penalty of £100. This applies even if no tax to pay or tax owed have been paid.
3 months late	£10 for each following day - up to a 90 day maximum of £900. This is as well as the fixed penalty above.
6 months late	£300 or 5% of the tax due, whichever is the higher. This is as well as the penalties above.
12 months late	£300 or 5% of the tax due, whichever is the higher. In serious cases the taxpayer may be asked to pay up to 100% of the tax due instead. These are as well as the penalties above.

⁴ Section 7, TMA 1970.

Self-assessment requires an obligation to be imposed on taxpayers both to notify the tax authorities when they come into the tax system and to make returns of income (or turnover) and the tax payable on it.

May you please elaborate more on HMRC's role in this phase?

Practically every tax is now collected in consequence of the taxpayer making his own self-assessments to HMRC. Under self-assessment individuals and companies are required to calculate their own tax liability as part of the tax return. Payment of self-assessed tax is automatic and HMRC do not issue their own tax assessments in these circumstances. HMRC's role is to monitor that companies and individuals submit a correct self-assessment within the required time-frame.

The overriding principle of self-assessment is that the taxpayer is responsible for determining his liability to income tax and capital gains tax by delivering a return giving details of income and gains (including claims for reliefs), which are, in the first place, used as the basis of his liability without enquiry by HMRC. Only subsequently do HMRC make enquiries into the accuracy of a return or the validity of a claim. This principle is described by HMRC as “process now—check later” and applies both to an assessment to tax and to a claim for relief or repayment.

The return must contain the amount of each source of income or relief claimed, and if the exact amount is not known before the filing date, a “best estimate” may be included; once the actual amount is known, it must then be supplied without delay together with any amended self-assessment. The return must also contain a self-assessment of the liability, prepared by or on behalf of the taxpayer.

In addition to penalties for missing the tax return deadline, HMRC can apply a range of penalties if the tax due is paid late. The requirement is that anyone liable to pay income tax, or capital gains tax who has not received a tax return for completion must notify HMRC by the 5th of October following the end of the tax year for which there is a liability⁵. If a company that is supposed to fill in a return⁶ does not do so within 12 months of the end

5 Section 7(1), TMA 1970

6 In addition to filing a return, a company may be required to provide accounts, statement and reports.

of the corresponding year it may face a penalty of up to 100% of the tax payable.

Tax due must be paid by 31 January following the end of the tax year. For example, for the tax year 2012-13 (ending on 5 April 2013) tax must be paid by 31 January 2014. The payment deadline is the same for both paper and online returns and there are very few exceptions. As an example, the deadline may be later if HMRC sent a letter telling the taxpayer to complete a tax return after 31 October. In this case the payment date is usually due three months from the date of the letter.

On the 31 January, the taxpayer will need to pay any tax still owed for the previous tax year and the first of two 'payments on account'. Payments on account are part payments towards the next tax bill and are not always payable, this depends on the amount of tax due and the kind of income received.

HMRC will usually send a 'Self-Assessment Statement' showing how much is owed or taxpayers can check their tax bill online.

May you please elaborate more on HMRC's role in this phase?

Moreover, could you please confirm that 'Self-Assessment Statement' is sent by HMRC? This because in the highlighted sentence above you refer to a notification by the taxpayer to tax authorities in respect of 'Self-assessment'

The 'Self-Assessment Statement' is sent by HMRC to the taxpayer. This shows what tax is owed and how to pay it. If the taxpayer has overpaid its liabilities, the 'Self-Assessment Statement' will show how much will be repaid by HMRC. It is usually issued:

- within 45 days of a payment becoming due;
- when the taxpayer has paid too much tax;
- after a check into the return changed the tax due; or
- if an entry in the last statement has changed.

The statement shows the balance from the last statement (what the taxpayer owed to HMRC then) and details of any changes since the last statement was issued. These may include:

- amounts paid;
- any remaining tax due for the previous tax year - the balancing payment;

- any penalties owed;
- any interest owed;
- details of any payments on account due now;
- any payments on account due within the next 45 days;
- any repayments due;
- any interest due on overpaid tax; and
- a summary box showing the overall account balance.

Also, the statement will provide instructions for how to pay and a pay slip at the bottom of the statement.

In practice, the statement shows the balancing payments to be made by either party to ensure that the self-assessed liability is in line with HMRC's assessment which is carried out after receiving the tax-payer tax return. In line with the principle highlighted above of "process now—check later".

The deadline for making any further payments on account is the 31st of July. The penalties for paying late are as follows:

Penalties for paying late	
Length of delay	Penalty payable
30 days late	5% of the tax you owe at that date
6 months late	5% of the tax you owe at that date. This is as well as the 5% above
12 months late	5% of the tax unpaid at that date. This as well as the two 5% penalties above

Interests will run on the penalties from the date on when they are due until they are paid.

2. Tax Assessment

With regard to income taxes provided for by your tax system, please describe the tax assessment phase as exerted by the Tax Authorities, answering to the following questions:

- 2.1. Does the tax assessment qualify per se as an enforcement order for the collection of higher assessed taxes?
- 2.2. In case of positive answer to question n. 2.1, please specify the term for the remittance of higher assessed taxes to the Tax authorities.
- 2.3. Which are the consequences if the term is not observed? In particular, can (and, if so, from which moment) the collection agent begin the forced collection procedures?
- 2.4. If the tax assessment does not qualify per se as an enforcement order for the collection of higher assessed taxes, which act qualifies as an enforcement order and which is the authority in charge of the drafting of this act?
- 2.5. In case of positive answer to question n. 2.4, please specify the term for payment of higher assessed taxes and the consequences if the term is not observed.
- 2.6. In all these cases, if the taxpayer appeals against the tax assessment, does your tax system provide for a temporary collection of the amount of higher assessed taxes (or a part of it)?

Since HMRC require a person (physical or juridical) to provide a tax return⁷ (i.e. it is not volunteered by the taxpayer), the tax return is in itself an enforcement order. Tax returns which are returned late or incomplete can be amended within certain time-frames either by the tax authorities or by the taxpayer itself. If a taxpayer who is supposed to submit a return does not do so, HMRC are entitled to determine the tax due by estimating it⁸. If HMRC provides an estimate of the tax payable, the taxpayer will have to pay this in addition to interests on the tax paid late and penalties due for missing the tax return deadline. An outline of the penalties payable for late submissions is provided in section 1 above.

In order to ensure that the taxes are paid, there are penalties for those who default. These can amount to a maximum of the actual tax liability for the year concerned. There is a “grace period” for those taxpayers who have missed the October deadline but who realise their mistake by 31 January of the following year. The penalty is calculated on the net amount after all reliefs and any deductions of tax at source⁹. A penalty can be charged only if the document contains an inaccuracy, which amounts or leads to:

7 Individuals are issued with the return whereas companies are required to complete one by notice.

8 Section 28C(1A) TMA 1970.

9 Section 8(1AA) TMA 1970.

- an understatement of tax liability;
- a false or inflated statement of a loss; or
- a false or inflated claim to a tax repayment¹⁰.

Penalties are not chargeable for simple mistakes.

What is considered a simple mistake?

Where an individual or a trustee makes an innocent mistake in any return or statement concerning his own income, or in any return, statement or declaration in connection with any claim for allowance, deduction or relief, or in any accounts submitted in connection with his liability to tax and he (or if he has died, his personal representatives) remedies the error without unreasonable delay after it comes to his notice, no penalty is exigible. If it is not so remedied, the return, etc, is to be treated as having been made negligently¹¹.

The following statutory limitations apply to a claim of reasonable excuse:

- a. an insufficiency of funds is not a reasonable excuse unless attributable to events outside the person's control; and
- b. reliance by a person on a third party to do anything is not a reasonable excuse unless the person also took reasonable care to avoid the failure.

The principle in (b) above was confirmed in the case of *The Research & Development Partnership Ltd v Revenue and Customs Comrs*¹², where the First-tier Tribunal found that there was a reasonable excuse for failure to comply with HMRC enquiry notices.

In that case the taxpayer appealed against fixed and daily penalties issued by HMRC on the grounds that it had a reasonable excuse (being reliance on a third party) for failing to comply with enquiry notices issued by HMRC, citing *Rowland v Revenue and Customs Comrs*¹³. HMRC accepted that, following *Rowland*, reliance on a third party was capable of being a reasonable excuse in a direct tax context, but they argued that the requested information

¹⁰ Paragraph 1(1), Schedule 24 FA 2007 as amended by paragraph 2(2), Schedule 40 FA 2008.

¹¹ TMA 1970 s 97(1).

¹² [2009] UKFTT 328 (TC), TC00271.

¹³ [2006] STC (SCD) 536.

in the present case was straightforward and easily understood and it was therefore not reasonable to rely on a third party with specialist knowledge to perform it. The appellant submitted it had acted responsibly when it relied on the accountant to deal with areas of tax legislation that it could not reasonably be expected to be conversant in.

Allowing the appeal, the judge considered that although reliance on a third party was capable of being a reasonable excuse for direct tax purposes, in determining whether a person had a reasonable excuse for failing to perform a particular task it was proper to have regard to the nature of that task. As the provisions of the research and development legislation could not be described as straightforward and easily understood to those not generally acquainted with tax law, it was reasonable for the appellant to rely on its accountant to provide the information to HMRC. It was also reasonable for the appellant to expect its accountant to provide the other documents and information required by the notice together and at the same time as it was to provide the explanation of the research and development claims to HMRC. Accordingly the appellant had a reasonable excuse for its failure to comply with the notices.

A contrasting decision was reached in *Huntley Solutions Ltd v HMRC*¹⁴, where the Tribunal held that it was “not reasonable” for the company to have relied on its accountants to comply with notices seeking information, since the company “should have been able to comply with the notices itself”.

The concept of reasonable excuse also has one statutory extension in that when a reasonable excuse ends, it will be treated as continuing until notification if the person notifies without unreasonable delay thereafter, thereby displacing the penalty that would otherwise be chargeable.

Beyond those statutory matters, the reasonableness of an excuse remains a matter of fact and degree.

Where the offence is failure to deliver a self-assessment return for income tax or capital gains tax¹⁵, daily penalties may not be imposed after the failure has been remedied¹⁶.

14 [2009] UKFTT 329 (TC), TC00272.

15 Under TMA 1970, ss 8, 8A.

16 TMA 1970 s 93(6).

Where the offence is failure to deliver a corporation tax return, the fixed penalty is not imposed if the return is delivered within the time allowed by the Registrar of Companies (or its Northern Ireland equivalent) for delivery of accounts¹⁷. HMRC have published revised guidance and a new form on reasonable excuse claims for online company tax returns submitted late after 1 April 2011¹⁸.

The term “innocent error” does not appear in legislation, but was, under the old regime, taken to mean “wholly innocent of fraud or neglect” (and therefore no offence has been committed). If a mistake in a return arises out of an innocent error, despite the taxpayer having taken reasonable care, no penalty will be charged (although interest will be charged automatically from the due date until the date the tax is actually paid). Any claim of innocent error will be considered very carefully by HMRC, but their view is that a genuine mistake by the taxpayer, made in good faith, must be regarded as an innocent error.

The concept of “innocent error” remains in the new penalty regime introduced by Finance Acts 2007 et seq, under which the level of penalty depends on the underlying behaviour giving rise to the incorrect return, with a stepped and differentiated approach leading to a penalty from nil to 100 per cent. The Explanatory Notes to the 2007 Finance Bill make it clear, for example, that where a person has taken reasonable care in completing the return and has taken reasonable steps to notify any errors, no penalty will arise.

The inaccuracy must be due to carelessness or the result of a deliberate action by the person making the return¹⁹.

The range of penalties is:

17 FA 1998 Sch 18 para 19.

18 HMRC Notice, “Corporation tax online—reasonable excuse claims guidance”, 7 July 2011

19 Paragraph 1(1), Schedule 24 FA 2007 as amended by paragraph 2(2), Schedule 40 FA 2008.

Penalties for inaccuracies in the tax return		
Type of disclosure Type of mistake	Unprompted	Prompted
Simple mistake	Nil	Nil
Careless action (failure to take reasonable care)	0%-30%	15%-30%
Deliberate but not concealed action	20%-70%	35%-70%
Deliberate and concealed action	30%-100%	50%-100%

The starting point in each particular scenario is the top end figure. This is then reduced where the taxpayer has made a disclosure to a percentage which reflects the quality of that disclosure²⁰. In practice the maximum level applies where HMRC picks up the mistake.

Information-gathering Stage

Prior to assessment stage, the British tax system has an intermediary stage which can be summarised as the “information-gathering stage”. HMRC have various powers requiring taxpayers to provide information or to produce documents by way of a notice²¹ if this information is reasonably required by the officer for the purpose of checking the taxpayer’s tax position. This include its foreign tax position as well as past, present and future tax, penalties and other amounts payable by the relevant payer. HMRC’s powers are very broad and future liabilities may even include the payment of taxes that don’t currently exist but that the officer has sufficient reasons to believe that parliament might decide to introduce.

May you please elaborate more on HMRC’s powers and future liabilities?

²⁰ Paragraph 10, Schedule 24, FA 2007.

²¹ Paragraph 1, schedule 36, FA 2008.

Powers

HMRC say that they will only consider using an information notice when:

- a. the taxpayer has not responded to an informal request for information or documents; or
- b. they do not consider it appropriate to ask the taxpayer to supply the information voluntarily, for example where:
 1. he has a history of non-compliance and HMRC have reason to believe that information will not be provided if requested informally;
 2. an informal request is likely to cause an unacceptable delay;
 3. pre-approval of a taxpayer notice by the Tribunal is appropriate, see below; or
 4. an investigation into a tax avoidance scheme would benefit from the early use of formal powers.

An information notice may specify or describe what is to be provided, which means that HMRC are not restricted to asking for documents that they can specifically identify. HMRC guidance is that the description should be as clear as possible.

A taxpayer notice can ask for statutory records and/or any other information or documents that an HMRC officer considers are reasonably required for the purpose of checking the taxpayer's tax position. HMRC make the point that an officer does not have to have evidence that it will definitely affect the tax position, only that it is reasonably required to carry out the check.

The information or documents requested must be in the person's power or possession. Where the taxpayer can demonstrate that the information (or document) is not within his power or possession, he will not have failed to comply with the notice.

The notice must reasonably specify when the information or documents are to be provided or produced. No minimum time limit is specified by the legislation, but as the specified period must be reasonable, it should take account of the nature of the information or documents required, how easy it will be for the person to provide or produce them and the time the notice and the information may spend in the post. HMRC's guidance is that the notice should specify a date 40 days from the date of issue, and once the notice has

been issued, careful consideration should be given to any reasonable request for more time to comply with it. It would be open to a taxpayer to appeal against a notice on the grounds that insufficient time has been allowed for the provision of the information.

The person receiving the information notice may appeal against it unless:

- a. the notice is to produce the statutory records which the person is obliged to keep; or
- b. the Tribunal approved the issue of the notice (see below).

If the taxpayer does not provide the information or produce the documents requested, HMRC will consider assessing a penalty unless there is a reasonable excuse for the failure.

Tribunal approval

HMRC do not generally need Tribunal approval to issue a taxpayer notice, although they may ask the Tribunal to approve the issue of a notice if they believe that it is justifiable to do so.

HMRC say that they will consider requesting Tribunal approval where:

- a. the tax at risk is large, the time limits for making an assessment are about to expire and the delay of an appeal may mean that they are unable to quantify and assess the tax;
- b. the taxpayer has a history of refusing to provide information;
- c. there is disagreement over whether a record is a statutory record; an appeal can be avoided if the Tribunal approves the issue of the notice on the basis that the information or documents are reasonably required, whether or not they are statutory records;
- d. they need to protect their information, eg third party information that they are unable to reveal to the person because it might expose or endanger the third party source. By obtaining Tribunal approval to issue the notice, the taxpayer will not have the right of appeal. This means that there is no possibility of revealing information which ought not to be revealed; or
- e. they suspect fraud or have reason to believe that documents may be destroyed.

The Tribunal will not consider approving the issue of a taxpayer notice unless the application is made by, or with the approval of an “authorised officer” and that he is justified in doing so.

The term “authorised officer” is defined in the legislation in general terms, as:

- “an officer of Revenue and Customs ... who is a member of a class of officers who are authorised by the Commissioners for the purposes of that provision.”

Generally, the taxpayer must be given a summary of the reasons why HMRC require the information and must have an opportunity to make representations concerning the information request, a summary of which must be given to the Tribunal, but the Tribunal may disapply this requirement where it is satisfied that to notify the taxpayer might prejudice the assessment or collection of tax.

Production of documents

Where an information notice requires the taxpayer to produce a document for inspection, it must be produced for inspection either at a place reasonably specified by HMRC or at a place agreed by the taxpayer and HMRC. HMRC is prohibited from specifying a place that is used solely as a dwelling.

HMRC say that they are prepared to agree to any reasonable suggestion about where and when the document is to be produced, including delivery to any HMRC office as an alternative to any agreed or specified place.

The taxpayer may produce a copy of a document instead of the original in compliance with an information notice (except where production of the original has been specified). HMRC say that they will not routinely request original documents if they have been supplied with a copy, although they may do so where, for example, detail on the copy is unclear, incomplete or there is doubt about its authenticity.

When a document is produced, HMRC may:

- take a copy of it;
- make an extract from it; or
- remove it and retain it for a reasonable period (subject to the taxpayer’s right to receive a receipt and a copy).

The taxpayer is entitled to receive compensation where a document removed by HMRC is lost or damaged whilst in their possession.

A person must not conceal, destroy or dispose of any document that is (or likely to be) the subject of an information notice unless:

- the information has previously been produced and the taxpayer has not been told that he should continue to make it available; and
- in the case of a copy document, six months has elapsed since the copy was originally provided.

Within 30 days of the HMRC notification, the taxpayer may appeal against the requirement to produce all or any of the material.

HMRC can also require a third party to require information or produce information if the information or document is reasonably required by them for the purpose of checking the tax position of another person whose identity is known to the HMRC officer²². Third party notices can only be issued with the agreement of the taxpayer or with the approval of the First-tier Tribunal. There are various conditions that must be complied with to obtain the approval for the First-tier Tribunal to safeguard the taxpayer.

Future liabilities

As mentioned above, future liabilities may even include the payment of taxes that don't currently exist but that the officer has sufficient reasons to believe that parliament might decide to introduce. Other types of future liabilities payable may be deferred tax in relation to: In respect of direct taxes, the regime applies to:

- income tax (including PAYE);
- National Insurance contributions;
- tax deducted under the Construction Industry Scheme;
- capital gains tax;
- corporation tax (including amounts treated as corporation tax);
- inheritance tax;
- bank payroll tax (from 31 August 2010); and
- relevant foreign tax.

²² Paragraph 2(1), schedule 35 FA 2008.

Assessment Stage

Once HMRC are satisfied that the enquiry into a tax return is completed, they will issue a closure notice to advise the taxpayer. The notice will either state that no amendments to the return are required or request the taxpayer to make the necessary amendments in accordance with their findings. A closure notice takes effect when issued. The conclusion must incorporate the amount of any adjustment that the officer concludes is required. The taxpayer then has 30 days in which to amend its return in accordance with the conclusions stated in the notice. If the taxpayer fails to amend the return within the 30 days period, HMRC have the power to do so by notice.

The taxpayer has the right to appeal both against the issue of a closure notice (i.e. the taxpayer can claim that the enquiry is not complete) and against an amendment of the self-assessment by HMRC in consequence of such a closure notice²³. The result of HMRC's decision to issue a closure notice is an appealable amendment to the return, which enables the taxpayer to start the appeal process against HMRC's amendments.

The amendment to the self-assessment is a revised amount of income tax, capital gains tax and National Insurance contributions payable for the year, taking account of the outcome of the enquiry. The excess of this amount over any previous payments in respect of that assessment is payable within 30 days of the issue of the closure notice. There is a right of appeal to the tribunal against the closure notice which must be made within 30 days.

A charge to interest is imposed automatically. The officer makes a formal determination of any penalties he considers appropriate, against which there is a right of appeal.

The taxpayer also has an important right of appeal to the First-tier tax Tribunal if he believes that HMRC have gone far enough with the enquiry. The application to the Tribunal is for it to order that HMRC stop their enquiry within a specified period and issue a closure notice²⁴. The result of this order is that HMRC will have to make a decision within a certain time frame.

23 Sections 28A and 28B, TMA 1970.

24 Sections 28A(4) and 28B(5) TMA 1970.

Could you please illustrate how such a right of appeal works, having regard to the main positions of case-law?

During the course of the enquiry, a taxpayer may consider that HMRC has no reasonable grounds for continuing the enquiry. If so, he may, at any time during the course of an enquiry (but not an investigation), ask the tribunal to direct the officer to issue a closure notice within a specified period.

In *Vaccine Research LLP v Revenue and Customs Comrs*²⁵, the applicant applied for a direction under TMA 1970 s 28B(5) requiring an officer of the Board to issue a closure notice in respect of that enquiry within 30 days of the hearing date. At the hearing HMRC agreed to give a closure notice, but requested three months from the hearing date on the basis that they still wished to make some enquiries of third parties which they might not be able to do within the 30 days. The Tribunal decided that HMRC's request should be rejected. However, as a period did have to be given for them to make a decision and to draw up the document, it was reasonable that HMRC be directed to give a closure notice within 45 days.

The tribunal must give the direction applied for unless it is satisfied that the officer has reasonable grounds for continuing the enquiry²⁶. If the tribunal so orders, the officer must issue a closure notice.

Such an application could be made where the taxpayer considers that:

- a. the officer is drawing out the enquiry unreasonably;
- b. there has been significant delay on the part of HMRC; or
- c. HMRC have no reasonable grounds for continuing the enquiry.

In *Jacques v Revenue and Customs Comrs (No 2)*²⁷, it was decided that because of the magnitude of the discrepancy between the original and revised accounts, it would be unreasonable to conclude the enquiry without the production of the documents. Although the trader's accountant had agreed to let HMRC officers inspect the records for one day, this did not constitute production of the records; production of the records meant allowing sufficient unrestricted use of all the documents in question to HMRC for them to do such work, tests and other things (such as photocopying) in relation to those

25 [2009] UKFTT 333 (TC).

26 TMA 1970 s 28A(4)-(6).

27 [2007] STC (SCD) 166.

documents as was reasonable for them to do. Accordingly, the taxpayer's application for a closure notice was dismissed.

In *Doyle v HMRC*²⁸ it was decided that a closure notice would not be granted in relation to an enquiry into the taxpayer's return because HMRC were entitled to take the stance that they did not have enough information at that time as to the proper assessment of the taxpayer's liability for the year in question.

By contrast, in the case of *Kilbride v Revenue and Customs Comrs*²⁹, the Special Commissioner decided that while there were reasonable grounds at the time of the hearing for not issuing a closure notice, a period of six months was reasonable for HMRC to continue the enquiries, and directed that a closure notice should be issued within six months. And in *Eclipse Film Partners No 35 LLP v Revenue and Customs Comrs*³⁰ it was decided that there were reasonable grounds for issuing a closure notice. The Special Commissioner found that HMRC had reached a stage in their enquiries where they had sufficient information to enable them to make an informed judgment as to the matter they had identified as relevant to the applicant's tax return, namely whether for the three days to 5 April 2007 it was carrying on a trade with a view to a profit. It was difficult to see how the outstanding requests for information were relevant to the point in issue, namely the trading status of the applicant, and it followed that they did not comprise reasonable grounds for not issuing the closure notice.

If the taxpayer is prepared to agree with the officer's findings, he is invited to enter into a contract settlement. This is a contract to pay any additional tax (including national insurance contributions) resulting from the enquiry or investigation, together with interest and, where appropriate, penalties.

Before taxpayers are charged penalties³¹ HMRC should send a Penalty Explanation Letter (PEL). In penalty assessment cases a PEL must be sent. However, the PEL is not mandatory in contract settlement cases but if it is not used, an alternative record must be kept of the explanation given of the penalty decisions.

28 [2005] STC (SCD) 775.

29 [2008] STC (SCD) 517.

30 [2009] STC (SCD) 293.

31 under FA 2007 Sch 24 and FA 2008 Sch 41

The taxpayer may make a monetary offer to HMRC in consideration for no formal proceedings being taken against him for the irregularities arising from the enquiry or investigation. If the offer is accepted by HMRC, it forms the basis of a binding contract under which proceedings can be taken for recovery of the amount offered. It also formally brings the enquiry or investigation to an end and HMRC are not able to make any further enquiries for the years concerned unless there is a new discovery.

HMRC have different draft forms of offer to fit different situations. Agreement on the amount of the offer may take place at a separate meeting, held to discuss the question of liability to penalties, and reduction in penalties. Where an agent is acting, however, this settlement meeting is often dispensed with.

Once a contract offer has been accepted, it has the same effect as the issue of a closure notice. The year(s) included in the contract become final, and HMRC are not able to make any further enquiries into those years unless they consider that the conditions for making a discovery assessment are satisfied.

Is the HMRC decision to accept the contract offer totally discretionary?

If the taxpayer does not pay, can HMRC begin the forced collection procedures?

The starting point for the contractual offer is agreeing the duties, NIC and interest which are then added to the amount of the penalty payable by the taxpayer.

In all cases the expected offer must be approved by the line manager before settlement discussions begin.

The offer must be set out in a contract settlement form showing:

- the components of the expected offer; and
- the line manager's record approval of the expected offer.

Once the expected offer has been calculated, HMRC's policy is not to normally depart from it unless it has:

- real doubts about the strength of its case; or
- further evidence, or further argument; or
- there is a means problem which cannot be resolved by allowing time to pay.

The contract settlement is a legally enforceable debt and HMRC will use all its powers to collect the money owed. As highlighted above, distraint is not available to recover these sums and therefore HMRC will have to apply via the Courts.

Appeals

Appeals from HMRC decisions lie to the Tax Division of the First-tier Tribunal. There is a further right of appeal from there to the Upper Tribunal but only on a point of law. There is then a right of appeal from the Upper Tribunal to the Court of Appeal and ultimately the House of Lords. Taxpayers can elect that HMRC also carries out an independent internal review. This usually lasts 45 days and can be extended by agreement.

Where an appeal has been notified to the tribunal, the parties may agree that an amount of tax for collection is deferred until the outcome of the appeal. If agreement cannot be reached, the company may apply to HMRC and subsequently the tribunal, under section 55 of TMA 1970, for a determination of the amount of tax to be deferred.

As far as we understand, in principle the total amount of taxes is immediately due, except the cases of agreement or decision on the amount to be deferred.

In respect of the agreement, could you please describe which are the guidelines for concluding an agreement with HMRC? In other terms, also based on practical experience, which are the most recurrent conditions of agreements reached with HMRC?

As far as the judicial decision is concerned, could you please describe the principles adopted by judges in order to determine the portion of taxes to be deferred?

In most cases, the disputed tax is treated as due and payable as if there had not been an appeal, unless the taxpayer obtains a postponement of the tax in accordance with section 55, TMA 1970.

These cases include:

- amendment of a self-assessment return by HMRC during the course of an enquiry in order to prevent loss of tax³²; and
- amendment of a self-assessment return by an HMRC enquiry closure notice³³.

32 section 9C, TMA 1970 and paragraph 30, Schedule 18, FA 1998

33 sections 28A and 28B, TMA 1970 and paragraph 34, Schedule 18, FA 1998

Interest and penalties for late payment may be therefore be due if the taxpayer does not obtain a postponement and subsequently loses the appeal.

Usually an application to postpone payment of the tax is made at the same time as the appeal. HMRC usually consent to such postponement applications³⁴ in particular in cases where the payment of the tax due may result in the bankruptcy of the applicant, and, more generally, if the taxpayer can show that there are reasonable grounds for believing that he is overcharged to tax the Courts are more likely to order a postponement³⁵. Moreover, under section 55(4), a further application can be made by either side if there is a change in circumstances of the case as a result of which either party has ground for believing that the amount determined has become excessive. It is considered “customary” for HMRC to consent to the first application under section 55³⁶.

*Sparrow v Inspector of Taxes*³⁷

In *Sparrow v Inspector of Taxes*, the taxpayer company’s application to postpone a substantial amount of tax was considered. Although the assessment in question had been made on the company for a period prior to the commencement of corporation tax self-assessment, the principles adopted by the Special Commissioner in considering that application are equally relevant under the current system, even though there are now fewer circumstances in which taxpayers can apply for postponement.

The company had appealed against an estimated assessment and had also applied to postpone the whole of the tax assessed. The Revenue wrote to acknowledge receipt of the appeal, and to say that the application to postpone the tax was not accepted and that a form 64–5 would be issued proposing that the full amount of tax would remain payable. The form subsequently sent showed the whole of the tax under the heading “Amount agreed to be postponed”. A further form was issued on the next working day reversing the position and, showing the postponement as nil and the full amount of tax as payable. This was said to supersede the previous form. At the hearing of its application, the company argued either that it was overcharged to tax, or

34 [2011] UKFTT 167 (TC)

35 Section 55(6) TMA 1970.

36 [2009] EWHC 3433 (Ch).

37 [2001] STC (SCD) 206

that the inspector had agreed to postpone the full amount of the tax; if the application was therefore to be treated as one for a further determination, there had been no change in circumstances since that agreement.

The Special Commissioner rejected the company's application. The first question was whether there were reasonable grounds for believing that the company had been overcharged to tax. This required the existence of facts which were sufficient to induce that state of mind in a reasonable person. On the two factual issues in the complex avoidance scheme, she held that there was not sufficient evidence to show that the company had been overcharged. The second question was whether there had been an agreement to postpone. The Revenue's letter made it clear that the tax would not be postponed, so the first form 64-5 did not induce the company reasonably to believe that the Revenue had agreed to postpone the whole of the tax. On the final question, had it been necessary to decide this, the Special Commissioner held that there had been a change in circumstances. Thus a further determination would not have been precluded.

*Parikh v Currie*³⁸

In *Parikh v Currie* the Court of Appeal held that the onus was on the taxpayer to prove he had been overcharged.

Estimated assessments were made on the taxpayer and his wife on the profits of their respective professional practices. The taxpayer appealed contending that the assessments were excessive and sought to postpone payment of tax pending determination of appeal under section 55(6) TMA 1970. The Special Commissioners found as a fact that neither the taxpayer nor his wife had produced any account of their profits for the relevant accounting periods and determined that in those circumstances they had no reasonable grounds for believing that they had been overcharged, and refused to postpone payment of any tax under those assessments. On appeal it was held that as there was no evidence at all of the taxpayer's income before the Special Commissioners for the relevant period, they were justified in coming to the conclusion that the taxpayer had not been overcharged for the year of assessment in question.

38 [1978] STC 473, CA.

*Woolwich Equitable Building Society v IRC*³⁹

In *Woolwich Equitable Building Society v IRC*, the society had paid tax without prejudice under transitional provisions contained in the IT (Building Societies) Regulations, SI 1986/482, pending the outcome of judicial review proceedings which it had brought challenging the validity of those provisions. In July 1987 the court held that the transitional provisions were ultra vires, and the Revenue subsequently repaid the tax paid by the society with interest running from the date of the judgment. The society's claim to interest for the period from the date of payment of the tax to the date of the judgment was rejected by the High Court. The court held that the tax paid by the society was not repayable under any general restitutionary principle, but under an implied agreement with the Revenue that the tax would be repaid if the society's challenge to the validity of the transitional provisions was successful. The right to repayment of the tax, and the right to interest, therefore arose only from the date of the court's decision that those provisions were ultra vires.

However, by a three to two majority, the House of Lords held that taxes or other levies paid by a citizen to a public authority pursuant to an ultra vires demand by the authority was prima facie recoverable by the citizen as of right. It followed that the society was entitled to interest on the tax paid from the date of payment to the date of the court's judgment in the judicial review proceedings.

Although it was not necessary to go any further to decide the case, Lord Goff took the view that the principle of recovery should extend to cases where the demand for tax was not in itself ultra vires but the public authority had simply misconstrued the relevant legislation. Further, he considered that the right of recovery should not be precluded solely on the grounds that the citizen had paid the money under a mistake of law.

*Revenue and Customs Commissioners v Rogers*⁴⁰

In *Revenue and Customs Commissioners v Rogers*, the High Court allowed the taxpayer's application for stay of enforcement action. Before the main appeal in this case came before the tribunal, HMRC had applied for

39 [1992] STC 657, HL.

40 [2010] STC 236.

enforcement of the debt. The taxpayer sought stay of enforcement action on grounds that there had been a change of circumstances.

The High Court allowed the taxpayer's application for stay of action and dismissed HMRC's application for summary judgment. The Court held that summary judgment should only be granted where the taxpayer's main appeal had "no real prospect of success" and that this was not the case in the current application. Refusal to grant the stay of action would risk greater harm to the taxpayer than granting the stay would have on HMRC.

3. Tax collection

With regard to your own tax system, please:

- describe the collection of income taxes, **underlining the acts involved in this phase, their roles and their fundamental elements;**
- **underline any special rule applicable to the notification of the acts at hand (for example, the possibility for the collection agent to proceed with notification of these acts by certified e-mail);**

Could you please provide details on the point of notification?

Tax charged in a self-assessment (whether made by the taxpayer or HMRC) and payments on account are payable automatically without the need to issue a demand. In practice, HMRC maintain a charge account for each taxpayer and issue statements⁴¹ showing:

- a. liabilities which will shortly be due (in effect, a notice to pay); or
- b. liabilities paid (in effect, a receipt).

Similar statements are issued at regular intervals when amounts of tax are outstanding, when a self-assessment or a payment on account is amended and on the conclusion of an enquiry into a return.

A determination by HMRC of the tax payable where no return is delivered is treated as if it were a self-assessment and includes a notice to pay.

Where an assessment, other than a self-assessment, is made by HMRC, the notice of assessment incorporates a demand note showing the date by which the tax is due.

41 HMRC Self-Assessment Manual SAM130020.

Where a formal demand for tax is necessary, it is issued by the collector and must be addressed to the taxpayer at the place of his last abode⁴². This presumably means the last known place of residence in the case of an individual and the registered office in the case of a company.

The collector must, if so requested, give a receipt for any payment of tax⁴³.

Where the taxpayer has appealed against an assessment and the appeal is determined by the Tax Tribunal, HMRC must give notice to the taxpayer of the amount of tax determined by the Tax Tribunal to be payable. If the notice is served by post to an individual taxpayer, it must be addressed to his usual or last known place of residence, or his place of business or employment⁴⁴. It has been held that a notice posted to the taxpayer's former business address was not validly served⁴⁵.

Tax charged in a self-assessment (whether made by the taxpayer or HMRC) and payments on account are automatically payable on the due dates, and there is no requirement for HMRC to issue demand notes for payment. However, in practice, they maintain a tax account for each taxpayer, and issue statements of account (form SA300). Statements are issued⁴⁶:

- when there are changes to the items on the account;
- within 45 days of a payment becoming due;
- after a check into the return changes the tax due;
- when HMRC have arranged for an unpaid amount to be collected through PAYE; and
- when the taxpayer has paid more than the total due.

The receipt of a statement of account does not carry a right of appeal.

Taxpayers who are registered to file their returns online may check their statement at any time online using the "view account" facility. This gives full details of all liabilities, payments and repayments.

42 TMA 1970 s 60(1).

43 TMA 1970 s 60(2).

44 TMA 1970 s 115(2).

45 *Re a debtor (No 1240/SD91) ex p the debtor v IRC* [1992] STC 771.

46 www.hmrc.gov.uk/sa/understand-statement.htm.

Where an agent is acting:

Where HMRC hold details of the taxpayer's authority on form 64-8 for information to be copied to the agent, they provide the agent with details of the relevant information contained in taxpayer statements of account (on form SA300). It is not necessary for agents to ask clients to complete a new form 64-8 in order to receive this information. A customised payslip is attached to the agent statement.

Where the return has been processed, HMRC provide agents early in the year with details of:

- any balancing payment for a year of assessment which is due from their client on 31 January; and
- the first payment on account due at the same time in respect of the self-assessment liability for the next year of assessment.

Agents are also provided with particulars of any payments made by their client which have already been allocated against their liability to tax, and of any payments awaiting allocation. The information provided includes details of all liabilities and payments recorded on the taxpayer's account up to the date the information is extracted for the issue of the notification to the agent. Agents are also warned of liabilities which may attract surcharge for late payment if not paid by the end of February.

In April/early May each year, HMRC again send agents details of their clients' outstanding liabilities, including:

- details of any movements on the account up to shortly before the issue of the note to the agents; and
- any new charges or payments of tax since the date on which the previous note was issued to the agent.

This information is provided in the form of a separate note for each taxpayer the agent represents. The note contains details of:

- the agent's name and address;
- the taxpayer's name and address;
- the agent's client reference; and
- the taxpayer's tax reference.

Electronic statements

Between 1 March 1997 and 31 March 2006⁴⁷, agents who were registered to file returns electronically automatically received electronic copies of clients' statements of account through the ELS system, provided HMRC held the authority for information to be copied to the agent. (It was not necessary for a fresh form 64–8 to be completed specifically for this purpose.) Registered ELS filers also received information on the same basis as described above.

Agents who are registered for online filing are able to view their clients' statements of account online⁴⁸.

Taxpayers can elect for their agent to receive their copy of the taxpayer statement of account by completing a revised form 64–8.

- describe the instruments used to protect taxpayers' rights during tax collection, and underline their degree of effectiveness.
Could you please describe the instruments used to protect taxpayers' rights during tax collection and their degree of effectiveness?

Where a taxpayer is dissatisfied with the way in which HMRC have handled his affairs, he may make a complaint.

A taxpayer may lodge a complaint in one of four ways:

- a. to a complaints handler at the HMRC office nearest to his home;
- b. to the Adjudicator, if, after referring a complaint to HMRC, he is still dissatisfied with the outcome;
- c. to his MP, to take up the complaint either with the office concerned or with Treasury Ministers; the MP may ask the Parliamentary Commissioner for Administration (the Ombudsman) to review a case, if it appears to have been handled improperly by the HMRC. The Ombudsman will normally expect the complaint to have already been considered by HMRC and by the Adjudicator; or
- d. in the case of allegations of very serious misconduct by HMRC staff, such as assault or corruption, to the Independent Police Complaints Commission (IPCC) which is independent of HMRC.

47 The ELS system was withdrawn on 31 March 2006.

48 HMRC Working Together, Issue 13, June 2003.

Complaints to HMRC

HMRC have a formal complaints procedure which should be used where a taxpayer either cannot resolve a complaint directly with the office (or officer) with which he has been dealing or prefers not to deal directly with that office or person. HMRC's standards for dealing with complaints are set out in a factsheet⁴⁹ and details of their complaints handling procedures are set out in a guidance manual⁵⁰. Their stated time limits for responding to a complaint are⁵¹:

- acknowledgment receipt of a complaint within 5 working days from the date it was received by the department; and
- a full or interim response to a complaint within 15 working days from the date it was received by the department. Any interim response should provide a progress report and an indication of when a final response will be issued. Further, regular progress reports should be issued as necessary if HMRC consider that it will take some time to resolve the matter.

The initial stage is to contact the Complaints Manager at the office with which the taxpayer has been dealing or the one nearest his home. If the response is deemed unsatisfactory, the taxpayer can ask HMRC to look into his complaint again, when a different complaints handler will take a fresh look at the complaint and give HMRC's final response. Once that final response is given, HMRC's complaints procedure is complete, and any further complaint will need to be to one of the bodies listed above.

HMRC's guidance to their officers is that:

“Your aim should always be to settle the complaint as thoroughly and quickly as possible. Whether you find anything wrong or not your reply should acknowledge and address the customer's concerns. If there is something wrong you should apologise, explain where we went wrong (and why, if we know why) and what we are doing to correct matters. If you find that

49 Leaflet C/FS “Complaints and putting things right” (formerly Code of Practice 1 “Putting things right – how to complain”).

50 See Complaints Handling Guidance Manual.

51 Complaints Handling Guidance Manual CHG300.

there is nothing wrong you should none the less acknowledge the customer's concerns but explain that we have acted correctly. Ensure that your response covers all the customer's concerns and check that it is accurate and technically correct."

In their leaflet C/FS, HMRC advise that complaints about serious staff misconduct, such as assault or corruption, should be made following the normal complaints procedure, but may also be made through an independent complaints coordinator⁵², but see also complaints to the Independent Police Complaints Commission.

Claims for redress

HMRC will consider refunding taxpayers for any reasonable costs directly caused by their mistakes or unreasonable delays and their Redress Guidance Manual details their policy on this. Such costs could include postage, phone calls and professional fees. HMRC may pay additional compensation for worry or distress.

HMRC's approach to handling claims for redress is to look at whether such redress is justified. They recognise that redress may be appropriate in any case where they have made a mistake⁵³, including unreasonable or inappropriate behaviour⁵⁴, but point out that the redress may involve⁵⁵, eg:

- a. an apology;
- b. putting things right;
- c. an explanation of what went wrong; or
- d. a non-monetary gesture such as a bunch of flowers.

Redress may therefore not necessarily be in the form of financial compensation. Financial redress may be given in the following ways:

- a. waiver of statutory interest on unpaid tax⁵⁶;

52 By phone on 020 7084 4500 or by post HMRC PO Box 64353 London EC3P 3AW.

53 See HMRC Redress Handbook RDH204, 208.

54 See HMRC Redress Handbook RDH206.

55 See HMRC Redress Handbook RDH104.

56 See HMRC Redress Handbook RDH104.

- b. reimbursement of reasonable costs incurred as a direct result of mistakes or unreasonable delay⁵⁷;
- c. waiver of tax if the circumstances satisfy the conditions in Concession A19⁵⁸;
- d. compensation for errors which resulted in:
 - (I) additional professional fees⁵⁹; or
 - (II) incidental personal expenses, lost wages or fees and postage and telephone charges⁶⁰.

It should be noted that this does not extend to a claim by the taxpayer for “own time” payments, ie the notional cost of time spent in dealing with HMRC, but there may be occasions where HMRC are prepared to make a payment in recognition of worry and distress caused⁶¹ (see (e) below); or

- a. payments for worry and distress⁶²; these are payments made otherwise than in direct relationship to actual financial loss in respect of errors involving:
 - (I) unwarranted intrusion⁶³;
 - (II) unnecessary HMRC delay⁶⁴;
 - (III) mishandled complaints⁶⁵; or
 - (IV) breaches of confidentiality or inappropriate use of information⁶⁶.

HMRC’s policy of reimbursing reasonable costs incurred by taxpayers as a direct result of their mistakes or unreasonable delays is *ex-gratia*. It operates at their discretion and there is no statutory entitlement to such payments. They consider that in the vast majority of cases it provides fair recompense to most taxpayers for their direct out of pocket expenses⁶⁷.

57 See HMRC Redress Handbook RDH306.

58 See HMRC Redress Handbook RDH App 2.

59 See HMRC Redress Handbook RDH420.

60 See HMRC Redress Handbook RDH410.

61 See HMRC Redress Handbook RDH416, 508.

62 See HMRC Redress Handbook RDH502.

63 See HMRC Redress Handbook RDH504.

64 See HMRC Redress Handbook RDH510.

65 See HMRC Redress Handbook RDH512.

66 See HMRC Redress Handbook RDH240–242.

67 See HMRC Redress Handbook RDH402.

Adjudicator

If the taxpayer has already pursued his complaint about HMRC through their complaints procedure, but has not obtained a satisfactory resolution, he may refer the complaint directly to the Adjudicator for an independent review of the matter within six months of receiving HMRC's final decision.

The Adjudicator looks at complaints relating to direct tax and indirect tax, National Insurance Contributions, tax credits, valuations and child benefit matters formerly the responsibility of separate predecessor departments, but now all under the responsibility of HMRC with effect from 18 April 2005. The scope of the Adjudicator's role and the arrangements under which (s) he works with HMRC are set out in a service agreement made between the adjudicator and the HMRC permanent secretary for tax. This agreement also provides for HMRC to provide necessary support, eg access to records.

A taxpayer may have recourse to the Adjudicator only if his complaint still has not been dealt with satisfactorily after referral first to the Complaints Officer of the HMRC office concerned and subsequently has exhausted HMRC's own complaints procedure.

The Adjudicator can examine complaints about the way in which:

- a. a taxpayer's tax affairs have been dealt with (for example, complaints about delays, poor or misleading advice, errors and discourtesy); and ;
- b. HMRC have exercised their discretion,

but cannot deal with:

- a. matters of government or departmental policy;
- b. matters in respect of which the taxpayer has an existing right of appeal, for example to the Tax Tribunals on matters of law or on the amount of a tax liability;
- c. issues that the courts have already considered, or could have considered;
- d. complaints that have been, or are being, investigated by the Parliamentary Ombudsman (although the Parliamentary Ombudsman will consider complaints previously referred to the Adjudicator).
- e. complaints in connection with requests for information under both the Freedom of Information Act 2000 and the Data Protection Act 1998.

The Adjudicator aims, where possible, to find a resolution to the complaint that is acceptable to both the complainant and HMRC, by way of mediation. Where this is not possible, she will review the case and will make a formal recommendation, ie set out what, if anything, HMRC should do to put things right, and if she believes that HMRC have already dealt with the complaint adequately, she will say so. Whilst HMRC are not bound to accept her conclusion, they have stated that they will normally do so unless there are exceptional circumstances.

The Adjudicator will only reconsider an earlier decision if new evidence, fundamental to the complaint, is provided. Taxpayers who remain unhappy can ask an MP to put their complaint to the Parliamentary Ombudsman.

Note that leave to apply for judicial review of the rejection by the Adjudicator of a complaint concerning the use of information from unidentified informants was refused in *R v Revenue Adjudicator's Office (ex p Drummond)*⁶⁸.

The Adjudicator publishes an annual report on the performance of her office for the year to 31 March which is made available on the adjudicator's office website⁶⁹.

Parliamentary Commissioner for Administration

The Parliamentary Commissioner for Administration (commonly referred to as "the Parliamentary Ombudsman") exists to provide a service to the public by undertaking independent investigations into complaints that government departments (including HMRC), a range of other public bodies in the UK, and the NHS in England have not acted properly or fairly or have provided a poor service. .

The Ombudsman may investigate any action taken by HMRC in the exercise of their administrative functions in any case where a written complaint is made to a Member of Parliament by a member of the public, provided that the complainant has first pursued his complaint through HMRC's complaints procedure and has received a final response from the department. Complaints to the Ombudsman must be referred through Members of Parliament with a request for investigation.

68 QB 1996, 70 TC 235.

69 www.adjudicatorsoffice.gov.uk.

In order to be able to begin an investigation, the Ombudsman must be satisfied that there is some evidence of administrative fault or of service failure and that the complainant has suffered injustice or hardship as a result. Efforts will be made to settle the complaints by mediation before proceeding to a full investigation leading to a formal decision. No investigation will be made into any action for which the complainant has a right of resort to a tribunal or has a remedy in a court of law, though an investigation may still be made if the Commissioner is satisfied that in the particular circumstances it is not reasonable to expect the person aggrieved to resort to such a right or remedy.

The Ombudsman cannot enforce his decisions, but can only make recommendations, which may include the payment of compensation where a complaint has been wholly or partly upheld. In practice, HMRC are unlikely not to accept and act upon the Ombudsman's recommendations.

There are provisions for complaints against the Ombudsman's decision.

Independent Police Complaints Commission

General

The Independent Police Complaints Commission (IPCC) was established by the Police Reform Act 2002 to deal with complaints and allegations of misconduct against the police in England and Wales, and began work on 1 April 2004. In April 2006, the IPCC's remit was extended to include HMRC and it now has powers to investigate the most serious complaints and allegations of misconduct made against HMRC staff in England and Wales. It also has a guardianship role over the HMRC complaints system. HMRC are therefore subject to the same standards of independent, external scrutiny established for the police and other law enforcement agencies.

The IPCC does not replace existing HMRC complaints systems or the role of the Adjudicator and Parliamentary Ombudsman in dealing with complaints about HMRC matters.

Before 2006, serious allegations about HMRC officers were dealt with internally, but a review of Customs and Excise in 2003⁷⁰ had suggested that

⁷⁰ Review of criminal investigations and prosecutions conducted by HM Customs and Excise by the Hon Mr Justice Butterfield.

the department should look at how additional external scrutiny could best be introduced into their work. When HMRC was created in 2005, ministers decided that public confidence would best be achieved by appointing the IPCC to deal with serious complaints and incidents, injuries and deaths following contact with HMRC staff in England and Wales, and the necessary enabling legislation was introduced through the Commissioners for Revenue and Customs Act 2005².

Statutory authority for the IPCC's powers is set out in regulations⁷¹ which provide for certain provisions of the Police Reform Act 2002⁷² to apply with modifications to HMRC.

The IPCC is compiling statutory guidance for HMRC linked to these regulations. It is intended that this statutory guidance will serve as a tool through which the IPCC sets the standards for dealing with serious complaints and conduct matters, as well as death and serious injury matters. As part of the process, the IPCC published the guidance in March 2011 for consultation⁷³.

Complaints to the IPCC

The IPCC only deals with complaints that include serious allegations about the conduct of HMRC staff, eg assault, corruption or criminal behaviour. It has no powers to deal with less serious complaints about staff or complaints about overall HMRC policies.

Complaints should be made directly to HMRC in the first instance. When HMRC refer a serious complaint that has been made against a member of HMRC staff to the IPCC, the IPCC will decide how the matter ought to be investigated. This may take the form of:

- a. an independent investigation (in the most serious cases) carried out by IPCC staff;
- b. a supervised investigation carried out either by HMRC or by the police and overseen by the IPCC. This occurs when the IPCC decides that an incident, complaint or allegation of misconduct is of less significance

71 CRCA 2005 s 28.

72 Part 2 of the Police Reform Act 2002, and secondary legislation made thereunder, as well as amendments made to Schedule 3 thereof by Schedule 23 to the Criminal Justice and Immigration Act 2008 and SOCPA 2005.

73 www.ipcc.gov.uk/pages/consultation.aspx.

- and probable public concern than for an independent or managed investigation, but that oversight by the IPCC is appropriate; or
- c. a local investigation where the IPCC concludes that none of the factors identified in terms of the seriousness of the case or public interest exist, and that HMRC have the resources and experience needed to carry out an investigation without external help.

Subject to certain criteria, an appeal may be made to the IPCC about the outcome of an investigation carried out under (b) or (c) above, but there is no right of appeal to the IPCC about an investigation which has been managed or independently investigated by the IPCC⁷⁴.

Moreover, considering the aims of the questionnaire, we have to analyze some aspects which are linked to the tax collection phase. In particular, we refer to:

Under self-assessment, income tax for a year is normally payable in three instalments. The first two (the interim payments) are due on 31 January in the tax year, and 31 July following the end of the tax year, and are normally 50% of the tax liability for the previous year less any tax deducted at source in that year. The third (balancing payment) is payable on 31 January following the end of the tax year, and is the tax due for that year less the two interim payments. Interest is chargeable to any tax paid late (in addition to penalties as explained in section 1) in order to encourage compliance with the self-assessment mechanism. Interests are not intended to constitute a penalty. These are designed to cancel the immediate financial advantage for those who pay late over those who pay on time.

If a self-assessment is amended following an enquiry into the taxpayer's return, any additional tax due or repayable as a result of the amendment is payable or repayable 30 days after the notice of the amendment is given if this is later than the normal due date.

- Payment of the sums due and offset

3.1. Please describe if in your tax system tax debts can be offset against taxpayer's credits. Please specify if these credits can only be tax credits or also other kinds of credits (as the credits from the Italian National Health Service). Moreover, please describe under which conditions tax debts can be offset.

74 www.ipcc.gov.uk/Documents/hmrc_investigation.pdf.

Tax due from a taxpayer (individual, trustee or company) may be collected directly from him by way of a charge under:

- a self-assessment made by the taxpayer or on his behalf by an HMRC officer;
- an amendment of the self-assessment by an HMRC officer during, or on the conclusion of, an enquiry into the taxpayer's return or claim;
- a determination by HMRC following a failure to deliver a return; or
- a discovery assessment made by an HMRC officer.

Certain kinds of income may be received by the taxpayer under deduction of tax, the most common being:

- employment income, pension income or social security income subject to PAYE;
- some forms of interest and annual payments; and
- receipts by a beneficiary from the trustee of a settlement.

The payer must account to HMRC for the tax so deducted, which is then set off against the tax which the taxpayer pays directly.

The direct charge may also be reduced by credits for dividends paid by a UK company and by tax suffered in an overseas territory in respect of the income concerned. Where an individual taxpayer is liable to tax at the higher rate, the difference between that rate and the rate of tax credit or tax deducted at source is included in the calculation of his self-assessment liability.

In some cases the direct charge is not made on the taxpayer, but is made in the case of:

- a minor, on the guardian or trustee;
- a deceased person, on the personal representative; or
- a non-resident person, on the UK representative.

In September 2009, the Treasury announced that in 2010, HMRC would start to trial the recovery of working tax credit and self-assessment tax debts through deductions from benefit payments, effectively allowing the Department for Work and Pensions (DWP) to collect HMRC debts. Authority for this will be given by an amendment to the regulations.

Participation in the trial is voluntary. This service is offered to people who cannot afford to settle their debts with HMRC in a lump sum and who would prefer to pay them off through a voluntary deduction from their state benefits. It involves individuals who are in receipt of benefit and whose tax credit overpayment or self-assessment debt is less than £1,000. This option was trailed as being open to individuals who are in receipt of benefit and whose tax credit overpayment or self-assessment debt is less than £1,000, and likely to be of interest to people who cannot afford to settle their debts with HMRC in one go and who would prefer to pay them off through a voluntary deduction from their benefits.

Could you please precise if such “trial” is still a temporary regime or has become a definitive?

HMRC confirmed in July 2012 that they will offer claimants already in the pilot the option to continue having their debt recovered from their DWP benefit. No announcement has been made as to whether this method of repayment will be offered to all claimants.

Finally, where a person owes money to HMRC and is also owed an amount by HMRC, they can set off the amount due to the taxpayer against the amount due from him⁷⁵. It appears that they can even use a repayment currently due to offset a debt that will become due at a future date⁷⁶. This power enables HMRC to set off debts across the taxes. In an insolvency procedure, they cannot however use the power of set-off to set a debt arising before the commencement of the insolvency procedure against a repayment becoming due in the insolvency (or vice versa)⁷⁷.

Could you please clarify the highlighted sentence?

Which are the credit which can be offset? Are they only tax credits or credits having a different nature are also involved?

Which are the conditions to be met for setting off tax debts and tax credits?

What about local taxes?

Where there is both a credit and a debit in relation to a person, the Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs may set the debit against

75 Section 130, FA2008.

76 Section 130(7), FA 2008.

77 Section 131, FA 2008.

the credit, and the obligations of the Commissioners and of the person concerned are discharged to the extent of any such set-off.

“Credit” means a sum that is payable by the Commissioners to the person concerned under or by virtue of an enactment, or a relevant sum that may be repaid to the person by the Commissioners; and “debit” means a sum that is payable by the person concerned to the Commissioners under or by virtue of an enactment or under a contract settlement.

However, where an insolvency procedure has been applied to a person, and there is a post-insolvency credit in relation to that person, that credit may not be set off under the above provisions against a pre-insolvency debit in relation to that person. An insolvency procedure is taken for this purpose to be applied to a person where:

1. a bankruptcy order or winding-up order is made, or an administrator is appointed, in relation to that person;
2. that person is put into administrative receivership;
3. if the person is a corporation, that person passes a resolution for voluntary winding-up;
4. a voluntary arrangement comes into force in relation to that person; or
5. a deed of arrangement comes into force in relation to that person.

Where there has been a transfer from one person (the ‘original creditor’) to another (the ‘current creditor’) of a right to be paid a sum (the ‘transferred sum’) by the Commissioners, they must set the transferred sum against a sum payable to them by the original creditor if they would have had an obligation to do so under or by virtue of any enactment had the original creditor retained the right, and may do so if they would have had a power to do so under or by virtue of any enactment or under a rule of law had the original creditor retained the right.

The intention of the legislation is to harness the cost reductions for taxpayers and HMRC alike from set-off and also to reduce the number of payment transactions and non-productive contacts with HMRC.

HMRC is not required to seek authority from taxpayers before the set-off takes place. However, HMRC must still advise the taxpayer in writing what has been done.

HMRC may make a set-off at any time where an amount is due from and payable to HMRC for the same legal person or entity at the same time.

Where HMRC is obliged to set-off under specific legislation, this continues to take priority, eg, NICs, VAT, Landfill Tax and Aggregates Levy and existing HMRC systems support these mandatory set-offs.

Set-off will take place either at HMRC's discretion or at the taxpayer's request. In particular, set off will mean that:

- repayments will be set only against established debts. 'Established debt' is considered by HMRC to be a quantified debt that is correctly payable either based on a return from the taxpayer or which has been assessed and either the appeal has been determined, or the period for appeal has passed;
- payments will be allocated using the framework of existing rules where the aim is always to allocate to taxpayer's best advantage as outlined in Debt Management and Banking Manual⁷⁸;
- Self Assessment (SA) repayments will still be set automatically against SA Payments on Account; and
- repayments assigned to charity under the SA Donate Scheme will continue to be made to that charity. Other assignments will be secondary to set-off.

There is no monetary limit in statute to the amount set-off, but HMRC may choose not to exercise set-off for small amounts if it is clearly uneconomical or unproductive to do so.

During passage of the Finance Bill Ministers gave assurances about tax credits and child benefit. HMRC will therefore not use ongoing tax credit or child benefit awards to pay tax, etc debts. Where it comes to recovering overpayments arising from a tax credit or child benefit award, HMRC will not disturb arrangements in place to recover the debt. Also, HMRC will only set other tax repayments against tax credit or child benefit overpayments when requested to do so by the customer.

HMRC will now no longer seek the authority of the taxpayer to set-off payments due and debts accrued. There is no formal appeal against set-off, but HMRC may consider a taxpayer's specific concerns where a set-off has been made. HMRC will always notify the taxpayer in writing that set-off has taken place.

78 DMBM240010.

- Debt rescheduling and waiver of it

In this section please explain if and, in case, under which conditions the collection agent can reschedule the debt. Please focus on the possible ways of debt rescheduling that can be carried on by the collection agent and do not deal with those ways available solely to the Tax Authorities.

However, please describe all the cases in which both the collection agent and the Tax Authorities are involved.

3.2. Does your own tax system provide for the possibility to pay by instalments?

3.2.1. In case of positive answer to question n. 3.2., what conditions must be met in order to obtain the payment by instalments? Which is the applicable interest rate? Is such an interest rate in line with market interest rates?

3.3. In the tax collection procedure, are there any agreements/settlements between the taxpayer and the collection agent aimed at reducing the amount of the sums due?

3.3.1. In case of positive answer to question n. 3.3., please underline if these agreements/settlements are always applicable or if they can be applicable only when the debtor is in particular situations (e.g., in case of bankruptcy or financial crisis).

3.3.2. Please underline the powers of the collection agent and the parameters in light of which he has to evaluate his approval to these agreements.

3.3.3. What is the level of discretionality that the Tax Administration enjoys in dealing with taxpayers in terms of abandonment, reduction of the amount of taxes and/or penalties to be collected, payment extensions, etc.? Which body has the competence for exerting such discretionary powers (Minister, Directors, Officers)? Which sector of the Tax Authority does this body belong to (e.g. sector dedicated to the administration of taxes and / or collection)?

Where the taxpayer is able to make a satisfactory offer (as considered in section 2), the contract agreed upon between it and HMRC normally provides for the payment to be made within 30 days, but if the taxpayer needs to realise assets to meet the liability, further time up to six months may be allowed⁷⁹.

⁷⁹ HMRC Enquiry Manual EM6235

Which are the consequences if the term is not observed?

May you please underline the acts involved in this phase, their roles and their fundamental elements?

There may be cases where the taxpayer has insufficient means to make an offer in the amount suggested by the officer. In that case the officer, if he has not already done so, asks the taxpayer for a list of his current assets and liabilities (at their current values) and a statement of his current income and outgoings. Assets of a spouse or partner should, if possible be included, particularly if they have been acquired with funds provided by the taxpayer⁸⁰.

The taxpayer is expected to realise assets not required for his business and to raise loans on other assets, including his residence and business premises⁸¹.

If the taxpayer is still unable to pay the full amount immediately, the officer considers accepting the balance in instalments. Instalments should⁸²:

- a. be within the taxpayer's ability to meet them;
- b. be payable at regular (usually monthly) intervals;
- c. not extend for more than five years.

An offer which includes instalment payments includes an additional amount to take account of the risk and the further delay in payment⁸³. How is this additional amount evaluated? Do they apply an interest rate or is a predetermined amount of money defined? How much is this additional amount?

Evaluated by taking into account the history of the individual taxpayer. It is not a fixed fee but completely dependent on past accruals and conduct.

Does the taxpayer need to give some guarantees in order to obtain payment by instalments? Who evaluates the sustainability of the offer? How?

The offer is evaluated by the agent responsible for that particular case. Cases are reviewed by line managers. Offers are evaluated in accordance with HMRC's internal guidelines and manuals.

80 HMRC Enquiry Manual EM6214

81 HMRC Enquiry Manual EM6216

82 HMRC Enquiry Manual EM6249–6251

83 HMRC Enquiry Manual EM6250

Which is the applicable interest rate? Is such an interest rate in line with market interest rates?

Interest is calculated up to the anticipated date of payment in the settlement offer. Interest is charged at a rate based on a broad average of the net cost of borrowing and provides normal commercial restitution for the delay - just as repayment supplement/interest is intended to compensate the taxpayer⁸⁴. Interest is calculated as though the correct liabilities had been assessed and had become final for all years.

Can the offer which includes instalment payments be made only during the tax assessment or also during the forced tax collection procedure?

The forced tax collection is seen as very much a last resort. Once this is initiated HMRC will have satisfied itself that all other reasonable steps have been considered.

May you please describe the instruments used to protect taxpayers' rights during tax collection, and underline their degree of effectiveness?

This has already been discussed in section 3.

Could you please elaborate on powers of HMRC in the context of such offers? Does it enjoy fully discretionary powers or is it required to follow a specific set of guidelines?

As explained above, the starting point for the contractual offer is agreeing the duties, NIC and interest which are then added to the amount of the penalty payable by the taxpayer. In all cases the expected offer must be approved by the line manager before settlement discussions begin.

The offer must be set out in a contract settlement form showing:

- the components of the expected offer; and
- the line manager's record approval of the expected offer.

Once the expected offer has been calculated, HMRC's policy is not to normally depart from it unless it has:

- real doubts about the strength of its case; or

84 HMRC Enquiry Manual EM6006

- further evidence, or further argument; or
- there is a means problem which cannot be resolved by allowing time to pay.

HMRC provides examples of calculation of an offer as follows:

“a cash offer of £10,000, with £5,250 paid on account, would have an addition for time granted based on the unpaid £4,750. If the current statutory interest rate is 11% and monthly payments are to be spread over 3 years, the addition is £4,750 @ 12% for 3/2 years = £855

The expected offer becomes £10,855 with £5,605 to pay. Since this cannot be divided into 36 equal instalments, it might be convenient to suggest a first instalment of £180, followed by 35 instalments of £155 each.”⁸⁵

In which cases is the payment by instalments revoked?

The payment by instalments in the context of a contract settlement is a contractual agreement between the parties. As such, this cannot be simply “revoked” but it needs to comply with the terms of the agreement. The usual English law provisions of breach of contract and due performance will apply to the settlement.

If the taxpayer is prepared to agree with the officer’s findings, he is invited to enter into a contract settlement. This is a contract to pay any additional tax (including national insurance contributions) resulting from the enquiry or investigation, together with interest and, where appropriate, penalties. He is handed a copy of HMRC’s guidelines which explain how settlements are negotiated.

Before taxpayers are charged penalties under FA 2007 Sch 24 and FA 2008 Sch 41 HMRC should send a Penalty Explanation Letter (PEL). In penalty assessment cases a PEL must be sent. However, the PEL is not mandatory in contract settlement cases but if it is not used, an alternative record must be kept of the explanation given of the penalty decisions.

The taxpayer may make a monetary offer to HMRC in consideration for no formal proceedings being taken against him for the irregularities arising

85 HMRC Enquiry Manual EM6253

from the enquiry or investigation. If the offer is accepted by HMRC, it forms the basis of a binding contract under which proceedings can be taken for recovery of the amount offered. It also formally brings the enquiry or investigation to an end and HMRC are not able to make any further enquiries for the years concerned unless there is a new discovery.

Once a contract offer has been accepted, it has the same effect as the issue of a closure notice. The year(s) included in the contract become final, and HMRC are not able to make any further enquiries into those years unless they consider that the conditions for making an assessment are satisfied.

If the taxpayer is unwilling to enter into a contract settlement on terms acceptable to the HMRC, the officer will issue a formal closure notice⁸⁶. In this case, the officer's amendments are made on the basis that all unagreed matters are resolved in HMRC's favour⁸⁷.

A closure notice⁸⁸:

- a. states that the officer has concluded his enquiries;
- b. states his conclusions; and either:
 - (i) states that no amendment to the self-assessment or claim is needed;
 - (ii) makes amendments to give effect to the conclusions in b).

Unless the closure notice states that no amendment of the return is required, the officer must amend the return (in effect, the self-assessment) to give effect to his conclusions and send the taxpayer or his agent a computation of the amendments⁸⁹. If, during the course of the enquiry, the taxpayer has made amendments to his return, they are taken into account in the closure notice.

The amendment to the self-assessment is a revised amount of income tax, capital gains tax and National Insurance contributions payable for the year, taking account of the outcome of the enquiry. The excess of this amount over any previous payments in respect of that assessment is payable within

86 TMA 1970 s 28A.

87 HMRC Enquiry Manual EM3840.

88 HMRC Enquiry Manual EM3832.

89 HMRC Enquiry Manual EM3850.

30 days of the issue of the closure notice⁹⁰. There is a right of appeal to the tribunal against the closure notice which must be made within 30 days⁹¹.

A charge to interest is imposed automatically⁹². The officer makes a formal determination of any penalties he considers appropriate⁹³, against which there is a right of appeal⁹⁴.

3.3.4. Is there any rule expressly providing for the non-negotiability of the tax obligation? If so, what are the limits to such a general rule?

HMRC exercises its discretion - in the sense of making choices about when, how and to what extent to make a claim for tax - all the time.

Section 5 of Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 (CRCA) vests HMRC with the responsibility for the “collection and management” of taxes. Section 9 then expands on this provision by giving HMRC the power to “do anything which they think (a) necessary or expedient in connection with the exercise of their functions, or (b) incidental or conducive to the exercise of their functions.”

HMRC may be said to apply its discretion in the following categories of cases:

- a. discretion as to non-application of the law where its proper interpretation is agreed;
- b. discretion as to how to interpret the law;
- c. discretion in management of application of legislation and litigation; and
- d. hybrids of categories (a) and (b) or of categories (b) and (c).

Discretion as to non-application of the law where its proper interpretation is agreed.

HMRC may decide not to enforce the law according to its agreed meaning.

90 TMA 1970 Sch 3ZA para 5. See also HMRC Enquiry Manual EM3852.

91 TMA 1970 ss 31(1)(b), 31A(1)(b).

92 TMA 1970 s 86(1).

93 TMA 1970 s 100(1).

94 TMA 1970 s 100B.

There are various ways in which it has done this in the past and the primary methods

are:

- i) published extra-statutory concessions; or
- ii) waivers or deals with individual taxpayers or groups of taxpayers on a one-off basis.

The practice of extra-statutory concessions has generated much debate over the years,

The case of *Vestey v IRC*⁹⁵, famously enunciates “One should be taxed by law, and not be untaxed by concession”.

The scope of concessions which may be granted, was clarified by the House of Lords in *Wilkinson v IRC*⁹⁶. This case has caused HMRC to review all its concessions and to commence a programme of withdrawing some and legislating others that fall outside the scope of its discretion according to the views outlined by Lord Hoffmann.

In *Wilkinson* Lord Hoffmann agreed with Lord Diplock who, in *IRC v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*⁹⁷ stated that HMRC were granted “a wide managerial discretion as to the best means of obtaining for the national exchequer from the taxes committed to their charge, the highest net return that is practicable having regard to the staff available to them and the cost of collection.”

He then continued:

“[t]his discretion enables the commissioners to formulate policy in the interstices of the tax legislation, dealing pragmatically with minor or transitory anomalies, cases of hardship at the margins or cases in which a statutory rule is difficult to formulate or its enactment would take up a disproportionate amount of parliamentary time... [i]t does not justify construing the power so widely as to enable the commissioners to concede, by extra-statutory concession, an allowance which Parliament could have granted but did not grant...”

HMRC’s current list of concessions states that:

“An Extra-Statutory Concession is a relaxation which gives taxpayers a reduction in tax liability to which they would not be entitled under the strict

95 [1979] Ch. 177

96 R v IRC, ex parte Wilkinson [2005] UKHL 30

97 [1981] STC 260 (HL)

letter of the law. Most concessions are made to deal with what are, on the whole, minor or transitory anomalies under the legislation and to meet cases of hardship at the margins of the code where a statutory remedy would be difficult to devise or would run to a length out of proportion to the intrinsic importance of the matter.

The concessions described within are of general application, but it must be borne in mind that in a particular case there may be special circumstances which will need to be taken into account in considering the application of the concession. A concession will not be given in any case where an attempt is made to use it for tax avoidance.”⁹⁸

Waivers and deals

In addition to generalised concessions, HMRC has a settled discretion within its powers of management under section 5 CRCA to reach agreements with individual taxpayers or groups of taxpayers. This was firmly established in *Inland Revenue Commissioners v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*⁹⁹.

The *National Federation of Self-Employed* case permitted the Inland Revenue, as it then was, to come to an agreement with unions and employers concerning a group of workers, wiping out past tax liabilities incurred as a result of evasion on the condition of future co-operation. This waiver was challenged as unreasonable by a group representing small businesses. The case made clear that there was no rule of equality in tax treatment that prevented such a deal in the UK and the majority also held that other taxpayers, including the small business group, had no locus to bring the case. In *R v IRC, ex p MFK*¹⁰⁰, relying on the earlier case of *Preston*¹⁰¹, the court confirmed that if the revenue authority agreed to forgo tax which might arguably be payable on a proper construction of the relevant legislation, it could be held to that representation under the doctrine of legitimate expectation developed as part of judicial review provided the taxpayer had made full disclosure.

98 <http://www.hmrc.gov.uk/specialist/esc.pdf>

99 [1981] 2 W.L.R. 722

100 [1989] STC 896

101 [1985] STC 282

There are limits to this, as shown in the case of *Al Fayed*¹⁰². There are some deals which are ultra vires and therefore, it would seem, cannot bind the revenue authority. An unlawful use of its discretion cannot bind the revenue authority. The problem is to know what is unlawful, since it is permissible to forgo tax that might otherwise be collected in some a case like *MFK* but not in *Al Fayed*, where it was held that the Revenue had no power to contract with a taxpayer as to his future tax liability.

Discretion as to how to interpret the law.

It is clearly ultimately for the courts to decide on the proper meaning and application of legislation, but in practice there is considerable scope for HMRC to opine on the meaning of legislation. Unless and until HMRC's view is challenged in the courts it is likely that many taxpayers will rely on the HMRC interpretation and this is therefore a very powerful tool. The following devices are utilised:

- i) statements of practice, interpretations and press releases;
- ii) guidance booklets and guidance statements;
- iii) manuals written initially for revenue staff; and
- iv) statutory and non-statutory clearances

Discretion in management of application of legislation and litigation

Codes of Practice are used by HMRC that set out the way in which they will conduct investigations and enquiries, when and how it will offer advice and provide information and how it will conduct consultations on proposed changes to the law¹⁰³. There is also a litigation and settlements strategy which guides the way in which disputes are dealt with¹⁰⁴.

The Codes of Practice create self-imposed duties on HMRC but in some cases also mean that they will apply their discretion, for example by not exacting the full penalty available under the law where voluntary disclosure of irregularities is made.

102 *Al Fayed v Advocate General for Scotland* [2004] STC 1

103 The Codes of Practice can be found at <http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/c11.htm>

104 HMRC Litigation and Settlements Strategy – this can be found at <http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/lss-intro.htm>

Discretion is also applied as to when to pursue a case through the courts and when to settle.

Resource allocation and risk rating are management tools which may employ a degree of discretion. Resource allocation is very clearly recognised to be the central area where HMRC needs to have scope to manage in a cost efficient way.

Hybrids of categories (a) and (b) or of categories (b) and (c).

Where a discretion as to how to manage resources or interpret legislation is interlaced

with concessionary treatment we have a hybrid of the above categories. The concession may be an integral part of the treatment applied by HMRC and may be a deliberate relaxation or simply the unintended consequence of a particular interpretation. If the validity of the concessionary part of guidance is in question, however, then this might undermine the guidance entirely.

- Suspension of the tax collection procedure

3.4. Does your tax system provide for the suspension of the tax collection procedure?

3.4.1. In case of positive answer to the question n. 3.4., is there an authority empowered with the granting of suspension of the collection procedures or is it fixed by law provisions? Is this authority the collection agent?

3.4.1.1. With regard to suspensions fixed by law provisions, which are the conditions required for benefiting from the suspension?

3.4.1.2. With regard to suspensions granted by an authority different from the collection agent, which is the authority empowered with the granting of the suspension of the collection procedures? Please describe the conditions required for benefiting from the suspension of collection procedure.

3.4.1.3 With regard to suspensions granted by the collection agent, please describe the conditions required for benefiting from this suspension.

Where an appeal has been notified to the tribunal, the parties may agree that an amount of tax for collection is deferred until the outcome of the appeal. If an agreement cannot be reached, the taxpayer may apply to HMRC and subsequently the tribunal, under section 55 of TMA 1970, for a determination of the amount of tax to be deferred.

Is the suspension possible only on the basis of an agreement between the parties?

Which are the applicable conditions for such an agreement?

Does HMRC enjoy fully discretionary powers or is it required to follow a set of guidelines?

Could you precise if the judge plays a role in such procedure?

The appellant must first apply by notice in writing to HMRC within 30 days of the specified date for a determination by it of the amount of tax the payment of which should be postponed pending the determination of the appeal. Most cases are decided in this way. If the agreement is not in writing, it must be confirmed in writing, and the date of such confirmation will determine the date when the tax not postponed is due and payable¹⁰⁵.

Where such determination is not agreed, the taxpayer must refer the application for postponement to the tribunal within 30 days from the date of the document notifying HMRC's decision on the amount to be postponed. The application must state the amount believed to be overcharged to tax and the grounds for that belief¹⁰⁶.

Until the amount to be postponed is determined, either by HMRC's agreement or the Tribunal's decision, no action may be taken to collect any of the tax charged. Any tax which is not postponed is due and payable as if it were charged by an assessment of which the notice was issued on the date of determination and against which there had been no appeal¹⁰⁷.

If as a result of a change in circumstances, either party has grounds for believing that the amount so determined has become excessive or, as the case may be, insufficient, and the parties cannot agree on a revised determination, the dissatisfied party may, at any time before the determination of the appeal, apply to the tribunal for a revised determination of that amount¹⁰⁸.

A number of cases illustrating the Court's approach to the postponement of taxes are discussed in section 2.

105 TMA 1970 s 55(8A).

106 Taxes Management Act 1970 s 55(3) (substituted by SI 2009/56).

107 TMA 1970 s 55(6)(a).

108 Taxes Management Act 1970 s 55(4) (substituted by SI 2009/56). Any such application is subject to the relevant provisions (see para 1759) of the Taxes Management Act 1970 Pt V (ss 46D–57) (in particular s 48(2)(b)); s 55(5) (substituted by SI 2009/56).

- Interim measures

3.5. Does your tax system provide for interim measures that the authority in charge of forced collection procedure can promote? Please describe these measures, the conditions of applicability and their effects.

Not aware of interim measures akin to the ones described in this section.

3.5.1. Can you confirm that there are not any interim measures (or similar measures) in order to safeguard the revenue credit when the tax collection is at risk?

The tax collection mechanism in the UK provide a number of options to HMRC and local authorities. The only real preventative actions are insolvency and bankruptcy petitions, applications for court freezing injunctions over bank accounts and assets, and the imposition of securities.

I have included a table which provides a snapshot of the various enforcement actions below which I hope will provide you with further background.

METHOD	TYPE OF ASSETS WHICH CAN BE ENFORCED AGAINST	PROS	CONS
Writ of fieri facias or warrant of execution	Most forms of personal property owned by the judgment debtor, capable of seizure and sale	<ul style="list-style-type: none"> • Often the quickest way of getting payment of a judgment debt. • Simple and straightforward procedure. • Statistics show it is the most popular method of enforcement. • Works for both individual and corporate debtors. 	<ul style="list-style-type: none"> • Will only work if debtor has enough goods which can be sold at auction to meet the judgment debt and enforcement officer's charges or, alternatively, enough money to pay judgment debt. • Permission required to issue a writ of fi fa once six years has elapsed since date of the judgment or order. If permission is granted, recovery of interest on the judgment debt is limited to six years^A. • Judgment debtor can refuse bailiff entry to private residence.

Third party debt order	Money debt(s) owed by third party(ies) to judgment debtor (for more on which assets are attachable)	<ul style="list-style-type: none"> • Can take effect relatively quickly • Ensures that a debt is paid in cash. 	<ul style="list-style-type: none"> • One of the least used methods of enforcement. • The evidence to support an application (that the debtor is owed money by a third party/has a bank account and details) can be hard to find. • Cannot apply for a third party debt order against a joint bank account unless the judgment debt is a joint debt of all the account holders. • Third party debt orders cannot attach future debts. • A third party debt order cannot be used to enforce against foreign debt^B.
Charging order and order for sale	<ul style="list-style-type: none"> • Land • Securities • Funds in court • Dividends and interest • Interest in a trust 	<ul style="list-style-type: none"> • Judgment creditor can wait before enforcing a charging order by seeking an order for sale. If property prices are dropping, it may be sensible to wait for them to rise again. • Interest continues to run on sum secured from date of judgment to receipt of final monies, although delay in seeking charging order of over six years may result in interest being limited to six years^C. • No limitation problems in seeking charging orders and orders for sale because these are not viewed as fresh action on a judgment and therefore are not subject to the six year limitation period (under section 24(1) of the Limitation Act 1980). 	<ul style="list-style-type: none"> • A slow method of enforcement- three stages – application for interim charging order, application for final charging order and order for sale. • Not likely to be effective if there is not substantial equity in a property or if the property is jointly owned or occupied by others than judgment debtor.

A Lowsley v Forbes [1999] 1 AC 329.

Freezing injunction	<ul style="list-style-type: none"> • Interim order which restrains a party from disposing or dealing with his assets. 	<ul style="list-style-type: none"> • Can be sought before proceedings have been issued, or after trial or determination, to preserve the defendant's assets until judgment can be enforced. • Can be made in respect of assets: • Within England and Wales (domestic freezing orders). • Situated outside the jurisdiction or worldwide (worldwide freezing orders or WFO). 	<ul style="list-style-type: none"> • Does not provide any security over the assets frozen. • It does not give a claimant priority over the defendant's other creditors. • An applicant has an onerous duty of full and frank disclosure. • An applicant will be required to give certain undertakings to the court. These will include an undertaking in damages. • May only be enforced in another jurisdiction with the English court's permission. • It is not enforceable outside the jurisdiction and not binding on third parties overseas until it has been recognised, registered or enforced in the local court.
Attachment of earnings	Cash (part of debtor's wages will be paid into court and released to judgment creditor).	<ul style="list-style-type: none"> • Inexpensive and fairly easy method of enforcement. • Automatic deduction from wages so does not rely on debtor making payment. 	<ul style="list-style-type: none"> • Often not very satisfactory method of enforcement. Low payments often ordered. • Debtor needs to be in paid employment. • Interest does not accrue to the debt and it can take many years to recover in full. • Use of attachment of earnings order may preclude use of other methods of enforcement – leave of the court to levy execution is needed whilst an attachment of earnings order is in force (section 8, Attachment of Earnings Act 1971).

B Societe Eram Shipping Company Limited v Cie Internationale de Navigation [2004] 1 AC 260 and Kuwait Oil Tanker Company SAK v UBS AG [2003] UKHL 31.
C Lowsley v Forbes [1999] AC 329.

Appointment of receiver by way of equitable execution under CPR 69	Property of the judgment debtor which is not amenable to other methods of enforcement (e.g. future debts) cannot be subject of a third party debt order. Despite reference to “equitable execution”, the debtor's interest in the property can be legal or equitable. Interest must be assignable. Property not capable of assignment includes some pensions, salaries of public officers and property the subject of contractual restriction on assignment.	<ul style="list-style-type: none"> • Court can appoint receiver by way of equitable execution over foreign and future debts^D 	<ul style="list-style-type: none"> • Rarely used. Only available where other methods of legal enforcement (writ of fi fa, attachment of earnings, third party debt order, charging order) are not available^E.
Writ of sequestration	All real and personal property belonging to judgment debtor		<ul style="list-style-type: none"> • Only available in respect of orders in the nature of an injunction. • Debtor has to have been in contempt for disobeying previous order of court.
Writ of possession	Land		<ul style="list-style-type: none"> • Only a means of enforcing a judgment or order giving possession of land.
Writ of specific delivery	Specific goods of judgment debtor		<ul style="list-style-type: none"> • Only used where defendant does not have option of retaining goods by paying their assessed value. Where he has that option, use writ of delivery.
Writ of delivery	Specific goods of judgment debtor		<ul style="list-style-type: none"> • Only used where defendant has the option to retain goods by paying their assessed value. If not, use writ of specific delivery.

Bankruptcy	Assets of the judgment debtor that get divided amongst his creditors by the trustee in bankruptcy following an order for bankruptcy.	The threat of bankruptcy may be useful for obtaining payment from judgment debtors who do not wish to become bankrupt (eg professionals, company directors).	<ul style="list-style-type: none"> • The courts have discouraged the use of insolvency procedures as a debt collection exercise. • Bankruptcy petitions can only be issued in the case of debts over £750. • Secured or preferred creditors take priority to the judgment creditor. At the end of the process, the judgment creditor may only receive a small proportion of his debt, or nothing at all.
C o m p a n y liquidation	Assets of the company judgment debtor that get divided amongst its creditors by the liquidator following a winding up order.	<ul style="list-style-type: none"> • The threat or commencement of winding-up proceedings can result in the debt being recovered quickly. • If court grants a winding-up order, the liquidator will take control of all the company's assets from the directors. The liquidator has wide-ranging powers and may bring legal proceedings to maximise the assets available for distribution amongst the company's creditors. 	<ul style="list-style-type: none"> • The courts have discouraged the use of insolvency procedures as a debt collection exercise. Not appropriate if the debt is genuinely disputed or if the company has a genuine cross-claim or right of set-off. If the court is satisfied of this, petition will be dismissed and the creditor will be required to pay the company's costs, often on the indemnity basis. • Only a modest proportion of the debt may be recovered if there are other creditors. • Substantial delay possible between company entering into liquidation and payment of a dividend (whether interim or final) to the creditors by the liquidator.

D Masri v Consolidated Contractors International UK Ltd and others (No 2) [2008] EWCA Civ 303
E Morgan v Hart [1914] 2 KB 183

- Consideration and liability of the collection agent:

Does your tax system provide for a consideration to the collection agent for the activity he carries on?

In case of positive answer to question n. 3.6., how is this remuneration calculated and who bears the cost of it? Which is the amount of the mentioned consideration?

Does your tax system provide for liability of the collection agent?

In case of positive answer to question n. 3.7., which are the main situations in which the collection agent can be liable?

The collection agent is employed by HMRC and is remunerated according to a fee schedule and the value of good which it seizes.

Could you please describe the nature, the role and the functions of the collection agent? Is it a public or a private entity?

The collection agent is a private company employed by HMRC. HMRC lists the following companies as approved debt collectors¹⁰⁹:

- Advantis Credit Ltd
- Apex Credit Management Ltd
- Bluestone Credit Management Ltd (formerly named Close Credit Management Ltd)
- Commercial Collection Services Ltd
- Commercial Credit Services Group
- Credit Solutions Ltd
- Direct Legal and Collections
- drydensfairfax solicitors
- Equita Ltd
- Fredrickson International Ltd
- akinika Debt Recovery Ltd (formerly known as iQor Recovery Services Ltd)
- Rossendales Ltd

The role and the function of the collection agent is addressed below in the section relating to distraint.

109 <http://www.hmrc.gov.uk/payinghmrc/problems/dontpay/debts.htm>

<i>“Action Taken</i>	<i>Fees, Costs and Charges</i>
<i>On or in connection with the levying of distress</i>	<i>Fees</i>
For making a visit to premises with a view to levying distress (whether the levy is made or not).	A sum not exceeding £12.50.
<p>Levying distress where the total sum charged is £100 or less.</p> <p>Levying distress where the total sum charged is more than £100.</p> <p><i>Where distress has been levied</i></p> <p><i>1. Taking possession</i></p> <p>Where close possession is taken.</p> <p>Where walking possession is taken</p> <p><i>2. Removal and storage of goods</i></p> <p><i>3. Appraisement</i></p> <p><i>4. Sale</i></p> <p>Where the sale is held on the auctioneer’s premises, for the auctioneer’s commission (to include all out-of-pocket expenses other than charges for advertising, removal and storage).</p> <p>Where the sale is held on the debtor’s premises, for the auctioneer’s commission (not to include out-of-pocket expenses or charges for advertising).</p>	<p>£12.50</p> <p>12½ per cent on the first £100 of the amount to be recovered;</p> <p>4 per cent on the next £400;</p> <p>2½ per cent on the next £1,500;</p> <p>1 per cent on the next £8,000;</p> <p>¼ per cent on any additional sum.</p> <p><i>Costs and Charges</i></p> <p>£4.50 for the day of levy only.</p> <p>45p per day, payable for the day the distress is levied and up to 14 days thereafter.</p> <p>The reasonable costs and charges of removal and storage.</p> <p>The reasonable fees, charges and expenses of the person appraising.</p> <p>15 per cent. on the sum realised plus the reasonable cost of advertising, removal and storage.</p> <p>7½ per cent. on the sum realised plus out-of-pocket expenses actually and reasonably incurred and the reasonable costs of advertising.</p>

1. In any case where close possession is taken, an individual left in possession must provide his own board.

2. For the purpose of calculating any percentage fees, costs and charges, a fraction of £1 is to be reckoned as £1, but any fraction of a penny in the total amount so calculated is to be disregarded.

3. In addition to any amount authorised by this Schedule in respect of the supply of goods or services on which value added tax is chargeable there may be added a sum equivalent to value added tax at the appropriate rate on that amount¹¹⁰.”

In the case of distraint, the collection agent is accountable to HMRC which publishes a number of guidelines to ensure that the taxpayer’s rights are preserved.

Does your tax system provide for liability of the collection agent?

The collector acts as an agent and is therefore accountable to HMRC. If your query is aiming to a different liability please explain.

Could you please describe the main elements of the guidelines published by HMRC?

The main elements are:

- Respect
- Help and support the taxpayer to get things right
- Treat the taxpayer as honest
- Be even-handed
- Be professional and act with integrity
- Tackle people who deliberately break the rules and challenge those who bend the rules
- Protect information and respect privacy
- Accept that someone else can represent taxpayers
- Do all we can to keep the cost of dealing with HMRC as low as possible

In addition, the Office of Fair Trading, regulates the business practices of

¹¹⁰ Schedule to The Distraint by Collectors (Fees, Costs and Charges) (Stamp Duty Penalties) Regulations 1999.

debt collecting agencies¹¹¹. The principles in the OFT's guidance state that agencies should:

- treat debtors fairly – debtors should not be subjected to aggressive practices, inappropriate coercion, or conduct which is deceitful, oppressive, unfair or improper, whether unlawful or not;
- be transparent in their dealings with debtors and others – information provided should be clear and should not be confusing or misleading;
- exercise forbearance and consideration – in particular towards debtors experiencing difficulty - we would expect businesses to work with debtors with a view to providing them with reasonable time and opportunity to repay debts and, where appropriate, to signpost them to sources of free independent debt advice;
- act proportionately when seeking to recover debts, taking into account debtors' circumstances - actions taken in respect of arrears or default should give proper consideration to available options and the likely effect of such actions on the debtor;
- establish and implement clear, effective and appropriate policies and procedures for engaging with debtors and other relevant parties, including having appropriate mechanisms for responding to reasonably queried and disputed debt; and
- establish and implement clear, appropriate and effective policies and procedures for identifying and dealing with particularly vulnerable debtors.

3.8 Are administrative and tax collection procedures actually carried out in a short period of time?

The International Tax Benchmarking Final Report 2011¹¹² shows that, in the UK, the time elapsed to process a personal income tax return is 12 days for returns provided in paper format and 1 day for returns provided electronically. This is comparable to countries such as Australia (average is 12 days), New Zealand (10.3 days) and Canada (11.7 days) , longer than countries such as Ireland (2.2 days) and South Africa (4.8 days) and sensibly shorter than Spain (23.7 days), the Netherlands (206.5) and Poland (34 days).

3.9. Is it mandatory for taxpayers to have a certified e-mail address? Is

111 http://www.oft.gov.uk/shared_oft/business_leaflets/consumer_credit/OFT664Rev.pdf

112 <http://www.hmrc.gov.uk/research/benchmarking.pdf>

there a difference between individual and legal person? Is the notification of the tax assessment and/or the notice of payment carried out through certified e-mail? If so, is this notification method very common in practice? What are the critical issues found in the notification through certified e-mail?

Certified emails (or from what I understand PEC) are not used in the UK and remain an Italian (and eastern European) peculiarity.

3.10 In your tax system is the suspension of the tax collection procedure decided by an administrative or a judicial authority? Or can the authority be either administrative or judicial?

The judiciary plays a central role in ensuring that tax collection is fair and follows due legal process.

Suspending the collection of tax has been dealt with in section 2 of the main paper. This can be achieved by either agreement between the taxpayer and collecting authority or by application to the tax tribunal.

3.11 Could you explain if the procedures to collect taxes carried out from the State or the local authorities are faster and/or more efficient compared with those carried out by a private creditor?

To provide you with some additional background, the estimated cost of collecting 1 dollar of debt by UK tax authorities was estimated to be 1 dollar as at 2009. At the same time, the cost to collect debt per taxpayer was \$5.3. Also in 2009 the value of debt on the books as a percentage of total tax revenues was 5.1%.

The amount of money collected per taxpayer (which provides a measure for successful debt management) was in 2009 \$1,275.

HMRC and local authorities have a good system in place to deal with collection which is comparable with that of private creditors. Crucially, since judicial authorities play a central role in the proceedings for collection of unpaid debt in particular, the efficiencies are comparable.

3.12 Which is the competent court (ordinary or tax) in case the taxpayer files an appeal against a tax collection act?

All tax appeals go to the Tax tribunal, which comprises a First-tier Tribunal and an Upper Tribunal.

The First-tier Tribunal is organised into Chambers. The Tax Chamber hears tax appeals as well as a right of appeal from the First-tier Tribunal to the Upper Tribunal, the First-tier Tribunal also has the power to review its decisions.

The Upper Tribunal is a single tribunal organised into Chambers. The Tax and Chancery Chamber hears tax cases. The Upper Tribunal is comprised of judges that used to preside over High Court appeals, the purpose of the Upper Tribunal is effectively to replace the old right of appeal to the High Court. Appeals from the First-tier Tribunal go to the Upper Tribunal, with leave, and then, again with leave, straight to the Court of Appeal and so on.

Also, appeals raising a point of law of wide importance or particular complexity or involving a large amount of money may, in certain cases, start in the Upper Tribunal.

Judicial reviews of HMRC's tax functions (including a tax collection act) are heard by the Tax and Chancery Chamber, together with appeals from the Tax Chamber of the First-tier Tribunal and Cases transferred from the Tax Chamber of the First-tier Tribunal.

In order to lodge an appeal, the taxpayer must first give notice of appeal to HMRC. The taxpayer will then have the option of notifying the appeal to the tax tribunal or requesting HMRC to carry out an impartial internal review of the disputed decision. If the taxpayer opts for internal review, he will be able to notify the appeal to the tribunal if he does not accept the conclusions of the review. This option will apply to virtually all taxes. HMRC may also offer to carry out an internal review after the taxpayer gives notice of appeal.

3.13 Could you provide us with statistics regarding the performance of the collection system (number of procedures carried out, outcomes, amount of tax collected)? What is your opinion, in general terms, about the tax collection system of your Country?

About 90% of income tax revenue is collected through the Pay-As-You-Earn (PAYE).

This allows HMRC to have an immediate snapshot on tax paid and due

for the year in relation to the majority of taxpayers. The last available data (as at 2011) shows that approximately 9.1 million tax returns are filed in the UK each year. This is low if compared with countries with similar population such as France (36.3 million per year) and Spain (19.3 million per year)¹¹³. The figure for the UK amounts to around 22% of taxpayers.

PAYE is a system of withholding income tax from earnings (and from private and occupational pensions) which involves exact cumulative deduction – i.e. when calculating tax due each week or month, the employer considers income not simply for the period in question but for the whole of the tax year to date. Tax due on total cumulative income is calculated and tax paid thus far is deducted, giving a figure for tax due this week or month. The cumulative system means that, at the end of the tax year, the correct amount of tax should have been deducted – at least for those with relatively simple affairs.

Employers are obliged to report salary payments to HMRC in real time, rather than just at the end of each year. With HMRC calculating and deducting tax based on real-time knowledge of individuals' income from all sources

For taxpayers who are assessed under a non-cumulative system (in which only income in the current week or month is considered), an end-of-year adjustment might be necessary.

The main difference between individuals and legal persons is that large companies are required to pay corporation tax in four equal instalments on the basis of their anticipated liabilities for the accounting year. Small and medium-sized companies pay their total tax bill nine months after the end of the accounting year.

4. Forced collection procedures

With regard to income taxes provided for by your tax system, please:

- describe forced collection procedures;
- point out the role of the Court in the context of expropriation procedures carried out by the collection agent, and if it is different from the role that the Court has in the context of expropriation procedures regulated by civil procedural law;

113 Source: <http://www.hmrc.gov.uk/research/benchmarking.pdf>

- **underline, if the tax credit benefits from a special privilege towards the credits of other subjects;**
Could you please describe if the tax credit benefits from a special privilege towards the credits of other subjects?

I am not sure I understand the question. Can you please clarify what you mean with “*describe if the tax credit benefits from a special privilege towards the credits of other subjects?*”

- **describe the means to protect the taxpayers’ rights in the context of expropriation procedures, underlining their degree of effectiveness**
Could you please describe the means to protect the taxpayers’ rights in the context of expropriation procedures and their degree of effectiveness

In order to preserve the rights of taxpayers, the complaint procedure explained in section 3 applies. In brief, a taxpayer may lodge a complaint in one of four ways:

- a. to a complaints handler at the HMRC office nearest to his home;
- b. to the Adjudicator, if, after referring a complaint to HMRC, he is still dissatisfied with the outcome;
- c. to his MP, to take up the complaint either with the office concerned or with Treasury Ministers; the MP may ask the Parliamentary Commissioner for Administration (the Ombudsman) to review a case, if it appears to have been handled improperly by the HMRC. The Ombudsman will normally expect the complaint to have already been considered by HMRC and by the Adjudicator; or
- d. in the case of allegations of very serious misconduct by HMRC staff, such as assault or corruption, to the Independent Police Complaints Commission (IPCC) which is independent of HMRC.

This is in addition to its rights of appeal to the courts. The HMRC charter¹¹⁴ highlights the conduct which HRMC purports to follow in its dealings with taxpayers.

- **underline if tax law provides for limits to seizure of assets by the collection agent (for example, part of the salary or, regarding companies, operating assets);**

114 https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/91888/charter.pdf

- illustrate, if possible, the statistics regarding the subjects that are involved every year in forced collection procedures (for example, the number of debtors towards whom forced collection procedures are carried on).

The legislation provides that when tax becomes due and payable, the Collector must make demand of the sums given to him in charge to collect¹¹⁵. Where tax is not paid by the due date, it will be referred to a Collector at a local office¹¹⁶. The usual procedure for recovery is to write to the taxpayer demanding payment – and, generally, threatening prosecution. On payment of the tax the Collector must, if so requested, give a receipt.

HMRC have two main courses open to them to enforce payment of tax: court proceedings and distraint (or distress). Distraint is defined as the act of seizing goods to compel payment of a debt. These procedures do not apply to amounts payable under a contract settlement as this amount is not tax – it is a sum to be paid in lieu of such imposts.

Distraint

The Collector is entitled to seize goods and chattels (i.e. moveable property), of a business and personal nature. It is important to note that distraint cannot be levied on land or on intangible property such as leases, copyright, etc. A collector is not entitled to force his way into premises to levy distraint (unless warrant authorising him to do so). He must enter the premises by the door and at the invitation of the defaulter or their representative. A collector's warrant can be issued by a judge of peace authorising the Collector to break open, in the daytime, any house or premises, calling to his assistance any constable, for the purpose of levying distress.

Where distraint is levied, the goods must be kept for five days at the cost of the defaulter. In practice goods are not immediately removed from the debtor's premises. Once goods are removed, collectors are likely to sell these off quickly, usually at auction.

115 Section 60(1) TMA 1970.

116 A list of private tax collection companies is available at <http://www.hmrc.gov.uk/payin-ghmrc/problems/dontpay/debts.htm>

May you please specify the different typologies of distraint (e.g. bank accounts, expropriation of assets in the availability of third parties)?

Does your tax law provide for other limits to seizure of assets by the collection agent (for example, first home, part of the salary or, regarding companies, operating assets)?

Are the forced collection procedures different according to the amount to be collected?

For the purpose of levying distress a collector may, after obtaining a warrant for the purpose issued by a justice of the peace¹¹⁷, break open in the daytime any house or premises and call to his assistance any constable or other police officer who must assist him in the execution of the warrant and in levying distress¹¹⁸. A collector is not empowered to break open a house without the presence of a constable¹¹⁹. The levy or the warrant to break open must be executed by or under the direction of and in the presence of the collector¹²⁰.

A distress must be kept by the collector for five days at the cost and charges of the person in default¹²¹. If that person does not pay the sum due together with the costs and charges, the distress is appraised by one or more independent persons appointed by the collector¹²² and sold at public auction by the collector or his deputy for payment of the sum due, and all costs. Any sum realised in excess of the sum due and the costs of distress and sale, is to be restored to the owner of the goods distrained¹²³.

A distraint can be made after the expiration of the year in which the tax is payable¹²⁴, so long as the collector has not closed his accounts.

If the distraint is against a company and an order is made for the compulsory winding up of the company within three months after the distress is

117 The justice of the peace will have to be satisfied by information on oath that there is reasonable ground for believing that a person is neglecting or refusing to pay a sum charged: TMA 1970 s 61(2).

118 TMA 1970 s 61(2).

119 *Foss v Racine* (1838) 4 M & W 419. The sanction of a judge or magistrate is not required. In practice collectors always have a bailiff's assistance.

120 TMA 1970 s 61(3).

121 TMA 1970 s 61(4).

122 TMA 1970 s 61(5).

123 TMA 1970 s 61(5).

124 *Elliott v Yates* [1900] 2 QB 370, CA.

levied by the collector, preferential creditors have a prior right to be paid out of the property distrained upon. To the extent that the property is applied towards preferential debts as such, the debt for which the distress is levied will have the same priority in the winding up¹²⁵. As no winding-up order is made for a voluntary winding up, distress levied before the winding-up resolution is effective subject only to the discretion of the court to stay the proceedings where the property distrained upon has not been sold¹²⁶. It has been held that where a company goes into voluntary liquidation before the goods have been sold, the provisions of the Insolvency Act 1986 s 183 do not prevent the completion of the distraint by selling the goods¹²⁷.

As a general guideline, the list of items which could be seized include:

- cars, vans or lorries;
- office equipment;
- furniture and electrical items;
- personal belongings; and
- stock.

The following items are excluded:

- necessary tools of the trade, unless there are no other distrainable goods;
- household items, such as bedding and cooking equipment;
- the taxpayer's home; and
- items subject to a hire purchase agreement.

Court Proceedings

HMRC can recover summarily as a civil debt, any amount due as income tax, capital gains tax or corporation tax if it does not exceed £2,000¹²⁸ and proceedings must be brought within one year from the time when the matter complained arose. Summary proceedings are taken in the Magistrates Court before Justices of Peace. Usually fast, cheap and simple procedure.

125 Insolvency Act 1986 s 176(3).

126 *Herbert Berry Associates Ltd v IRC* [1978] 1 All ER 161 at p 168, 52 TC 113 at p 130.

127 *Re Jet Support Centre Ltd, Brenner v HMRC* [2006] STC 808.

128 Section 65(1) TMA 1970.

As an alternative to the magistrates court, HMRC can take the proceedings in a county court commenced in the name of the Collector¹²⁹. There is no limit on the amount which can be sued for in a county court. The tax must be due and payable under an assessment. HMRC do not like to take the county court proceedings as it is regarded lengthy and expensive. They would usually apply for the magistrates route for small debts and distraint for larger ones.

Any tax may also be sued for and recovered in the High Court as debt due to the Crown.

Insolvency Action

If the Collector feels that local enforcement action is unlikely to be successful, or action has been taken but has failed to induce payment, the case will be referred to the Enforcement Office. Collectors are told not to refer a case unless the amount owing is at least £2,000.

Any sole traders or individuals in a partnership who fail to meet all requests to settle their debt can be petitioned for bankruptcy by HMRC.

If the court makes a bankruptcy order, it may mean that:

- the taxpayer can be forced to cease trading or lose control of his business;
- the court appoints someone to investigate his financial affairs;
- goods and/or assets are sold to pay the debt (plus costs);
- the taxpayer may be unable to obtain credit over a certain amount; and
- future income is used to settle current debts.

HMRC may petition the court for the winding up of incorporated companies and partnerships that fail to pay their debts.

If the court makes a winding up order, it may mean that:

- a company/partnership is forced to cease trading or the taxpayer may lose control of the business;
- goods and/or assets are sold to pay the debt plus costs;
- the court appoints someone to investigate his financial affairs; and
- the individual may be disqualified from acting as a company director.

¹²⁹ Section 66(1) TMA 1970.

Request for Time to Pay

A Collector can consider requests for time to pay at any time in the recovery process. This will usually depend on the time frame for payment put forward by the debtor as in the UK a company can usually be wound up in 6 months and an individual made bankrupt in 12. Collectors are told by HMRC that they should normally make it a condition of time to pay, that future debts will be paid in full as and when they fall due, and should make clear that the concession may be withdrawn if the condition is not strictly observed.

May you please point out the difference between the rules applicable to tax collection of income taxes or State taxes, and those applicable according to civil procedural law to the enforcement process of civil law obligations?

Where the taxpayer is unable to pay the tax debt due, it may be possible to negotiate a time to pay arrangement with HMRC. These arrangements typically allow the taxpayer to spread the tax debt due over six to twelve months while maintaining ongoing payments in respect of new tax liabilities. Before a time to pay arrangement is reached, HMRC will pay particular attention to the taxpayer's previous compliance history and may request sight of a cash-flow forecast for the business or individual.

Those seeking time to pay arrangements on tax debts of £1m or more may be required to provide an Independent Business Review (IBR) in support of their request. The IBR must be carried out by an approved qualified professional adviser, such as an accountancy firm or an insolvency practitioner, and be paid for by the business making the request¹³⁰. An IBR is an in-depth, independently-prepared review of a business. Each IBR will be unique to the business and HMRC will agree with the IBR provider the areas to be covered in the review. However, each IBR must cover the:

- causes of the current financial problems;
- actions being taken to correct those problems;
- viability of the business; and
- affordability of the proposed time to pay request.

130 HMRC Debt Management and Banking Manual DMBM802240.

Business Payment Support Service

Where a tax debt has not yet become due, a taxpayer who is in business, or his agent, can approach HMRC to request an arrangement to pay the upcoming tax debt over a longer period. This service was introduced from 24 November 2008 and is designed to give businesses in temporary financial difficulties due to the economic conditions some extra time to pay their tax bills.

Where the tax debt is spread by agreement and the instalments of the tax debt are paid in accordance with that agreement, HMRC will not impose additional penalties or surcharges for late paid tax, although interest will be charged as appropriate.

With effect from 22 April 2009, this scheme was extended to include claims from any viable business anticipating making a trading loss in the current tax year to have the anticipated loss taken into account as part of any rescheduling of its corporation tax or income tax payments.

HMRC have published general guidance entitled “Giving taxpayers time to pay”¹³¹ making it clear that Time to Pay arrangements are for all businesses, including self-employed individuals. This includes figures (up to August 2011) of the grants authorised by HMRC:

	Grants	Refusals	%
2009	240,700	6,750	2.8
2010	139,300	9,000	6.4
2011 ¹	64,400	9,000	14

Is it possible to provide us with the statistics regarding the subjects that are involved every year in forced collection procedures?

Information not readily available.

Could you please illustrate which is the average period of time between the start of forced collection procedure and the sale of the assets?

¹³¹ <http://www.hmrc.gov.uk/about/briefings/time-to-pay.pdf>

Upon visiting the premises and there will be a further demand for payment. If the tax owed remains unpaid, a list of the possessions to the value of the debt and costs will be drawn up and the debtor will be asked to sign it.

If the debtor signs it, it will give five days to pay the demand before the possessions are removed and sold at auction.

If the debtor doesn't sign, it will still have five days to pay before the possessions are auctioned, but these will be removed there and then. Extra costs are payable as well.

If the possessions are auctioned for more than the amount owed (including any extra costs of removing and selling them) anything left over will be reimbursed. If they are sold for less, the difference will be payable by the debtor¹³².

IV. Some critical issues on the tax collection procedures

Having regard to your tax system, please briefly describe the possible critical points in the current regime of the tax collection procedures that are discussed among public opinion and that are still open for consideration.

Naming and shaming tax evaders

There has been a massive media campaign to step up the pressure on tax avoidance, both at a personal and at a corporate level.

One of the most controversial measures which was introduced by the Government¹³³, is to provide HMRC with powers to publish details of deliberate tax defaulters (PDDD) - people who have received penalties either for:

- deliberate errors in their tax returns or
- deliberately failing to comply with their tax obligations.

HMRC may publish information about a deliberate tax defaulter where:

132 <http://www.hmrc.gov.uk/factsheets/ef1.pdf>

133 Section 94 Finance Act 2009.

- HMRC have carried out an investigation and the person has been charged one or more penalties for deliberate defaults, and
- those penalties involve tax of more than £25,000.

However, their information will not be published if the person earns the maximum reduction of the penalties by fully disclosing details of the defaults. HMRC will publish sufficient information to identify the deliberate tax defaulter, the penalties imposed for their deliberate defaults and the amount of tax on which those penalties are based.

HMRC publish this information once these penalties are final. A penalty becomes final on:

- the day after the end of the appeal period if the person does not make an appeal, or
- the date when an appeal is finally determined, or
- the date when a contract settlement is made.

The law requires that HMRC do not publish any information about the person for more than 12 months from the date HMRC first publish it.

In order to comply with the obligation in section 94(9) Finance Act 2009 that no information may be published for longer than 12 months the lists of deliberate tax defaulters will not be captured for the National Archives. The current list is published on HMRC's website at <http://www.hmrc.gov.uk/defaulters/defaulters-list.pdf>.

Tax avoiders to lose out on Government Contracts

In the 2012 Autumn Statement, the Chancellor of the Exchequer confirmed plans (first announced in September 2012) to use of the public procurement process to deter tax avoidance and evasion. A discussion document and draft guidance for consultation followed in February 2013 and on 20 March 2013, in the 2013 Budget report, the government confirmed that the new policy would be introduced from 1 April 2013.

Central Government will be able to ban companies and individuals that have taken part in failed avoidance schemes from being awarded Government contracts. The rules concern all major suppliers to central Government, including defence, IT, building and infrastructure companies. Other public bodies will be encouraged to consider applying the rules.

The policy

Potential suppliers to central Government for contracts advertised after 1 April 2013 will have to self-certify their tax compliance history as part of the selection stage. Where there has been an “occasion of non-compliance”, the supplier may be banned from tendering, though in some cases the issue may be addressed by assurances for future “good behaviour”.

In addition, Government contracts will in future allow for termination in the event of “occasions of non-compliance”.

An “occasion of non-compliance” arises when:

1. a tax return is found incorrect as a result of successful HMRC action under the new general anti-abuse rule (GAAR), or a targeted anti-avoidance rule (TAAR) or (in VAT cases) the “Halifax principle”;
2. the supplier has been involved in a failed scheme requiring notification under the Disclosure of Tax Avoidance Scheme (DOTAS) rules;
3. the supplier has been convicted of a tax-related offence or suffered a penalty for civil fraud or evasion; or
4. a tax return is amended as a result of litigation or by agreement between the supplier and HMRC (by reason of GAAR, TAAR, etc).

The Government propose that disclosure should apply to all occasions of non-compliance in the preceding ten years. In practice the period that requires review may be much longer e.g. where a tax return was amended at the end of contested litigation.

The policy will apply to sub-contractors performing a significant part of the contract. It will apply to foreign suppliers by reference to corresponding rules in their own country.

If there have been “occasions of non-compliance”, mitigating factors will need careful preparation, and the supplier is likely to have to show that it has, or will introduce, acceptable tax compliance policies.

Providers of works, supply or services to government under contracts above the £5m threshold should consider their organisation’s current tax position, consult with tax advisers and identify a strategy for completion of PQQs after 1 April 2013. If there are likely to be “occasions of non-compliance”,

mitigating factors will need careful preparation, and the supplier is likely to have to show that it has, or will introduce, acceptable tax compliance policies. Providers based in other jurisdictions will need to identify equivalent provisions to GAAR, DOTAS and the Halifax Principle in those jurisdictions and formulate a similar strategy of response accordingly.

Are there any possible contrasts between the provisions of your tax system and the general principles (written or not) of you tax system, the principles of EU Law and/or the provisions of the European Convention on Human Rights?

An Article which has often been the centre of scrutiny in the courts of England and Wales, is Article 6. Article 6 of the European Convention on Human Rights, incorporated into UK law by the Human Rights Act 1998, is applicable to tax proceedings if they involve the determination of a criminal charge. Thus, if a taxpayer is prosecuted for, for example, cheating the public revenue, Article 6 will apply.

The imposition of certain civil tax penalties have also been characterised as criminal for the purposes of Article 6. The answer as to which penalties are “criminal” will depend on identifying the particular penalty and applying the Strasbourg principles to it. In short, the more serious the penalty, the more likely it is to be regarded as criminal. In assessing whether or not a penalty is criminal, mitigation is ignored, and the maximum possible penalty is considered.

Certain civil tax penalties have been held to give rise to criminal charges under Article 6:

- a. civil evasion penalties for alleged dishonest evasion of tax under VAT 1994 s 60(1);
- b. the system of imposition of penalties for fraudulent or negligent delivery of incorrect returns or statements; and
- c. continuing daily penalties imposed pursuant to a direction under TMA s 93(3).

It is considered that, in the light of decided cases, penalties for tax that can be geared up to the full amount of tax lost should be regarded as criminal for Convention purposes. In contrast, small fixed penalties have been held not to be criminal for the purposes of Article 6.

Article 6 states that:

'(1) In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. Judgment shall be pronounced publicly but the press and public may be excluded from all or part of the trial in the interest of morals, public order or national security in a democratic society, where the interests of juveniles or the protection of the private life of the parties so require, or to the extent strictly necessary in the opinion of the court in special circumstances where publicity would prejudice the interest of justice.

(2) Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.

(3) Everyone charged with a criminal offence has the following minimum rights:

(a) to be informed promptly, in a language which he understands and in detail, of the nature and cause of the accusation against him;

(b) to have adequate time and facilities for the preparation of his defence;

(c) to defend himself in person or through legal assistance of his own choosing or, if he has not sufficient means to pay for legal assistance, to be given it free when the interests of justice so require;

(d) to examine or have examined witnesses against him and to obtain the attendance and examination of witnesses on his behalf under the same conditions as witnesses against him; and

(e) to have the free assistance of an interpreter if he cannot understand or speak the language used in court.'

The purpose of Article 6 is to ensure procedural fairness in the determination of both criminal charges and civil rights and obligations. Provided that the explicit procedural safeguards are complied with, it does not require states to enact particular evidential or procedural rules. Article 6 simply re-

quires that, viewed as a whole, the judicial processes should be “fair”¹³⁴.

Broadly, if the subject matter of the case is purely the liability of a person to tax, then the ECtHR is unlikely to accept that the dispute is within Article 6(1). The UK Courts have taken a similar approach. There is some support in academic publications¹³⁵ for the view that the UK courts should extend the fair trial requirements in Article 6 to civil tax disputes (primarily by reason that pecuniary interests of individuals are directly affected by the enforcement of fiscal laws, and it is arguable that there are no “special” circumstances that justify excluding “civil” tax matters from the Article 6 protections), but the cases show that there has been little such willingness shown by the UK courts.

Examples of where the UK courts have held that Article 6 is not engaged, because the direct tax proceedings are not civil proceedings within Article 6(1) include:

- a. *Eagerpath v Edwards*¹³⁶, (claims to recover overpaid tax (under TMA 1970 s 33));
- b. *Fullarton & ors; the MV Endeavour*¹³⁷ (amendments to tax returns);
- c. *Bankcroft v Crutchfield*¹³⁸ (a surcharge agreed not to amount to a “criminal charge” for the purposes of Article 6);

134 In *Schenk v Switzerland* (1988) 13 EHRR 242, the ECtHR held that unlawfully obtained evidence, such as an unauthorised recording of a telephone conversation might be admissible in court proceedings where the court relied on a set of additional corroborating evidential elements in order to determine the guilt of an accused. Article 6 did not lay down any rules on the admissibility of evidence, as this was primarily a matter for domestic law; all the ECtHR had to ascertain was whether the trial as a whole was fair.

135 See, for example, “The implications of the Human Rights Act 1998 for commercial practice”, *European Human Rights Law Review* 2000 (1), pp 1–13 at p 4, where Sir Nicolas Bratza, Judge of the ECtHR, writing extra-judicially, said that, as the Convention provides a floor rather than a ceiling for rights: “it is perfectly possible that the courts of this country will provide greater protection for human rights under the [HRA] than is strictly required by case law emanating from Strasbourg ... In the commercial field it is thus possible to envisage that the courts of this country will disregard some of the more controversial case law of the Convention organs and, in particular, the well-established principle that the requirements of fair trial in Article 6 of the Convention have no application to proceedings ... concerning fiscal matters”.

136 [2001] STC 26.

137 [2004] STC (SCD) 207.

138 [2002] STC (SCD) 347.

- d. Taylor (personal representative of Sosnowski, dec'd) v Inland Revenue Commissioners¹³⁹ (inheritance tax determination);
- e. Prosser (personal representative of Jempson, dec'd) v Inland Revenue Commissioners¹⁴⁰ (interest charged on inheritance tax);
- f. Significant v Farrel¹⁴¹ (assessment of tax);
- g. Re an Application by Revenue and Customs Comrs to Serve Section 20 Notice and Re an Application by HMRC to Serve Section 20 Notice (No 2)¹⁴² (an application by HMRC for consent to serve a notice under TMA 1970 s 20(8A) on a financial institution); and
- h. R, on the application of ToTel Ltd v First-tier Tribunal (Tax Chamber)¹⁴³ (permission to appeal without payment of the tax on the ground of hardship (under VATA 1994 s 84(3B))).

Although in *N Ali and S Begum (trading as Shapla Tandoori Restaurant)*¹⁴⁴ the VAT Tribunal held that VAT assessments gave rise to “civil rights and obligations” within Article 6, that approach has not been followed subsequently (other than in *Tricell UK Ltd v Revenue & Customs Commissioners*)¹⁴⁵. R on the application of the *Federation of Technological Industries v the Commissioners of Customs and Excise*¹⁴⁶ concerned VAT assessments. In the High Court, Lightman J noted that the claimants had abandoned their initial reliance on “civil rights and obligations” and said that those rights had no application to ordinary tax matters (because of the decision in *Ferrazzini*)¹⁴⁷.

Thus, if the subject matter of the case is purely the liability of a person to tax (either direct or indirect), then the ECtHR is unlikely to accept that the dispute is within Article 6(1).

However, whether the decision of the ECtHR in *Ferrazzini* would be applied by the ECJ in a reference concerning a Treaty freedom or secondary

¹³⁹ [2003] STC (SCD) 254.

¹⁴⁰ [2003] STC (SCD) 250.

¹⁴¹ [2006] STC 1626.

¹⁴² [2006] STC (SCD) 71.

¹⁴³ [2011] STC 1485.

¹⁴⁴ [2002] V&DR 71.

¹⁴⁵ (2003) VAT Decision 18127.

¹⁴⁶ [2004] EWHC 254.

¹⁴⁷ [2001] STC 1314.

EU tax legislation is not known. It is possible that the ECJ would hold, for example, that it is competent to adjudicate on the issue as to whether a national tax dispute in which the taxpayer relies on a rule of EU law has been adjudicated “within a reasonable time”.

Criminal charges

Article 6 is applicable to tax proceedings if they involve the determination of a criminal charge. Thus, if a taxpayer is prosecuted for, for example, cheating the public revenue, Article 6 will apply. The imposition of certain civil tax penalties have also been characterised as criminal for the purposes of Article 6. The answer as to which penalties are “criminal” will depend on identifying the particular penalty and applying the Strasbourg principles to it. In short, the more serious the penalty, the more likely it is to be regarded as criminal. In assessing whether or not a penalty is criminal, mitigation is ignored, and the maximum possible penalty is considered.

Certain civil tax penalties have been held to give rise to criminal charges under Article 6.

In *Customs and Excise Comrs v Han*, the Court of Appeal held that civil evasion penalties for alleged dishonest evasion of tax pursuant to VATA 1994 s 60(1) gave rise to criminal charges within the meaning of Article 6(1)17. It applied the three-fold Engel test. The Court of Appeal analysed the penalty as follows:

- the classification of the proceedings in domestic law was no more than a starting point for the classification, and it was not decisive of the nature of the allegation;
- the nature of the underlying offence in relation to a civil penalty under s 60 or a criminal penalty under s 72 was, in both cases, fraud or dishonesty. The difference between the provisions was procedural, rather than determined by the nature of the offence; and
- as far as the nature and degree of severity of the penalty was concerned, it was unnecessary to show that the taxpayer might be subject to imprisonment. It was sufficient where, as here, the penalty was substantial and its purpose was punitive and deterrent.

In *King v Walden*¹⁴⁸, it was held by the High Court that the system of imposition of penalties for fraudulent or negligent delivery of incorrect returns or state-

148 [2001] STC 822.

ments was criminal for the purposes of Article 6¹⁴⁹. Jacob J noted that the system was plainly punitive and intended to act as a deterrent, and that the potential fine was very substantial (up to 100 per cent of the tax lost) and dependent on the culpability of the taxpayer, rather than being an administrative matter.

In *Pipe & ors v Revenue and Customs Comrs*¹⁵⁰, the High Court said that, in the light of *Han and King v Walden*, continuing daily penalties imposed pursuant to a direction under TMA 1970 s 93(3), were penalties imposed for a criminal offence within the autonomous Convention meaning of Article 6. Such penalties not only served the administrative purpose of securing belated compliance with the taxpayers' obligations, but also had a distinct and substantial punitive and deterrent element. The punitive element was shown by

- the discretion as to the amount of the penalties (subject only to the upper limit of £60 a day);
- the fact that such a penalty could be imposed for each outstanding return; and
- the fact that the amount of the penalty imposed for each default could become quite substantial over a fairly short period.

It is considered that, in the light of *Han and King v Walden*, penalties for tax that can be geared up to the full amount of tax lost should be regarded as criminal for Convention purposes.

In contrast, small fixed penalties have been held not to be criminal for the purposes of Article 6. In *Sharkey v De Cross*¹⁵¹, the Special Commissioner held that Article 6 was not engaged in relation to the imposition of a £50 fixed penalty under TMA 1970 s 97AA, on the following basis:

- the penalty was civil in nature;
- the nature of the offence (failure to comply with a notice to provide documents) was regulatory; and
- it involved no imputation of dishonesty and the penalty, which was pecuniary, was in no sense severe.

149 In *Customs and Excise Comrs v Han* [2001] STC 1188, Potter LJ mentioned *King v Walden* [2001] STC 822 as being a decision "not inconsistent" with the principles set out in the decision (at 1212).

150 [2008] STC 1911; [2008] EWHC 646.

151 [2005] STC (SCD) 336.

On appeal, the High Court upheld the decision of the Special Commissioner that the penalty of £50 did not involve a criminal charge for Article 6 purposes¹⁵². It was a very modest and fixed amount, and its primary purpose was to procure the production of the documents requested. Etherton J emphasised, however, that the initial fixed penalty with which he was concerned was quite separate from the continuing daily penalties which could be imposed if the taxpayer continued to fail to provide the requisite documents.

In *Jacques v Revenue and Customs Comrs*¹⁵³, HMRC issued a penalty notice under TMA 1970 s 97AA because the taxpayer had not complied with a notice issued under TMA 1970 s 19A. The taxpayer appealed the penalty notice, but, rather than including any grounds of appeal in the notice, stated that “due to the conduct of HMRC, we will not disclose the reasons for appeal”. He then contended at the hearing that the penalty was a criminal charge and that he was being denied access to a court. The Special Commissioner held that the penalty notice was invalid (it had the wrong date and misdescribed the documents sought). However, he then went on to say that, even on the assumption that the daily penalties were criminal charges under the Convention, the taxpayer’s human rights had not been breached. He had a full right of appeal, but had to comply with the rules of exercising it. The requirement to state grounds of appeal was mandatory, and was not a limitation to access to justice that impaired the very essence of the right. The notice of appeal was invalid; and the Special Commissioner noted that he found himself in the unusual position where there was no appeal, but nor was there anything to appeal against.

Subsequently, a further notice of determination of daily penalties for failure to comply with the s 19A notice was issued against Mr Jacques, which notice he appealed. He argued that disclosing the information sought would breach his right against self-incrimination. In *Jacques v Revenue and Customs Commissioners (No 2)*¹⁵⁴, the Special Commissioner held (following *Sharkey v Revenue and Customs Commissioners*¹⁵⁵) that the s 97AA penalty was not criminal, and thus that the self-incrimination argument did not arise.

152 [2006] STC 2026.

153 [2006] STC (SCD) 106.

154 [2007] STC (SCD) 166.

155 [2006] STC 2026.

The rights guaranteed by Article 6

The right against self-incrimination

Prior to 2002, where a person was suspected of serious tax fraud, and the “Hansard procedure” was adopted in relation to his tax irregularities, HMRC gave no definite undertaking to refrain from prosecution, even in a case where a full confession had been made. That element of the Hansard procedure was amended following the decision of the House of Lords in *R v Allen*¹⁵⁶.

In *R v Allen*, Mr Allen argued that producing a schedule of assets under the Hansard procedure breached his right against self-incrimination. The House of Lords held that it was not necessary to consider the alleged breach of Article 6 because HRA 1998 did not have retrospective effect. However, they went on to consider Mr Allen’s argument concerning his self-incrimination right under Article 6. The House of Lords dismissed the argument by Mr Allen that the delivery of the schedule was “involuntary”, having been induced by a promise implicit in the Hansard statement that he would not be prosecuted if he furnished the required information. This was primarily because the information that Mr Allen provided in the schedule was false. Lord Hutton indicated that if, however, in response to the Hansard statement, a taxpayer gave true and accurate information that disclosed that he had earlier cheated HMRC and he was then prosecuted for that earlier dishonesty, he would have a strong argument that the Crown should not be able to rely on evidence of his admission¹⁵⁷.

As a result of the decision of the House of Lords in *R v Allen*, a revised statement about HMRC’s policy with regard to the Hansard procedure was made in response to a Parliamentary Question to the Chancellor of the Exchequer in November 2002. The new Hansard statement and Code of Practice 9 (COP9), which was also updated, stated that HMRC would not pursue a criminal prosecution if a taxpayer made a full and complete confession of all tax irregularities. Also, TMA 1970 s 105, was amended (by FA 2003 s 206) so as to clarify that statements made or documents produced during the Hansard procedure were admissible in any subsequent criminal proceedings brought against the person for fraudulent conduct in relation to tax.

¹⁵⁶ [2001] STC 1537.

¹⁵⁷ [2001] STC 1537 at 1556, 1557.

In 2004, the Hansard procedures were amended again, following the decision of the Court of Appeal in *R v Gill*¹⁵⁸. In *R v Gill* the Court of Appeal referred to the decision of the House of Lords in *R v Allen*¹⁵⁹ and the subsequent decision of the ECtHR¹⁶⁰ (where the ECtHR held that the facts of the case did not disclose any infringement of the right to silence or privilege from self-incrimination). The Court of Appeal held that, as tax fraud involved the commission of a criminal offence, PACE 1984 Code C applied to the Hansard interview. The appellants should therefore have been cautioned and a tape recording made of the interview.

Following *Gill*, interviews conducted under COP9 of Practice 9 began with a police caution and a tape recording was made of the interview. A revised version of the Code of Practice detailing these procedures was published in March 2004.

The same issue was considered by the High Court, in relation to the Customs & Excise civil evasion procedure, in *Khan v Commissioners of Customs and Excise*¹⁶¹. *Gill* was distinguished on the basis that the taxpayer was told at interview that the matter was not being investigated with a view to prosecution. As the officers conducting the interview were not “charged with a duty of investigating [criminal] offences”, therefore, the safeguards of PACE 1984 Code C did not apply. The submission that the interview evidence should be treated as inadmissible because the taxpayer had not been informed of his right to silence, contrary to Article 6, was dismissed by Hart J.

The Hansard procedure (and the Customs & Excise civil evasion procedure) were replaced with a common Civil Investigation of Fraud (“CIF”) procedure, which came into effect on 1 September 2005 for new cases with a new COP9. The new COP9 states that HMRC are pursuing a civil investigation of the suspected tax evasion and that the investigation is conducted with a view to recovering the tax and interest and imposing a civil penalty, and not with a view to prosecution. At the start, the taxpayer is informed that he has one opportunity to make a full disclosure of all his irregularities, and that he is guaranteed immunity from prosecution provided that he does so. If HMRC are satisfied after the investigation that the disclosure is full

158 [2003] STC 1229.

159 [2001] STC 1537.

160 *Allen v UK* (Application No 76574/01), 10 September 2002 (unreported).

161 [2005] STC 1271.

and complete, then a civil monetary settlement will be reached. If criminal proceedings are taken (because, for example, the taxpayer gives false information during the course of the investigation), then any statements made or documents produced in the course of the investigation are admissible as evidence in any criminal proceedings. HMRC state in their guidance¹⁶² that because, under CIF, HMRC retain no underlying threat of prosecution for the original tax loss once a decision has been made to follow a civil route for investigation and the procedure is offered to the taxpayer, the provisions of PACE 1984 Code C will not be applied to the conduct of the procedure.

A revised COP9 procedure, the Contractual Disclosure Facility (“CDF”), was introduced with effect from 31 January 2012. Under CDF, HMRC no longer give an absolute guarantee at the outset of an investigation under COP9 that a taxpayer will not be investigated criminally with a view to prosecution for the suspected tax fraud. Such a guarantee is only given to a taxpayer who enters into a contractual arrangement to disclose, and who has made an outline disclosure under that arrangement. If the taxpayer agrees to the terms of the CDF, HMRC will undertake not to pursue a criminal investigation in return.

At the start of any COP9 investigation that is commenced after 31 January 2012, a CDF outline disclosure form and guidance notes are issued with the COP9 opening letter. The taxpayer has 60 days within which to accept the standard terms of the CDF. The CDF consists of two stages; the Outline Disclosure and the Certified Disclosure. The Outline Disclosure must be submitted to HMRC within the same 60-day time limit as is allowed for acceptance of HMRC’s offer. It must set out as clearly as possible the specific tax frauds committed by the taxpayer and a formal admission of deliberately bringing about a loss of tax must be included. If they consider that the Outline Disclosure does not include details of all tax frauds that have been disclosed, HMRC may send it to the Criminal Investigation Directorate to consider a criminal investigation of those frauds that have not been disclosed.

Where HMRC do not consider that the outline disclosure under CDF discloses all the tax frauds committed, the criminal investigators to whom the disclosure is to be sent are to investigate only the frauds that have not been disclosed. Given this, it is considered that the circumstances when a taxpayer is prosecuted after having provided an outline disclosure and then prosecut-

162 HMRC Special Investigations Guidance Manual SCIG05110.

ed will be able to argue successfully that the Crown should not be able to rely on evidence of his admission in the outline disclosure will be rare.

The right to substantively fair proceedings - A public hearing

Prior to September 1994, proceedings before the Special and General Commissioners were held in private. After 1994, proceedings of the Special Commissioners were held in public and, in December 2002, legislation was introduced to make General Commissioners' hearings open to the public. Until 31 December 2002, an appellant had the right to have his appeal heard in private. However, since that date (it is understood by reason of HRA 1998), there has no longer been an unqualified right. The General Commissioners and Special Commissioners (Jurisdiction and Procedure) (Amendment) Regulations 2002¹⁶³ amended the Special Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994¹⁶⁴ and the General Commissioners (Jurisdiction and Procedure) Regulations 1994¹⁶⁵, so as to provide that appeals to the Special and General Commissioners were (subject to some exceptions) heard in public. A hearing before either tribunal could be held in private only if the particular tribunal was satisfied that this was necessary in the interests of morals, public order, national security, juveniles or for the protection of the private life of the parties, or if they considered that publicity would prejudice the interests of justice.

Similarly, under the Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2009¹⁶⁶ and the Tribunal Procedure (Upper Tribunal) Rules 2008¹⁶⁷, all hearings are held in public, unless the Tribunal directs that all or part of the proceedings are to be held in private. The Tribunal will give a direction to this effect only if it considers that restricting access to the proceedings can be justified:

- in the interests of public order or national security;
- to protect a person's right to privacy;
- to maintain the confidentiality of sensitive information; or
- because it is in the interests of justice.

163 SI 2002/2976.

164 SI 1994/1811.

165 SI 1994/1812.

166 SI 2009/273.

167 SI 2008/2698.

The cases show that the circumstances when a derogation from a public hearing is required are limited.

In *Red Discretionary Trustees v Inspector of Taxes*¹⁶⁸, the taxpayer company owned a high-profile asset that had attracted a considerable amount of press attention, and the family wealth had made the family a target for theft and violence. They had suffered a serious personal attack in which members of the family were handcuffed by four robbers at their home and a substantial amount of property was stolen. Press reports of the event were provided. HMRC indicated that they had no objection to the hearing in private. The Special Commissioners allowed the application for the hearing to be heard in private (primarily because of the press publicity). They held that sitting in private was necessary for the protection of the private life of the appellant to a greater extent than would ordinarily be the case.

In *HMRC v Banerjee (No 2)*¹⁶⁹, the taxpayer applied, after a public hearing, for the decision to be anonymised. The High Court rejected this application. Henderson J held that the fundamental principle of public justice enshrined in Article 6 outweighed the taxpayer's right to respect for her private life under Article 8. He concluded that it would only be in truly exceptional circumstances that a taxpayer's rights to privacy and confidentiality could prevail over the requirement of public justice. (NOTE: The issue was not raised on the appeal to the Court of Appeal¹⁷⁰.)

A fair hearing

In *Ali and Begum v Customs and Excise Comrs*¹⁷¹, the VAT Tribunal held that the composition of the tribunal complied with Article 6. The fact that the Lord Chancellor and the Treasury had the power to appoint and remove tribunal members did not breach the requirements of independence and impartiality, because there were limitations and safeguards that removed

'all practical risk of the Treasury exercising their power to appoint, remove and refuse to re-appoint in a manner which could compromise the independence and impartiality of the tribunal.'

168 [2004] STC (SCD) 132.

169 [2009] STC 1930.

170 [2010] EWCA Civ 843.

171 VAT Decision 17681 (30 May 2002).

It is considered that the same analysis would apply, *mutatis mutandis*, to the First-tier and Upper Tribunals.

A reasoned decision within a reasonable time

In *King v Walden*, Jacob J (in the High Court) held that there was no breach of Article 6 because, whilst there were delays that arose without fault on behalf of Mr King, he was not thereby prejudiced, as he merely had to pay the penalty later. Permission to appeal to the Court of Appeal was refused, with the Court of Appeal saying, in relation to delay, that they had the greatest difficulty in seeing how Mr King could be prejudiced simply by the fact that the penalty might have been imposed earlier. Mr King applied to the ECtHR.

The ECtHR noted that the length of the proceedings was almost 14 years (the period began with a *Hansard* warning and ended with the decision by the Court of Appeal to refuse leave) and that there had been three periods of delay on the part of the government (which in total amounted to nearly four years). Notwithstanding that there had been time wasting by the taxpayer during the 14-year period, the authorities had contributed to the delay without reasonable justification. The ECtHR concluded that there had been a violation of Article 6.

Legal representation

In *Khan v Customs and Excise Commissioners*¹⁷², the High Court held that Article 6(3)(c) did not require that the taxpayer had to be represented by a lawyer; the individual could choose to represent himself. Mr Khan had been represented by his accountant at the VAT Tribunal. On appeal to the High Court, he argued that the Tribunal should not have allowed him to be so represented (not least because his accountant was also a potential witness of fact). Hart J referred to *Kamasinski v Austria*¹⁷³ and said that the central question for the tribunal was whether it was or should have been manifest that the taxpayer's interests were not being effectively represented before it. The taxpayer's real complaint was that his representation was not as good as it might have been; and, in this case, nothing had occurred which should have alerted the tribunal to a need to interfere with his choice.

172 [2005] STC 1471.

173 (App No 9783/82) (1989) 13 EHRR 36.

Right to Legal Aid

In February 2001, the Lord Chancellor announced plans to extend publicly funded legal representation to certain proceedings before the General and Special Commissioners (and the VAT & Duties Tribunal) because of the financial penalties that these tribunals can uphold. In April 2001, the Lord Chancellor signed a direction under the Access to Justice Act 1999 s 6(8), reversing the normal rule under Sch 2, namely that legal assistance is not available for hearings in tribunals. The Lord Chancellor directed that where a tribunal is dealing with penalties, which the courts have decided are criminal within the terms of ECtHR, or where the appellant reasonably argues that the penalties are criminal, then provision for legal assistance will be provided, where the interests of justice require it. This applies, mutatis mutandis, to the First-tier and Upper Tribunal.

V. Questions about local taxes

- 1. Is the subject in charge of the collection of local taxes the same that manages the collection of State taxes? Is it a public or private subject? If it has a private nature, could you explain us how such person is chosen by the local authority?**

No. As explained in the note below, the entities responsible for the collection of local authorities are public bodies known as local authorities.

- 2. Is the collection of local taxes carried out in the same way of State taxes or in different ways? Is there a rule that provides for the application of interim measures in case of breach of tax code by the taxpayer? If so, are interim measures the same applicable also for credits arising from State taxes?**

As explained in greater details in the note below, collection of local taxes is carried out by a different body with a different procedure. The relevant local authority sends out a bill at the beginning of the year itemising payments for each taxpayer. The remedies that local authorities have to recover unpaid taxes are akin to those of HMRC for state taxes. An outline is provided below.

- 3. Are the penalties provided for missed or delayed payment of local taxes the same which are provided for State taxes? If they are different, what is their amount?**

My understanding is that no penalty is payable for a delay in payment of council taxes. Unfortunately this is not an area of law of which I have much experience in practice. On the other hand, if a taxpayer is sent a reminder that council tax is unpaid and it remains unpaid for additional seven days, the taxpayer will be liable for legal expenses.

4. Is there a remuneration in favor of the entity in charge of the collection of local taxes? If so, does the non-compliant taxpayer bear the relevant cost or is it included among the general expenses financed through the tax revenue?

Yes if bailiffs are involved. As explained in the main body of the research in relation to distress procedures, Bailiffs are entitled to remove goods that are of equivalent value to the debt owed and then to sell them on to recover the debt. They are also able to add any charges that may become due as a result of the distress, for example, fees or the cost of hiring a van to remove the goods.

Note on Local taxes

The result of changes which took place in the early 1990's, and particularly the centralisation of business rates, is that local services are now largely financed by central government, with the only significant local tax left – the council tax – financing only around one-sixth of total local spending. This leaves UK taxation unusually centralised, with less than 5% of tax revenues raised locally.

The council tax is a largely property based tax for dwellings. Domestic residences are banded according to an assessment of their market value; individual local authorities then determine the overall level of council tax, while the ratio between rates for different bands is set by central government (and has not changed since council tax was introduced in 1993).

The average rate payable for all households is £1,201. Property bandings in England and Scotland are still based on assessed market values as at 1 April 1991; there has been no revaluation since council tax was introduced. In Wales, a revaluation took effect in April 2005 based on 1 April 2003 property values.

There is a range of exemptions and reliefs from council tax, including a

25% reduction for properties with only one resident adult and a reduction of up to 50% if the property is empty or a second home. Properties that are exempt from council tax include student halls of residence and armed forces barracks. Low-income families can have their council tax bill reduced or eliminated by claiming Council Tax Benefit.

Payment and Collection

As explained above, council tax is payable to the council of abode of an individual. The tax is collected by the local authority that has a number of weapons at its disposal for the collection of unpaid debts. Local authorities are public bodies: the councils of the districts of England, principal areas of Wales and council areas of Scotland, i.e. the lowest tier of local government aside from parishes and communities.

Local authorities typically have a number of options available to them when looking to collect debts. The precise options available depend, in part, on the nature of the debt and the nature of the debtor. For example:

- Some methods of debt enforcement arise out of particular statutory provisions that apply only in certain contexts.
- The individual circumstances of a particular debtor may restrict the options available to a local authority.

A key consideration for a local authority when choosing a method of debt collection is how effective that method is likely to be in terms of overall recovery. For example, the threat of a bankruptcy petition can be an effective way of making a recalcitrant debtor discharge a debt. However, making a debtor bankrupt who simply does not have the means to pay his debts may achieve little return for the local authority, as the debtor's trustee in bankruptcy will share the debtor's limited assets among all his creditors. In such circumstances, an agreed payment plan might be a much more effective solution.

Examples of general good practice in debt enforcement and collection

When recovering any type of debt, there are a number of issues that local authorities should consider, these are set out below.

Ensure good partnership working with advice agencies and third party enforcement agencies

Effective partnership working is an important tool in ensuring that debts owed to local authorities are repaid quickly and efficiently. For example, third parties, such as the Citizens Advice Bureau or the National Debt Helpline can help debtors apply for benefits to which they are entitled but have not previously applied for. These additional benefits can help debtors to increase their income and repay any outstanding debts to the local authority more quickly.

Regular liaison with local advice agencies and third party enforcement agencies can also help a local authority to see how effective its debt collection and enforcement policy is and how it can be improved to make it easier for debtors to repay any outstanding debts.

Keep accurate records

When dealing with all debt enforcement and collection cases, local authorities should ensure that accurate records are kept of:

- The debtor's details including their personal circumstances and anything that could impact on their ability to repay the debt.
- Any other agencies that could be involved, such as social services or mental health teams.
- The total debt including any additional costs incurred, for example, bailiff costs or court fees.
- Any discussions with the debtor concerning repayment.
- Any payment plans that have been agreed and the debtor's compliance (or lack of compliance) with any such plan.
- Any enforcement action taken.
- Any other relevant correspondence with the debtor including anything that they have sent, such as bank statements or income and expenditure forms.

Keeping full and comprehensive records of all aspects of a debt recovery case will also:

- Enable cases to be dealt with quickly.
- Ensure that a local authority has a detailed picture of a debtor's circumstances and will be able to consider the best method of recovering a debt from them.

Good record keeping is also important if a debtor makes a formal complaint to a local authority or the Local Government Ombudsman (LGO) about how their case has been dealt with, as the background to the complaint can be easily investigated. For more information on the LGO.

Establish a corporate complaints procedure

Local authorities should establish a complaints procedure that allows debtors to complain if they are unhappy with the way that they have been treated by a local authority. If a complaint can be quickly resolved by a local authority, it avoids a debtor escalating it to the LGO and any resulting adverse publicity.

A local authority should publish contact numbers for its complaints department on its website along with the names and contact details of the staff who are responsible for administering and dealing with the complaints procedure.

Other additional considerations

Aside from ensuring that a fair and effective debt collection and enforcement policy is in place, and that it is correctly administered, local authorities should also consider:

- Their duties to meet local and national spending targets.
- Their duty to protect the public purse by ensuring maximum debt recovery.
- The effect of any debt recovery procedure on the debtor and their family (especially if dealing with a vulnerable person)

Collection and enforcement methods: initial non-payment

For a comparison of some of the enforcement methods available, see table at section 2 above.

In terms of good practice for local authorities, when considering the various debt and enforcement methods, local authorities should ensure that the following good practice points are observed. Local authorities should when dealing specifically with the recovery of council tax arrears also be mindful of the existing government guidance on good practice in council tax arrears.

Providing clear, accessible information to an individual in arrears could help secure faster, more efficient repayment. This could include providing information on:

- The different types of benefits available and provide, where appropriate, the relevant application forms for them.
- The various methods of repayment that the local authority will accept.
- How to contact the relevant local authority department concerning repayment and organising agreed payment plans.
- Advice agencies that can assist the debtor.
- Information on repayment dates and when an individual will be considered to have fallen into arrears.

This information should be available in hard copy and on the local authority's website to ensure that it can be easily accessed. Local authorities should work with advice agencies by sharing information on how debts can be reduced, available benefits and which people are exempt from payment. This information should be made available in local authority and advice agency offices and on their respective websites.

It is important that a clear procedure is established for debt recovery and enforcement, and that this is conveyed to local authority residents so that they are aware of what will happen and when, if they fail to pay. This procedure should be sent with bills and reminders. For example, a recommended procedure would include:

- First reminder that payment is due.
- Second reminder.
- Final reminder.
- Court summons. Following this a liability order will be granted by the court, enabling a local authority to take debt recovery action, for example, applying for an attachment to earnings order (AEO). A letter should be sent to the debtor informing them of the local authority's intention to take enforcement action within a specified period unless the debt is settled, including:
 - Enforcement action, for example, instruction of bailiffs.
 - Committal proceedings.

Throughout the recovery and enforcement procedure ensure that debtors are kept informed of the fact that they are in arrears and also the stage that

enforcement and recovery proceedings have reached, for example, whether the local authority is considering instructing bailiffs to remove goods from the debtor's property.

Ensure that local authority staff are specifically trained to deal with debt issues. This means ensuring that all staff are aware of a local authority's debt collection and enforcement policy, and any further action they may be required to take as a result of it, for example, escalating a case to a more senior member of staff for determination in the case of a vulnerable debtor.

By offering a variety of repayment models, local authorities are more likely to receive regular payments or repayments on time and in full. For example, agreeing a repayment plan where payments are made on the day that the debtor is paid may make it more likely that the debt will be recovered in a timely fashion. Another option is to give debtors the option to make payments periodically, for example, biannually, quarterly or annually. The Council Tax (Demand Notices) (England) (Amendment) Regulations 2012 (SI 2012/3087) allow taxpayers to choose to pay their council tax over 12 months, instead of the current ten, making it easier for local residents to meet their council tax demands

Payment will also be more likely if a local authority makes a variety of payment methods available such as:

- Payment by debit or credit card.
- Online payment through a secure website.
- Visiting council offices to make a direct payment.
- Paying at PayPoint machines or at Post Office branches.
- Payment by cheque (although bear in mind that, unlike the methods above, which deliver cleared funds to the local authorities, cheques may "bounce").

However, agreeing a repayment plan with a debtor should not include adding administrative costs to the debt. In the LGO's report on an investigation into complaint no 09006694 against Thurrock Council, the LGO criticised Thurrock, after it had commenced bankruptcy proceedings due to outstanding council tax arrears, making an agreement for the debtor to pay the arrears in instalments.

As part of the agreement the complainant was told that he had to pay £400 for administrative costs associated with the scheme. The complainant

challenged this. After the LGO began to investigate, Thurrock accepted that there was no legal basis for making the £400 administrative charge, stopped charging the fee and reimbursed those who had already paid it. It also made a goodwill payment of £40 to residents who had paid the fee.

Local authorities should not commence bankruptcy proceedings or instruct bailiffs as soon as a debt arises. It is cheaper for a local authority and for a debtor if other less serious, voluntary methods are tried initially, for example, agreeing a payment plan with the debtor.

Local authorities are under a duty to ensure that there is a procedure in place for dealing with vulnerable debtors This could include:

- How to identify a vulnerable debtor, for example, is it someone with mental health issues or serious health problems that could affect their ability to manage their finances.
- Ensuring that there is a procedure once a vulnerable debtor has been identified. For example, alert any other relevant council teams about any action planned in relation to recovery of the debt.
- Ensuring that there is a senior member of staff responsible for overseeing vulnerable debtor cases.
- Checking whether other bodies are involved in their care, for example, an NHS mental health team. This should influence the chosen debt recovery procedure.
- Taking a pro-active approach. For example, if there has been no contact from the debtor, organise a visit to their house, ensuring that a third party is present, to discuss the debt. During the visit inform the debtor of any additional benefits available to them and assist them with completing the necessary paperwork. If a payment plan is agreed, ensure that it is regularly reviewed in case the debtor's circumstances change or payments cease.
- Considering how normal debt recovery procedures will need to be modified to ensure repayment.

Make it clear which categories of people will be fully or partially exempt from repayment. This will prevent:

- Administrative errors.
- Having to deal with complaints from individuals who are exempt from payment but who have been asked to pay.
- Local authority time and resources being wasted.

Increasing benefit take-up among debtors could help quicker recovery of outstanding debts or even prevent debtors getting into debt in the first place.

Also, the authorities have the power to agree payment plans, which are agreements made between a local authority and a debtor setting out how payments will be made, which go towards settling a debt.

An agreed payment plan should be a realistic representation of what the debtor can afford to pay over the period agreed, but should at the same time mean that the local authority is recovering some of the debt. Agreed payment plans are mutually beneficial for both parties because:

- The local authority is able to recover the debt, albeit over a longer period of time and at the same time avoid the costs associated with enforcement action.
- The debtor can make repayments that are within their means and at the same time avoid becoming involved in any more serious debt enforcement action.

A debtor should contact their local authority as soon as they start having difficulties meeting the agreed payments. In practice, debtors who get into difficulties are unlikely to contact the local authority with any urgency, which emphasises the need to monitor compliance with such plans. If a debtor becomes bankrupt or subject to an individual voluntary arrangement (IVA), an agreed payment plan will not put the local authority in any better position than any other unsecured creditor of the debtor.

Where a debt is still outstanding and the informal methods of enforcement have been exhausted, a local authority may decide to initiate legal proceedings to recover the debt.

Considering legal action

When considering taking legal action against a debtor, a local authority should consider the following:

1) Recognise the difference between debtors who “can’t” and “won’t” pay

The debt enforcement and recovery methods chosen should vary according to whether the debtor can’t or won’t pay. For those that can’t pay, local authorities should consider informal methods of enforcement and try to agree

with the debtor the best method of repayment for both parties.

For those that won't pay, tougher enforcement action may be needed at an earlier stage of the debt recovery process.

2) Consider the reasonableness of debt collection and recovery methods

Consideration should be given as to whether there are any alternative methods of recovering the debt, for example, liaising with the debtor and agreeing a payment plan rather than immediately initiating bankruptcy proceedings. A balance should be struck between the amount of the debt outstanding and the costs and time associated with recovering it.

The local authority should liaise with the debtor and agree a realistic payment plan that the debtor thinks they can manage, if this does not work, the local authority should consider the other repayment methods available and only use court action as a last resort.

3) Liability orders

Liability orders are court orders that enable local authorities to take further action against debtors with outstanding debts.

Examples of further action could include:

- An attachment to earnings order (AEO). This is where a local authority applies to the court for an order requiring an employer to deduct a regular amount from a debtor's wages toward the unpaid debt.
- Deduction from benefits (Income Support, Jobseekers Allowance and Pension Credit).
- Bailiff action where goods equivalent to the amount of the debt owed are seized, and then sold amount (plus the bailiff's costs associated with visiting the debtor's property) (known as distress).
- Applying for a charging order over the debtor's property if the debt exceeds £1,000.
- Committal to prison after unsuccessful bailiff action for wilful refusal or culpable neglect in non-payment of tax.
- Insolvency proceedings.

Liability orders empower a local authority to use a number of additional enforcement options against a debtor.

a) Attachment to earnings orders

AEOs can only be applied for if a debtor is employed (not self-employed) and they owe £50 or more. AEOs are a useful way to recover outstanding debts as they are relatively inexpensive, do not rely on the debtor making payments as they are taken directly from the debtor's wages and easy to apply for. Form N337 (Request for Attachment of Earnings Order) must be completed by the local authority and the relevant fee paid into court.

A disadvantage of using AEOs is that a debtor must be employed and therefore a different procedure will need to be used if the debtor does not have any earnings as defined by the Attachment of Earnings Act 1971. Local authorities should also consider whether they are likely to get back the money that they are owed plus the court fee from the debtor, this can be done by ensuring that the debtor's earnings are sufficient and that they have the correct employment status.

b) Deductions from benefits

Under the Social Security (Claims and Payments) Regulations 1987 (SI 1987/1968), certain specified benefits can be paid to a third party (that is, a local authority) instead of the beneficiary to clear debts. Deductions from benefits are also known as direct deductions and are formally known as the "Third Party Deductions Scheme". Deductions are usually to clear arrears of housing, fuel or water costs. Deductions can be made if a debtor receives:

- Jobseekers' Allowance.
- Income Support.
- Pension Credit.
- Income-based Jobseeker's Allowance.
- Income-related Employment and Support Allowance.

Debts covered by the Third Party Deductions Scheme include:

- Housing costs (including miscellaneous accommodation costs and hostel charges).
- Rent arrears (including service charges for heating or lighting).
- Fuel costs.
- Water charges.
- Council tax arrears.
- Fines.
- Child Support maintenance.

Consent from the debtor will be required where the deduction (including the costs) is more than 25% of the total benefit amount. Local authorities must also show that all other attempts to enable the debtor to budget correctly have failed, for example, through the use of agreed payment plans or a change in the frequency of repayments.

To apply for benefit deductions, a local authority should fill in the standard application form for creditors to request third party deductions. The DWP will then consider the merits of the application and the impact that the benefit deduction will have on the debtor and their family.

This method of debt collection, although ensuring repayment for local authorities, does mean that any repayments are likely to be small and therefore it could take some time to clear an outstanding debt.

c) Bailiff action

A local authority can choose, once it has obtained a liability order, to pass the debt collection and enforcement of a debt to a debt collection company for a bailiff to deal with, this remedy is also known as distress.

Bailiffs are entitled to remove goods that are of equivalent value to the debt owed and then to sell them on to recover the debt. They are also able to add any charges that may become due as a result of the distress, for example, fees or the cost of hiring a van to remove the goods.

Using bailiffs has a number of advantages for local authorities, such as:

- Speedy recovery of the outstanding debt.
- In some cases, full recovery of the full amount of the debt, rather than repayment in instalments.

However, for debtors, bailiffs can make a debt even bigger than it was originally, their charges can be substantial especially if they visit a debtor on multiple occasions.

In order for a bailiff to have legal authority to recover a council tax debt, for example, as well as any associated fees, it must:

- Have and present to the debtor:
 - a copy of the legal authority for removing goods, that is, the Administration and Enforcement Regulations 1992;
 - a copy of the liability order; and
 - a bill setting out their charges.

It should also provide the debtor with any “walking possession agreement” entered into (that is, an agreement setting out what goods have been reserved by the bailiff so that, if necessary, they can be sold to pay the outstanding debt if any agreed payment arrangement is defaulted on).

- Have and present to the debtor authorisation to act from the local authority and identification.
- Have written to the debtor notifying it of the following matters at least 14 days before visiting:
 - the amount owed in respect of which the liability order was made and, where this is a different amount, the amount still outstanding;
 - warning the debtor that unless the amount specified is paid within 14 days of the date of the sending of the notice, then distress may be levied;
 - that if distress is levied further costs will be incurred;
 - the bailiff’s fees; and
 - the address and telephone number of the local authority.
- Not force entry into a property. Common law has held that bailiffs are only entitled to peacefully enter a property. This means that they can enter through open doors or windows or if invited but cannot force entry (although this does depend on what basis the bailiff has been hired, for example, in some cases of outstanding criminal fines, bailiffs can break into a property to recover property).
- Not seize the following (this does not include bailiffs who are acting on behalf of a magistrates’ court to recover unpaid criminal fines):
 - clothing, beds and bed clothes or tools used by the debtor for work purposes; and
 - items that would be considered to be necessary to cater for the domestic needs of the debtor and their family, such as a fridge or cooker.

In cases where debt collection has been sub-contracted out to a third party, the third party’s actions are regularly inspected and monitored. For example, the LGO criticised Thurrock Council for failing to monitor the actions of a private company hired to administer its council tax repayment scheme.

d) Charging orders

Charging orders are charges made over property or land securing a creditors interest (the debt) in a debtor’s assets. The primary statute dealing with charging orders and their application is the Charging Orders Act 1979 and CPR Part 73. However, where there is an outstanding debt in relation to

council tax only, local authorities are able to apply for a charging order under regulation 50 of the Administration and Enforcement Regulations 1992.

e) Charging orders under the Charging Orders Act 1979

The key point when considering charging orders is that they are not a quick method of debt enforcement and also that there is no minimum amount of debt that must be outstanding at the time of the application. Charging orders are made up of three stages:

- Interim charging order.
- Final order.
- Order for sale.

Charging orders are an effective method of enforcement when there is substantial equity in a property and the debtor is the sole owner of the property. Obviously they are less effective where there is limited equity in the property or it is jointly owned or used as a family home. The land also needs to be registered.

f) Charging orders under the Administration and Enforcement Regulations 1992 (council tax debts)

Where an outstanding debt is in relation to council tax only, local authorities are able to use an alternative method of applying for a charging order, that is, under regulation 50 of the Administration and Enforcement Regulations 1992 (this is permitted by CPR Part 73.2) rather than under the Charging Orders Act 1979. A charging order applied for under the Regulations requires there to be at least £1,000 of the debt outstanding at the time of the application (regulation 50(1)(c)).

When deciding whether to grant a charging order over a property, a court will consider:

- The personal circumstances of the debtor.
- Whether any other people would be unduly prejudiced by the making of the charging order.

f) Committal to prison

Where a debtor has persistently failed to repay their debt through other enforcement methods, a local authority may apply to the magistrates' court for a committal warrant to send the debtor to prison.

For example, in the case of an outstanding council tax debt, before applying for a committal warrant a local authority will consider whether the debtor actually has the money to pay the debt, but is wilfully refusing to pay or culpably neglecting to do so (regulation 47, Administration and Enforcement Regulations 1992). If it believes that either of these are the case, it will go ahead and apply for a warrant of committal (also known as a judgment summons). The debtor will be sent a summons to the court hearing. If they fail to attend the hearing, they can be arrested and taken to court.

The purpose of the hearing will be to establish the debtor's financial means (this is also known as a means enquiry hearing). The court will consider the debtor's personal circumstances and whether any mitigating circumstances exist, which could influence the final order that it makes, for example, if the debtor has recently been made unemployed. The debtor will give the court a statement of their finances and may make an offer for repayment if they have shown that they cannot repay the full amount of the debt.

Generally, a court will make an order for a suspended warrant for imprisonment. This means that as long as the debtor keeps up with the payments that the court has ordered, they will not be committed to prison.

This method of enforcement is likely to be useful for local authorities when dealing with a debtor who has persistently refused to pay and where other informal methods of enforcement have failed. However, this method of enforcement requires local authorities to follow the specified procedure (applying for a committal warrant, serving a summons and the hearing itself) which may take some time. The court may only also order the debtor to repay the debt in very small instalments over a considerable amount of time, so the recovery of the debt may be very slow.

g) Bankruptcy for individuals

Where a debtor owes more than £750 and is unable to pay the debt or has no reasonable prospect of being able to pay it (section 267(2), Insolvency Act 1986), a local authority can apply to make the individual bankrupt.

There are several disadvantages for local authorities associated with applying to make a debtor bankrupt:

- Cost. When presenting a bankruptcy petition, a local authority (the creditor) must pay into court:

- a deposit of £600, to cover the costs of the trustee in bankruptcy dealing with the debtor's insolvent estate. The trustee in bankruptcy will repay the deposit to the creditor, if the debtor's insolvent estate has sufficient assets to meet the trustee's costs; and
- the issue fee of £190.
- Bankruptcy can only be applied for if the debt owed is at least £750.
- Any secured or preferred creditors take priority over the judgment creditor (here, the local authority). At the end of the process, the judgment creditor may only receive a small proportion of the debt or nothing at all.

h) Alternatives to bankruptcy for individuals

There are a number of alternatives to bankruptcy for insolvent individuals:

- **IVA.** An IVA is an agreement between an insolvent individual and their creditors that either compromises or provides a framework for the settlement of their debts. Any insolvent individual may propose an IVA to their creditors and also has the option of seeking a court order preventing creditors taking recovery action until they have voted on the IVA proposal. When an IVA comes into effect, it binds all creditors who were entitled to be notified of the IVA proposals, even if they voted against the IVA or did not, in fact, receive notice of the proposals.
- **Debt relief order (DRO).** An individual can apply to the Official Receiver for a DRO, which prevents creditors from enforcing their debts against an individual for a year, after which they are discharged from liability for those debts.
- **Administration order.** An individual can apply to the county court for an administration order, under which the insolvent individual makes scheduled repayments and the creditors do not enforce their debts for five years, after which the debtor is discharged from liability for those debts. Although laid out in statute, this has not yet been brought into force.
- **Enforcement restriction order (ERO).** An individual can apply to the county court for an ERO, which suspends the ability of creditors to take action against the insolvent individual. Although laid out in statute, this has not yet been brought into force.
- **Debt repayment plan.** An individual can ask the operator of a debt repayment scheme to create a debt repayment plan, under which the insolvent individual pays only a proportion of the amount they owe. Although laid out in statute, this has not yet been brought into force.

i) Using enforcement methods together

Schedule 4 to the Local Government and Finance Act 1992 details the relationship between the various enforcement methods available to local authorities following the grant of a liability order:

- A. An AEO, benefit deductions and distress can be used more than once against a debtor.
- B. AEOs, benefit deductions and distress (or any two of them) can be used in any order or alternately (or both).
- C. AEOs, deduction from benefits, distress, committal to prison, bankruptcy, winding-up or charging orders cannot be undertaken at the same time as another one of these methods.
- D. If a warrant for committal to prison is issued (or a term of imprisonment is fixed) against the debtor, no steps or other methods, such as an AEO, deduction from benefits, distress, bankruptcy or charging order, can be used.

Statistics

Local authorities in England collected £22.4 billion in council taxes by the end of March 2013 out of a total of £23.0 billion collectable. This gave a national average in-year collection rate for council tax in England of 97.4% in 2012-13, an increase of 0.1 percentage points over 2011-12.

In 2012-13 local authorities collected £474 million of outstanding council tax, irrespective of the year to which it related. This represents more than 2% of the Net Collectable Debit for 2012-13.

In 2012-13 local authorities wrote off £162 million of uncollectable council tax, irrespective of the year to which it related. This represented 0.7% of the Net Collectable Debit for 2012-13.

At 31 March 2013, the total amount of council tax still outstanding amounted to £2.376 billion; this is a cumulative figure and includes arrears that may stretch back to the introduction of council tax in 1993.

