

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI MILANO-BICOCCA
SCUOLA DI DOTTORATO IN SCIENZE GIURIDICHE
CURRICULUM DI DIRITTO TRIBUTARIO
XXIII CICLO

IL SISTEMA DI RISCOSSIONE COATTIVA DELLE IMPOSTE DIRETTE
TRA FUNZIONE PUBBLICA PERSEGUITA E TUTELA DEL CONTRIBUENTE

Tesi di dottorato di:

MARGHERITA NUZZO

N. MATR. 708260

Relatore: Chiar.ma PROF.SSA MARIA CECILIA FREGNI

ANNO ACCADEMICO 2010-2011

Indice

pag.

Capitolo I

Profili storico evolutivi del sistema italiano di riscossione delle imposte dirette in base al ruolo. Dal modello esattoriale affidato ai privati appaltatori alla statalizzazione del servizio, passaggio valorizzante la funzione pubblica immanente all'attività di riscossione

1. Premessa	11
2. Brevi cenni ai principali sistemi di riscossione dei tributi vigenti negli Stati italiani pre-unitari	14
3. La costituzione del Regno d'Italia e l'avvertita necessità di uniformare la disciplina della riscossione delle imposte dirette	18
4. L'impianto della Legge Sella, impalcatura, per oltre un secolo, del sistema italiano di riscossione delle imposte dirette. In particolare: la figura dell'Esattore comunale, le sue modalità di nomina e la struttura delle esattorie	22
4.1 <i>Segue.</i> Le concrete modalità di riscossione delle imposte erariali e le particolari procedure esecutive attuate nei confronti dei contribuenti morosi o inadempienti	27
4.2 <i>Segue.</i> Gli elementi di forza della <i>Legge Sella</i> : il compenso dell'Esattore mediante aggio a carico dei contribuenti, il meccanismo del “ <i>non riscosso come scosso</i> ” e l'(eventuale) rimborso postergato delle imposte anticipate dall'Esattore all'Erario	33
5. I correttivi minimi apportati alla <i>Legge Sella</i> dai Testi Unici del 1902 e del 1922 e dalla Legge n. 942 del 1939: migliora l'efficienza del sistema e si introducono embrionali forme di tutela nei confronti del contribuente debitore d'imposta	38
6. L'annacquamento delle funzioni dell'Esattore comunale conseguenza dell'approdo ad una «fiscalità di massa» ed al conseguente ampliamento	

delle ipotesi di riscossione spontanea delle imposte dirette. Il tramonto del sistema di riscossione esattoriale ed il passaggio ad un servizio di esazione mediante concessionari	42
7. Dal tentativo fallito di una (nuova) statalizzazione del sistema di riscossione delle imposte, ad opera della Legge delega n. 337 del 1998, al tentativo riuscito di riforma epocale del medesimo sistema, valorizzante la funzione pubblica connaturata al momento di riscossione	49

Capitolo II

I sostanziali poteri autoritativi concessi ad Equitalia s.p.a.: analisi dei tratti comuni rispetto alle prerogative attribuite all'Amministrazione finanziaria durante la fase di accertamento del tributo e contestuale verifica dei segni distintivi in rapporto agli strumenti coattivi assegnati al creditore di diritto comune

Sezione I

I profili amministrativi connaturati all'attività di riscossione delle imposte

1. La <i>pubblicizzazione</i> del servizio di riscossione: i risvolti immediati a) sulla morfologia e sulle finalità perseguite da Equitalia s.p.a.	55
1.1 <i>Segue</i> : b) sulla natura (discrezionale, vincolata o ibrida) dei poteri autoritativi ad essa concessi	62
2. Brevi cenni sulla natura giuridica dell'esecuzione esattoriale e sulle diverse modalità di realizzo dell'obbligazione tributaria	64

Sezione II

Le "misure cautelari", ricognitive ed in executivis attribuite all'Agente della riscossione

3. L'incerta qualificazione giuridica del fermo dei beni mobili registrati e dell'iscrizione d'ipoteca	67
--	----

3.1 <i>Segue. ...e le problematiche ancora aperte in tema di tutela sostanziale del contribuente</i>	74
4. <i>I poteri d'indagine concessi agli agenti della riscossione: affinità di strumenti e diversità di funzioni rispetto alle analoghe prerogative attribuite all'Agenzia delle Entrate ed alla Guardia di Finanza</i>	79
4.1 <i>Segue. Le cautele procedurali in favore del contribuente sottoposto agli accessi, ispezioni e verifiche da parte di Equitalia: (parziale) trasposizione delle tutele previste durante l'esercizio di tali poteri in fase di accertamento</i>	92
5. <i>Le speciali misure esecutive contemplate dalla normativa fiscale versus il sacrificato interesse (legittimo) del contribuente al corretto esercizio del potere esattivo</i>	97

Sezione III

La componente privatistico-concordataria nella riscossione dei tributi

6. <i>Lo strumento di dilazione nel pagamento delle imposte iscritte a ruolo nella prospettiva della difficile convivenza tra la «vincolatezza» dell'an (e del quantum) della riscossione e la libertà nel quomodo il credito erariale possa essere soddisfatto</i>	104
---	-----

Sezione IV

L'importanza dei termini nel procedimento di consecuzione del credito tributario

7. <i>Il tortuoso iter normativo-giurisprudenziale sui termini di notifica della cartella di pagamento</i>	115
7.1 <i>La valenza sostanziale dei termini di decadenza dell'Amministrazione finanziaria per l'esercizio dei poteri di riscossione</i>	122

Capitolo III

Le tutele giurisdizionali in favore del contribuente sottoposto al procedimento di riscossione coattiva delle imposte

1. Le ragioni della sproporzione nei rapporti di forza tra Fisco e contribuente	127
2. L'azionabilità dei diritti del contribuente esecutato nel processo tributario ed in quello di cognizione ordinaria: le opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi secondo una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 57 del D.P.R. n. 602/73	132
2.1 Le prime aperture verso forme di tutela giurisdizionale interne al processo tributario: in specie, l'autonoma impugnabilità dei provvedimenti di fermo di beni mobili registrati e di iscrizione di ipoteca	138
2.1.1 La prospettiva di un ulteriore ampliamento della giurisdizione tributaria con riferimento, in particolare, al provvedimento di concessione della rateazione delle somme iscritte a ruolo	145
3. La dimidiata tutela cautelare del contribuente sottoposto al procedimento esecutivo: profili di illegittimità costituzionale dell'art. 60 del D.P.R. n. 602/73	147
4. Le diverse e complementari forme di tutela risarcitoria del contribuente sottoposto all'illegittima procedura esecutiva: a) l'azione di responsabilità aquiliana ex art. 2043 c.c. e l'azione risarcitoria ex art. 59 del D.P.R. n. 602/73	153
4.1 <i>Segue:</i> b) la responsabilità processuale dell'Ente impositore e dell'Organo della riscossione ai sensi dell'art. 96 c.p.c., nelle sue diverse (ed incerte) declinazioni	159

Capitolo IV

L'impatto sistematico ed operativo dello spostamento dell'efficacia esecutiva dal ruolo all'avviso di accertamento

1. Premessa	165
2. La concentrazione della riscossione nell'accertamento e cenni ai profili critici delle ricadute sul piano dell'imposizione	167

3. La concentrazione della riscossione nell'accertamento e le sue ricadute sul piano della riscossione. In particolare, l'aggio da riscossione e l'anomalia di un'(extra) imposizione di dubbia legittimità	169
3.1 La (residuale) importanza del vizio di notifica della cartella di pagamento e del difetto di sottoscrizione della stessa	181
4. La concentrazione della riscossione nell'accertamento e le sue ricadute sul piano processuale. Segnatamente, la dubbia costituzionalità di una tutela cautelare "a termine" nei confronti dell'avviso di accertamento ad effetti immediatamente esecutivi	188

Parte conclusiva

Osservazioni conclusive

1. Quadro riepilogativo	199
2. Criticità e prospettive di sviluppo sul piano delle tutele procedurali	203
3. Criticità e prospettive di sviluppo sul fronte delle tutele giurisdizionali	206

Bibliografia

Capitolo I

Profili storico-evolutivi del sistema italiano di riscossione delle imposte dirette in base al ruolo.

Dal modello esattoriale affidato ai privati appaltatori alla statalizzazione del servizio, passaggio valorizzante la funzione pubblica immanente all'attività di riscossione

1. Premessa

La garanzia di assicurare all'organizzazione statale-amministrativa un flusso regolare e stabile di entrate e, al contempo, la massima economicità nell'attività di riscossione dei tributi¹ hanno rappresentato i traguardi che gli Stati, sin da epoche antiche, si sono prefissati di raggiungere.

Sotto un profilo squisitamente dogmatico, la necessaria compresenza di entrambi gli elementi in un sistema esattivo dei tributi che voglia e possa definirsi efficiente è stata, più di ogni altro, teorizzata da Adam Smith. Egli, nel formulare le quattro massime sulle imposte, ne ha dedicate ben due ai problemi legati alla fase di riscossione, enfatizzando il profilo dei costi ad essa connessi ed affermando, segnatamente, che *«ogni imposta dovrebbe essere riscossa nel modo e nel tempo più comodi per il contribuente ed essa dovrebbe essere consegnata in modo tale da sottrarre e da tener fuori dalle tasche del popolo il meno possibile oltre a ciò che essa porta al tesoro pubblico dello Stato»*². In considerazione dei fondamentali risvolti che

¹ Con tale locuzione intendiamo l'insieme degli atti e fatti attraverso i quali l'Ente impositore consegue la disponibilità delle somme dovute dai contribuenti a titolo di imposta.

² A. Smith, *La ricchezza delle nazioni*, Torino, 1996, pp. 997 e ss., ha condensato la propria "filosofia", in materia di imposte, in quattro massime; le due, già trascritte, in materia di riscossione, nonché le seguenti: *«ogni suddito deve contribuire a mantenere il governo del suo paese, in stretta proporzione al reddito di cui gode grazie alla protezione dello Stato»* e *«l'imposta che ogni individuo è tenuto a pagare deve essere certa e non arbitraria: tempi, modi, entità del pagamento dovrebbero essere tutti chiari e semplici per il contribuente e per ogni altra persona»*.

Antesignano del medesimo pensiero fu A. Maggi il quale, in la *Legge sulla riscossione delle imposte dirette 20/04/1871 n. 192*, Torino, 1880, già sottolineava che la civiltà di un governo non deriverebbe tanto dalla maggiore o minore gravosità dei tributi, quanto dalla precisione, dall'esattezza e dalla regolarità e giustizia della loro riscossione.

tale tematica proietta sull'intero sistema di tassazione, l'analisi del costo sociale del servizio di riscossione dei tributi, in ragione delle forme in cui esso viene organizzato, ha costituito da sempre oggetto di indagine e di fervidi dibattiti³.

Lo studio dei diversi sistemi di riscossione, peraltro, insegna che la scelta di adottare un modello in luogo di un altro, oltre ad essere influenzata, come abbiamo premesso, dai costi del servizio e dai risultati che con esso si vogliono conseguire, è (o dovrebbe essere) indissolubilmente condizionata dal vigente sistema di determinazione dell'obbligazione tributaria⁴: possiamo constatare, difatti, che quanto maggiore risulta la correlazione tra la fase di accertamento e quella di riscossione, tanto minore l'inefficienza del servizio di esazione⁵ in termini di gettito assicurato all'Erario.

Le descritte esigenze di finanza pubblica, volte ad una pronta e sicura riscossione, non possono, tuttavia, affievolire le tutele del contribuente soggetto al procedimento di consecuzione del debito tributario: a fronte, quindi, di penetranti poteri coattivi affidati al titolare della funzione di riscossione devono simmetricamente prevedersi adeguate garanzie in favore del debitore, in un assetto normativo che contemperi, con equilibrio,

³ Sul precipuo tema rimandiamo al recente trattato pubblicato a cura di M. Leccisotti, *Il costo dei tributi*, Bari, 1994, ove sono compendiate le riflessioni svolte nel tempo dagli economisti in ordine al problema dei costi legati all'attività di riscossione dei tributi, analizzati in funzione dei relativi benefici in termini di gettito fiscale derivanti all'Erario dalla corretta applicazione delle norme fiscali. Di particolare interesse, al riguardo, risulta il seguente passaggio di D. Fausto, *I costi di gestione del tributo: qualche aspetto teorico e alcune implicazioni di politica tributaria*, in *Il costo dei tributi*, cit., p. 81, laddove egli osserva: «*le imposte sono sempre stabilite per legge, ma la loro riscossione non è mai automatica: esse devono essere amministrate, e non tutte presentano le stesse difficoltà di riscossione. Anche un'imposta che non provoca significativi effetti economici negativi, si può dimostrare di scarsa utilità, se non può essere facilmente riscossa. I costi amministrativi possono dimostrarsi una quota significativa del gettito o l'imposta può arrecare fastidi e costi addizionali ai contribuenti, tali da spingerli a fuggire dall'imposizione, sia attraverso l'evasione che attraverso pratiche tendenti a ridurre, con espedienti legali, l'imposizione. La gestione di qualsiasi imposta è un compito difficile, che richiede vari tipi di capacità professionali ed include molteplici attività*».

⁴ Come sottolinea V. Uckmar, *Evoluzione della disciplina della riscossione dei tributi*, in *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, a cura di L. Tosi, Milano, 1996, p. 24, considerato che il sistema tributario si compone di tre fasi – quella di istituzione del tributo, quella di accertamento dello stesso e, infine, quella di riscossione delle imposte – la trattazione compiuta di quest'ultimo momento non può prescindere dalla disamina del sistema di attuazione del tributo, vale a dire delle prime due fasi cui la riscossione inerisce.

⁵ Precisiamo che con l'utilizzo, nel presente scritto, dei termini “esazione” o “incasso” intendiamo adottare dei sinonimi della parola “riscossione”, pur consapevoli dell'improprietà di linguaggio, tenuto conto che “incassare” e “risuotere” non indicano atti ed operazioni identiche. Difatti, aderendo all'insegnamento della Corte dei Conti, «*la parola riscuotere, secondo la terminologia applicata alla materia contabile, che è diversa da quella dell'uso corrente, denota un'attività più varia e complessa del semplice incasso*» (Corte dei Conti, 21 gennaio 1937, in *Corte dei Conti in sede giur.*, 1937, p. 237).

interesse pubblico e diritti soggettivi privati. Nelle pagine seguenti vedremo che le tutele approntate nei confronti del soggetto passivo d'imposta sono andate gradualmente ampliandosi nel tempo, vuoi per l'accresciuta consapevolezza acquisita dal contribuente dei propri diritti, vuoi per gli incisivi interventi giurisprudenziali intervenuti in materia e, più di recente, per via del processo di statalizzazione del sistema di recupero delle imposte che ha valorizzato la funzione pubblica connaturata alla fase di riscossione, progressivamente abbandonando lo strumento del ruolo quale necessario titolo esecutivo per avviare l'esecuzione forzata tributaria⁶.

Così delineati il perimetro e gli obiettivi della presente indagine, attraverso una storica rievocazione - delimitata temporalmente agli ultimi 150 anni - della normativa italiana in materia di riscossione delle imposte dirette in base al ruolo, analizzeremo le scelte di volta in volta adottate dal Legislatore al fine di enucleare se esse siano state tese a realizzare un sistema efficiente per costi di gestione ed in grado di neutralizzare la c.d. evasione da riscossione, senza trascurare di verificare se le medesime deliberazioni abbiano approntato, al contempo, un sistema adeguatamente garantista dei diritti del contribuente esecutato. Prenderemo, pertanto, le mosse dalla Legge n. 192 del 20 aprile 1871 (Serie 2), prima normativa organica dell'unificato Regno d'Italia che ha introdotto e disciplinato il sistema di riscossione dei tributi affidato a privati Esattori; proseguiamo, poi, con l'esame dei successivi provvedimenti normativi che hanno modificato la citata Legge, talvolta soltanto marginalmente⁷, talaltra intervenendo su di essa in maniera incisiva e netta⁸; approderemo, infine, alla recente epocale riforma della

⁶ L'analisi approfondita di questo processo di ammodernamento nella titolarità del potere di riscossione e negli strumenti a tal fine utilizzati sarà devoluta ad un momento successivo. Qui basterà anticipare che la valorizzazione della funzione pubblica, immanente al momento di riscossione, ha, tra l'altro, comportato, sotto il profilo delle tutele del contribuente, l'espansione della giurisdizione tributaria anche ai provvedimenti autoritativi e cautelari, assunti in fase di riscossione dall'Amministrazione finanziaria/Agente della riscossione nei confronti del debitore d'imposta provvedimenti che, prima del detto ampliamento, non rientravano nell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 nonché la procedimentalizzazione, con rigorosi tempi e modi, delle fasi di consecuzione del debito tributario.

⁷ Ci riferiamo, in particolare, ai Testi Unici per la riscossione delle imposte dirette, n. 281 del 19 giugno 1902 e n. 1401 del 17 ottobre 1922, che, come vedremo, hanno mantenuto sostanzialmente intatto l'impianto del sistema di riscossione delle imposte in base al ruolo affidato a concessionari esterni all'Amministrazione finanziaria, prevedendo unicamente un adeguamento del sistema per assicurare le accresciute esigenze di gettito.

⁸ In tal caso si allude al D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, al D.P.R. n. 43 del 28 gennaio 1988, alla Legge delega n. 337 del 28 settembre 1998 ed ai Decreti Legislativi attuativi della detta delega, nn. 37, 47 e 112 del 1999, provvedimenti normativi che hanno gradualmente comportato il

disciplina della riscossione coattiva dei debiti tributari, operata con il D.L. n. 203 del 30 settembre 2005, che ha segnato il tramonto, dopo oltre un secolo di vita, del sistema di esazione affidato a privati appaltatori, conducendo nell'alveo della Pubblica Amministrazione la gestione del servizio di riscossione delle imposte, con tutte le implicazioni e le conseguenze che questa scelta pubblicistica comporta in termini di efficienza del sistema e di tutele del contribuente.

2. Brevi cenni ai principali sistemi di riscossione dei tributi vigenti negli Stati italiani pre-unitari

Nel tentativo di cogliere, *funditus*, i remoti motivi ispiratori della citata Legge n. 192 del 1871, architrave del sistema esattoriale italiano almeno sino all'anno 1988, e al fine di comprendere la portata innovativa delle disposizioni in essa contenute, non possiamo prescindere dall'esaminare, seppur a grandi linee, i principali sistemi di esazione delle imposte vigenti negli Stati italiani preunitari che, in estrema sintesi, possono ricondursi ai seguenti tre modelli.

Nel Regno di Sardegna, nel Ducato di Parma e, in casi eccezionali⁹, nel Regno delle Due Sicilie vigeva il sistema della c.d. *regia di Stato* che, modellato sulla figura dell'*intendant* francese¹⁰, si traduceva nella gestione da parte dello Stato, in via immediata e diretta, del servizio di riscossione¹¹. Questi vi provvedeva attraverso la

passaggio dal sistema esattoriale a quello dei concessionari, mediante l'abolizione degli istituti che rappresentavano i capisaldi della richiamata Legge n. 192/1871.

⁹ Come tratteremo *infra*, nel Regno delle Due Sicilie, nella normalità dei casi, vigeva il sistema di riscossione mediante *delegazione*.

¹⁰ In Francia, a partire dalla prima metà del Seicento, venne istituita la figura dell'intendente di finanza, agente del potere centrale avente funzione di amministratore diretto delle finanze dello Stato. La sua nascita è legata al particolare periodo di sfavorevole congiuntura politica e finanziaria che la Francia si trovò ad attraversare nel corso dello svolgimento della Guerra dei Trent'anni. Durante ed a causa di questa concitata fase storica, l'esagerata crescita della pressione fiscale, le proverbiali inefficienze degli ufficiali ordinari preposti alla riscossione delle imposte dirette e le endemiche malversazioni da questi poste in essere paventavano il concreto rischio dell'insorgenza di facili rivolte antifiscali. Nel tentativo di scongiurare tale pericolo lo Stato francese istituzionalizzò la figura dell'intendente di finanza il quale, in sostituzione degli ufficiali ordinari, non avrebbe avuto soltanto il compito di provvedere alla riscossione, recandosi, all'uopo, presso le diverse province, ma si sarebbe dovuto occupare, altresì, di prevenire le temute rivolte popolari mediante una più equa ripartizione del carico fiscale fra le diverse parrocchie ed i vari contribuenti. Per una compiuta trattazione della funzione svolta dall'*intendant* francese si legga S. Manca, *La nazione organizzata. Istituzioni, gruppi sociali e Stato moderno nella storiografia di Roland Mousnier*, in Rivista Storica Italiana, anno CXI, fasc. III, 1999, pp. 879 e ss..

¹¹ In epoche passate il descritto sistema della regia di Stato ha trovato attuazione negli Stati in cui, raggiunto un sufficiente grado di autonomia finanziaria ed amministrativa, non si aveva bisogno né

propria burocrazia ed i propri funzionari i quali, tuttavia, siccome retribuiti a stipendio fisso¹², si dimostrarono scarsamente incentivati ad agire in via coattiva per la riscossione dei tributi nei confronti dei contribuenti inadempienti al pagamento spontaneo, nonostante avessero a disposizione strumenti altamente efficaci al fine di escutere il patrimonio del contribuente moroso. I funzionari governativi, difatti, potevano adottare il sistema della c.d. compulsione militare, intimando al debitore di corrispondere entro i successivi tre giorni le imposte; perdurando l'inadempienza del contribuente, il funzionario avrebbe potuto, in prima battuta, escuterne i beni mobili utilizzando una procedura privilegiata¹³ e, secondariamente, previa autorizzazione dell'Amministrazione governativa, avrebbe potuto agire sui suoi beni immobili, servendosi, in tal caso, delle ordinarie modalità di esecuzione disciplinate dal codice di procedura civile dell'epoca¹⁴ per le fattispecie di recupero coattivo dei crediti vantati dai privati.

Il secondo sistema di riscossione, imperante nello Stato Pontificio, nel Ducato di Modena e Reggio in virtù dei DD. 22 marzo 1804, 10 ottobre e 23 dicembre 1811, e nel

di capitale né di personale esterno per la riscossione dei tributi. Le prime manifestazioni di tale forma di esazione si rintracciano, addirittura, nell'amministrazione tolemaica dell'antico Egitto ove la riscossione dei tributi diretti ed indiretti era affidata agli scribi, funzionari dipendenti direttamente dal faraone che svolgevano il proprio compito con modalità itinerante. Per un più ampio approfondimento delle concrete modalità di svolgimento di tale sistema di riscossione si rimanda a B. Cucchi, *Riforma della riscossione: una sfida alla storia*, Padova, 2008, pp. 3 e ss.; mentre, per una analisi del medesimo sistema di riscossione nella storia e nel diritto comparato si confronti I. Ferretti, *Riscossione delle imposte dirette*, in Dig. It., Torino, 1918, pp. 245 e ss..

¹² Ad onor del vero preme precisare che la previsione di uno stipendio fisso per gli "impiegati statali" per lo svolgimento della funzione di riscossione sussisteva nel solo Regno di Sardegna, laddove nel Ducato di Parma e di Piacenza i medesimi funzionari erano retribuiti a provvigioni in base al numero di riscossioni portate a compimento.

¹³ Quando parliamo di procedura privilegiata per l'esecuzione forzata sui beni mobili ci riferiamo all'adozione di un procedimento di esecuzione più snello e sommario rispetto alle regole ordinarie contenute nel codice di procedura civile (dell'epoca).

¹⁴ Crediamo utile rammentare che gli Stati italiani pre-unitari si dotarono di una codificazione nei quattro rami principali del diritto (civile, penale e le relative procedure), modellata su quella napoleonica. Il codice di procedura civile venne emanato da Napoleone Bonaparte nel 1806 con il compito di assicurare sul piano processuale la tutela dei diritti affermati dal *code civil*. Esso codificava l'unicità e la statualità della giurisdizione con doppio grado di giudizio, prevedendo un ulteriore e finale esame da parte della Corte di Cassazione. Tale modello tagliava definitivamente i ponti con il sistema di Corti privilegiate o speciali risalenti al medioevo. La semplicità e la snellezza dei processi rappresentavano gli obiettivi che il codice si prometteva di raggiungere, laddove il Giudice avrebbe dovuto fungere da mero applicatore delle leggi che, secondo Napoleone, sarebbe stato indispensabile che contenessero la medesima chiarezza ed il massimo rigore delle formule matematiche. Raggiunta l'Unità d'Italia, nel 1865 fu emanato il codice di procedura civile comune per tutto il Regno che rimase in vigore sino al 1942, anno in cui venne sostituito dalla codificazione oggi vigente.

Lombardo-Veneto in forza della sovrana patente austriaca del 18 aprile 1816, si concretizzava nella forma dell'*appalto*¹⁵. In queste Province lo Stato cedeva a privati Esattori la funzione di riscossione delle imposte riconoscendo loro, per l'attività svolta, un "aggio" posto a carico del contribuente e non superiore al tre per cento del presumibile gettito del tributo affidato in appalto¹⁶. In tal modo gli Esattori, nominati dai Comuni per concorso ad asta pubblica ed operanti anche in distretti comprendenti più Comuni, assumevano il completo rischio dell'eventuale mancata riscossione ed erano tenuti a rispondere del "non riscosso come riscosso", meccanismo che imponeva all'Esattore l'obbligo di anticipare allo Stato, alle prescritte scadenze, le imposte iscritte a ruolo anche se, di fatto, non le avesse ancora materialmente riscosse. Di conseguenza, le particolari modalità di remunerazione dell'Esattore inducevano questi ad escutere prontamente le imposte, anche e soprattutto in via coattiva, tenuto conto che qualora il contribuente, alle fissate scadenze, fosse risultato moroso al pagamento incorreva in una multa, c.d. caposoldo, pari al cinque per cento del totale delle imposte dovute e che andava a beneficio diretto dell'Esattore. Quest'ultimo, inoltre, parimenti a quanto accadeva nel sistema della regia di Stato, poteva procedere al recupero forzoso dei tributi adottando l'esecuzione privilegiata sui beni mobili del contribuente e quella ordinaria sugli immobili¹⁷.

¹⁵ Tale metodo, di regola, trova (ed ha trovato) attuazione quando l'entità politica non dispone(va) di un apparato amministrativo proprio, né di personale specializzato per la riscossione dei tributi. Una forma embrionale del sistema dell'appalto venne, difatti, in passato, attuata nella città di Atene: colà, il consiglio dei cinquecento (*boulè*), autorità dominante della città, appaltava la riscossione delle entrate alle famiglie più facoltose o ad alti magistrati, gli ellenotami, i quali, oltre a riscuotere le imposte, erano tenuti ad anticipare denari allo Stato per far fronte alle diverse esigenze della collettività. Il sistema dell'appalto venne, parimenti, adottato durante il periodo della Roma repubblicana quando si affidò il servizio di riscossione dei tributi ai noti quanto invisibili pubblicani, prescelti tra i notabili del luogo. Successivamente, con l'avvento al potere di Augusto, la riscossione dei tributi venne avocata a sé dallo Stato: il "Principe", con una serie di riforme amministrative, attribuì al ceto pubblicano unicamente compiti impiegatizi e assegnò a prestigiosi funzionari la riscossione dei tributi da eseguirsi in nome e per conto dello Stato. Si legga, sul punto, P. A. Brunt, *La caduta della Repubblica romana*, Bari, 1990, pp. 67 e ss..

¹⁶ Nel Lombardo-Veneto si stabilì che la percentuale dell'importo dell'aggio poteva aumentare qualora non si fossero trovati Esattori disposti a svolgere l'attività per una percentuale di aggio inferiore al 3 per cento. In tal caso, tuttavia, la durata del contratto di esattoria si limitava ad un solo anno, mentre, se neppure in tal modo si fossero reclutati esattori, tale funzione sarebbe stata esercitata dai quattro primi "*estimati*" cittadini del luogo, escluso il Sindaco, per la durata di un anno, ed essi sarebbero stati retribuiti con la provvigione del 3 per cento sul carico riscosso.

¹⁷ Puntualizziamo che tale sistema esattivo mentre per la Provincia di Roma rimase in vita sino al 1871, nel Ducato di Modena e Reggio e nel Lombardo Veneto cessò di esistere già a decorrere dal 1864, a seguito dell'affidamento della riscossione delle imposte dirette alla Banca Nazionale. Per

Infine, un meccanismo intermedio tra i due descritti modelli di riscossione si riscontrava nel Granducato di Toscana e nel Regno delle Due Sicilie ove vigeva il sistema della *delegazione*: il servizio veniva svolto dagli Enti pubblici locali, soprattutto i Comuni i quali, a loro volta, si servivano per l'espletamento di questa *funzione delegata* di propri agenti della riscossione, denominati camerlenghi¹⁸ nel Granducato di Toscana e percettori circondariali o generali nel Regno delle Due Sicilie. Gli agenti delegati, in forza dell'istituto del "non riscosso per riscosso", erano tenuti ad anticipare allo Stato l'intero carico da riscuotere e ad applicare, nei confronti del contribuente moroso, una multa pari al quattro per cento dell'imposta non pagata, raddoppiata nell'ipotesi in cui la situazione di morosità fosse perdurata per ulteriori otto giorni oltre la prima scadenza per il pagamento del tributo. Nonostante fossero presenti gli strumenti tipici del sistema dell'appalto, vale a dire la retribuzione mediante aggio ed il meccanismo del "non scosso per scosso", tale modello non sortì i risultati di gettito sperati, verosimilmente a causa degli alti costi sopportati dai Comuni per l'affidamento della funzione di riscossione ai privati, nonché per la previsione di strumenti di esecuzione personale per il recupero forzoso del debito tributario che si rivelarono particolarmente invisi ai contribuenti e fortemente umilianti per gli stessi agenti della riscossione che dovevano porli in essere e che spesso e volentieri si astennero dal farlo. A mò di esempio, nel Regno delle Due Sicilie, tra le forme di esecuzione personale del debitore ricordiamo il sistema del piantone che consisteva nella presenza di un soldato che, con diritto di vitto e alloggio, sostava nell'abitazione del contribuente moroso fino a quando questi non avesse adempiuto all'obbligazione tributaria; laddove, nel Regno di Napoli, durante la vigenza al potere degli Angioini, i mezzi di esecuzione personale prevedevano che la moglie del debitore fosse considerata obbligata in solido con il marito al pagamento del tributo con il rischio di essere, a tal fine, addirittura imprigionata. A Firenze, infine, la solidarietà nell'adempimento dell'obbligazione tributaria si estendeva, oltre che ai parenti, perfino ai mezzadri e agli inquilini del debitore moroso.

maggiori approfondimenti sul tema rinviamo a E. Scandale, *La riscossione delle imposte dirette*, Napoli, 1970, pp. 3 e ss..

¹⁸ I camerlenghi restavano in carica per tre o quattro anni e venivano nominati dai Consigli comunali mediante estrazione a sorte fra i contribuenti del comune. La persona estratta non poteva rifiutare l'incarico, pena il pagamento di 100 lire toscane di multa.

La descritta facoltà per i delegati comunali di servirsi di mezzi di esecuzione personale per escutere il patrimonio del contribuente induce ad una riflessione particolare. Questi strumenti coattivi, oltre a rievocare le procedure esecutive personali vigenti nella *civitas* romana e meglio note come “*legis actiones*” esecutive¹⁹, sembrano rimarcare l’esistenza di un risalente convincimento di superiorità dell’interesse fiscale alla riscossione dei tributi rispetto, addirittura, alla libertà personale del soggetto passivo d’imposta che, inadempiente al pagamento, era sfornito di adeguate forme di tutela avverso gli incisivi strumenti esecutivi concessi al Fisco creditore.

I tempi, evidentemente, non erano ancora maturi per acquisire la consapevolezza - indice, del resto, del grado di civiltà di uno Stato - che anche in sede di riscossione del debito fiscale il contribuente non può essere defraudato dei pur minimi strumenti di difesa. Consapevolezza e maturità che, viceversa e come vedremo, connotano la fase di riscossione in epoca recente, pur se ad esse non sempre corrisponde un adeguato apparato difensivo.

3. La costituzione del Regno d’Italia e l’avvertita necessità di uniformare la disciplina della riscossione delle imposte dirette

Evidentemente, con l’avvento del Regno d’Italia, proclamato in data 17 marzo 1861, il descritto contesto frammentato e disorganico nelle modalità di consecuzione del debito tributario non poteva (più) tollerarsi, dal momento che comportava profonde divergenze di gettito tra le varie province e notevoli disparità di trattamento, soprattutto in termini di tutela, fra i contribuenti. Si avvertì, quindi, la necessità di adottare un sistema di riscossione uniforme ed, al contempo, efficace per l’intero Paese, obiettivi che si presentavano tutt’altro che di semplice ed immediata attuazione, e ciò sia in considerazione dell’acceso regionalismo che caratterizzava i fautori di ciascun

¹⁹ Le “*legis actiones*” esecutive, codificate nelle XII Tavole, risalgono al 451-450 A.C.. Per una loro dettagliata disamina si rimanda a M. Talamanca, *Istituzioni di diritto romano*, Milano, 1990, pp. 291e ss.. Con tali azioni si faceva valere la responsabilità personale del debitore il quale, inadempiente all’obbligazione pecuniaria nascente da contratto, poteva essere trattenuto e legato dal creditore. Trascorsi 60 giorni dall’ingiunzione di pagamento, durante i quali il debitore doveva essere esposto per tre mercati consecutivi (*trinundinum*) nel foro con l’indicazione della somma per cui risultava inadempiente, questi poteva essere condannato a morte o venduto al di là del Tevere (*trans Tiberim*), vale a dire in territorio straniero. Nella realtà dei fatti, tuttavia, il creditore, in luogo della *trans Tiberim*, preferiva sfruttare la forza lavoro del debitore moroso che, quindi, non era venduto ma utilizzato come manodopera. Soltanto alla fine del IV secolo a. C., e cioè nell’anno 326, si assistette all’abolizione delle forme di esecuzione personale mediante l’emanazione della *lex Poetelia Papiria*, provvedimento che introdusse la responsabilità solo patrimoniale del debitore.

sistema²⁰, sia a causa delle difficoltà insite nell'estensione repentina di un unico modello anche in province in cui esso risultava del tutto nuovo. Si preferì, allora, optare per un processo di unificazione dei diversi sistemi volto ad alterare quanto meno possibile lo *status quo ante*, mediante, quindi, l'adozione del metodo che avesse sì evidenziato i migliori risultati ma che sarebbe stato corretto, nelle parti difettose, con le disposizioni contenute nei sistemi vigenti nelle altre province, ovvero con più opportune previsioni normative introdotte *ex novo*²¹.

Ora, dai dati ufficiali²² relativi ai risultati raggiunti dai diversi modelli di riscossione nelle varie province, emerse il primato del sistema dell'appalto vigente nel

²⁰ In questo senso G. Marongiu, *Storia del fisco in Italia*, vol. I, Torino, 1995, pp. 275 e ss., il quale evidenzia che l'unificazione dei diversi sistemi di riscossione si rivelò un compito molto arduo in quanto i fautori di ciascun metodo, più che basarsi su di una oggettiva analisi dei vantaggi e degli svantaggi insiti nei diversi sistemi, furono spinti da un'accesa forma di regionalismo che li rendeva ostinati e dogmatici assertori del proprio metodo.

²¹ Così, difatti, nella Relazione alla Legge n. 192 del 1871 (recante disposizioni in materia di attuazione dei tributi), presentata dalla Giunta al Parlamento nella tornata del 18 marzo 1871: «*Chi studii comparativamente gli otto sistemi di riscossione, si persuade a poche ridursi le varietà essenziali, e sussistere fra di loro molte affinità di disposizioni. Non è dubbio che la scelta vuol essere determinata percorrendo il campo delle esperienze. Ma si dovranno fondere in uno i sistemi, prendendo da tutti ciò che vi si trova di buono, o si preferirà il sistema che diede migliori risultati, esclusa ogni importazione di disposizioni di altri sistemi, come ché la mescolanza tragga nell'ignoto, e metta di fronte un problema, non una soluzione? Codesta apprensione è facile dissipare, contrapponendovi l'esperienza di dieci anni riferita ai vari sistemi, la quale c'insegna che nessuno di loro è perfetto; poi c'è da riflettere che, applicando anche un solo sistema, modificazioni molte vi si dovranno fare, perché si adatti alle trasformazioni delle leggi tributarie e della legislazione civile, penale e amministrativa, essendo comune a tutti gli otto sistemi questo vizio della loro antica origine. Scelgasi quindi il sistema che diede migliori risultati, ma lo si corregga e lo si completi nelle parti difettose con disposizioni tolte dagli altri sistemi o anche nuove*», in *La Legge per la riscossione delle imposte dirette volgarizzata per l'Avvocato Nicola Quarta*, Napoli, 1875, p. 21.

²² Dai risultati ufficiali acquisiti alla data del 30 novembre 1870, per l'esercizio d'imposta 1869, su un carico complessivo statale da riscuotere ammontante a Lire 195.093.120,34, emergeva un arretrato di Lire 51.685.896,05, e le percentuali di tale arretrato erano così suddivise fra le varie province: Sardegna 86,66 per cento; Piemonte 60,15 per cento; Parmense 48,04 per cento; Sicilia 40,61 per cento; Toscana 25,88 per cento; Napoletano 21,61 per cento; Romagne, Marche e Umbria 21,08 per cento; Modenese 7,83 per cento; Lombardia solo 5,73 per cento e Venezia, addirittura, 4,79 per cento. Peraltro, la scelta per il metodo dell'appalto, così come praticato nel Lombardo-Veneto, pagava, altresì, in termini di maggior incasso ottenuto alle scadenze fissate. Con riguardo a tale criterio, infatti, sempre sulla base dei risultati ufficiali relativi all'anno d'imposta 1869, emergeva che, su un carico complessivo da riscuotere pari a Lire 297.930.753,50, si riscontrava un "ammanco" di Lire 45.460.099,58 e le inadempienze nel pagamento del tributo erano, in percentuale, così suddivise nei vari ambiti territoriali: Sardegna 39,66 per cento; Sicilia 30,84 per cento; Piemonte e Liguria 20,87 per cento; Toscana 18,73 per cento; Napoletano 14,12

Lombardo-Veneto in quanto esso presentava la «*minor quantità di arretrati*», ovvero il «*maggior incasso totale alle scadenze fissate, colla minore spesa possibile e col minore aggravio dei contribuenti*». Questi risultati ci spingono a riflettere che, con l'aumentare dell'interesse personale degli Esattori ad una proficua riscossione – derivando unicamente dal buon esito della stessa il compenso per l'attività da loro svolta – accresce(va), in proporzione, la cura da questi riposta nell'esecuzione del compito loro assegnato, ampliandosi, altrettanto proporzionalmente, le entrate fiscali e riducendosi, per contro, i costi di gestione. Siffatta considerazione, del resto, trovava indiscutibile conferma, in negativo, nei dati emergenti dal sistema piemontese della regia di Stato, ove si era accumulata la maggiore quantità di arretrati proprio in ragione dell'inefficiente sistema di incentivi previsto per i funzionari addetti alla riscossione, in quanto retribuiti a stipendio fisso e quindi disinteressati all'effettiva esazione delle imposte. Quanto, infine, alle motivazioni che comportarono l'esclusione della generalizzazione in tutto il Regno del sistema di delegazione ai Comuni dell'attività di riscossione, esse sono da ricercare non solo nei dati numerici, in termini di risultati raggiunti, nient'affatto convincenti, ma, soprattutto, nelle critiche ricevute legate al fatto che la delega della funzione esattiva al Comune non poteva ritenersi adeguata al ruolo, precipuamente di assistenza e sostegno al cittadino, che l'Ente locale era chiamato a rivestire, oltre alla circostanza che la previsione di imporre un obbligo di nomina di un Esattore, anche per quei Comuni aventi un numero di abitanti estremamente ridotto, avrebbe comportato quanto meno inopportune ripercussioni economiche per le stesse casse comunali²³.

per cento; Parmense 13,95 per cento; Romagne, Marche e Umbria 11,04 per cento; Modenese 5,04 per cento; Lombardia solo 4,16 per cento e Veneto perfino 0,95 per cento.

²³ L'allora Ministro delle Finanze, Quintino Sella, in merito alla proposta di adottare il modello toscano di delegazione del servizio di riscossione ai Comuni, così si espresse: «*Il Comune è anzitutto organizzato per fare certi servizi più propriamente comunali nell'interesse dei comuni stessi. Ora volete voi adottare questo principio di farne uno strumento delle Finanze, un agente del fisco, ed imporre in tutti questi casi a questi comuni di sobbarcarsi a questo incarico? Noi parliamo sempre di voler svincolare i Comuni e le province, di renderli autonomi, in guisa che possano svolgersi nella loro vita; ed ora che si presenta una questione così importante come questa della riscossione delle imposte dirette, perché si vorrebbe obbligare i comuni a prendersi questo carico, a diventare in questa occasione agenti del fisco?...omissis...Io capisco come i nostri Colleghi delle provincie toscane sostengano il sistema della riscossione fatta per mezzo dei Comuni, lo capisco perché hanno l'abitudine di vederlo bene esercitato, ma l'intendo soprattutto perché i Comuni toscani hanno una popolazione assai notevole. Ma, Signori, il Comune toscano è analogo a quello di Como? Io conosco dei Comuni i quali hanno 60-70 abitanti: bisogna conoscerli, bisogna sapere*

In ragione, dunque, delle tessute lodi nei confronti del sistema di riscossione mediante privati appaltatori e delle sollevate obiezioni agli altri modelli esattivi vigenti negli Stati preunitari, dopo un *iter* parlamentare a dir poco travagliato²⁴, in data 20 aprile 1871 venne finalmente approvata la Legge n. 192 (Serie 2), c.d. Legge Sella, prima normativa organica in materia di riscossione delle imposte dirette i cui principi fondamentali, basati appunto su un sistema esattoriale affidato a privati appaltatori, sono stati conservati, più o meno intatti, nei successivi provvedimenti legislativi susseguitisi sino al 1988. L'introduzione della Legge Sella rappresentò un considerevole traguardo per le entrate pubbliche dell'unificato Regno e, sebbene comportò enormi sforzi e fatiche per la sua concreta attuazione²⁵, sortì, già

cosa sono per vedere, mi si perdoni l'espressione, l'assurdità di un sistema che imponesse loro l'obbligo di un esattore comunale...», in Q. Sella, *Discorsi parlamentari*, Tipografia della Camera dei Deputati, Roma, vol. IV, pp. 273 e ss..

²⁴ Come accennato, le fazioni partigiane che sponsorizzarono, in maniera niente affatto obiettiva, questo o quell'altro sistema di riscossione, prolungarono a dismisura l'*iter* di approvazione della legge volta ad uniformare la disciplina della riscossione in tutto il Regno. E difatti, già il 18 novembre 1862, all'alba dell'Italia unificata, all'ora Ministro delle Finanze, Quintino Sella, presentò, nella seduta della Camera dei deputati, un primo articolato disegno di legge in materia che, tuttavia, per ragioni politiche, non venne discusso in Parlamento. Il progetto di legge, valorizzando il sistema dell'appalto vigente nel Lombardo Veneto, prevedeva la presenza di un esattore per ogni mandamento, scelto mediante asta e retribuito con un aggio sull'ammontare riscosso, il quale doveva sottostare al principio del "non scosso per riscosso" sull'intero carico d'imposta affidatogli. Successivamente, il Ministro Minghetti presentò alla Camera dei Deputati un secondo progetto di legge, pressoché analogo al precedente, che prevedeva la nomina di esattori privati estranei all'Amministrazione finanziaria e designati con il nome di *camarlinghi*. Tuttavia, nel corso della seduta parlamentare del 28 gennaio 1865, il progetto ottenne l'approvazione della sola Camera dei Deputati ma non anche il consenso del Senato, in quanto venne accantonato avendo, nelle more, il Ministro Sella presentato un terzo progetto di legge. Questo, ancora una volta per motivazioni legate alle vicende politiche del Governo che rappresentava, non venne discusso. Intanto, tra il 1867 e il 1869 si susseguirono ulteriori tre disegni di legge avanzati dall'allora Ministro delle Finanze Cambray-Digny, riproponenti il modello toscano di riscossione a mezzo delega ai Comuni che tuttavia, ricevendo svariate critiche, non furono approvati. Solo nel 1870, il Ministro Sella, riproponendo alla Camera il suo vecchio progetto di riscossione delle imposte, modellato sulla Patente Austriaca del 1816, ottenne finalmente l'approvazione da parte di entrambi i rami del Parlamento.

²⁵ Giovanni Giolitti, capo sezione alle Finanze negli anni 1870-72, nonché responsabile del riordino della Direzione Generale delle Imposte, finalizzata ad una migliore applicazione della nuova normativa di riscossione, nel descrivere la genesi della citata Legge n. 192 del 1871, in G. Treves, *Memorie della mia vita*, Milano, 1922, pp. 16 e ss., ciò dichiarò: «Occorreva compiere dunque una duplice opera: recuperare questi arretrati, che sommarono alla cifra, stupenda per quei tempi, di duecento milioni, impiantando ad un tempo il nuovo sistema di riscossione, efficace ed uniforme per

nell'immediato, netti miglioramenti negli incassi, tanto che lo stesso Ministro Sella, nel 1874, dichiarò essere «*scomparsi o quasi gli antichi enormi arretrati*».

4. L'impianto della Legge Sella, impalcatura, per oltre un secolo, del sistema italiano di riscossione delle imposte dirette. In particolare: la figura dell'Esattore comunale, le sue modalità di nomina e la struttura delle esattorie

Le ragioni determinanti il raggiungimento, in tempi così brevi, di lodevoli e acclamati risultati e, al contempo, i motivi che resero così longevo il sistema di riscossione esattoriale dei tributi sono da ricercare, principalmente, nell'adozione di una forma di concessione privata del servizio, nel suo carattere locale, nella perizia organizzativa degli Esattori, nei costi di gestione posti prevalentemente a carico dei contribuenti e nell'istituto del "non scosso per riscosso". Ma, prima di tutto, la forza di tale modello di riscossione in base al ruolo sembra(va) risiedere nella capacità del sistema di raccordarsi perfettamente con la fase di determinazione del tributo, sapientemente rappresentando, per le forme in cui esso si struttura(va), l'unico mezzo in grado di garantire allo Stato un costante flusso di entrate.

E' noto, infatti, che nel diciannovesimo secolo la principale fonte reddituale della Nazione consisteva nel reddito agricolo, incidendo in misura assolutamente modesta sul prodotto nazionale le attività industriali e quelle commerciali²⁶. In tema di imposizione diretta, e con precipuo riferimento ai redditi fondiari, si assistette all'istituzione di un catasto unificato, contenente parametri analoghi per tutto il Regno e svolgente la duplice funzione di misurare l'intero territorio e, contestualmente, assegnare, ad ogni terreno, una valutazione estimativa. La determinazione del reddito fondiario si basava, quindi, su un metodo automatico di calcolo della ricchezza posseduta da ciascun

tutto il Paese. E questa opera doveva compiersi contro l'opposizione e l'ostilità degli interessati, i quali non volevano saperne di pagare gli arretrati ed ostacolavano l'impianto del nuovo sistema che non avrebbe permessi più gli antichi abusi. A Messina e altrove vennero uccisi degli esattori; i Comuni stessi che dovevano dare gli appalti vi si rifiutavano, e bisogna fare le aste d'ufficio, a mezzo dei prefetti. Vi era anche il lato comico; siccome in alcune province gli antichi regolamenti per la riscossione delle imposte davano facoltà alla direzione delle imposte di sospendere il versamento, da parte degli esattori, delle quote dovute dai contribuenti irreperibili, così gran numero di questi, anche fra i maggiori, erano fatti apparire irreperibili. Ricordo che fra gli irreperibili apparvero alti funzionarii; irreperibili si dichiararono perfino degli stessi percettori delle imposte e come irreperibile fu classificato perfino il municipio di Catania».

²⁶ Una trattazione analitica delle imposte e dei metodi impositivi vigenti nell'Italia unificata è svolta da E. Fazzini, *Attività economiche ed imposizione fiscale. Profili storico-sistematici*, Padova, 2005, pp. 139 e ss..

contribuente. Anche per l'imposta mobiliare si adottò un analogo sistema di determinazione automatica del tributo. Con la Legge n. 1830 del 14 luglio 1864 venne, infatti, istituito un unico tributo, di tipo proporzionale – gravante su tutti i redditi derivanti da capitali, industrie e commercio, nonché su quelli provenienti dallo svolgimento di un'attività lavorativa – che veniva ripartito tra i contribuenti secondo un sistema di quotità sopra contingente²⁷. In altri termini, il legislatore stabilì un contingente annuale²⁸ fisso e certo, da conseguire mediante l'applicazione dell'introdotta imposta di ricchezza mobile, suddiviso in parti predefinite tra le singole province²⁹ e, quindi, tra i diversi Comuni i quali, a loro volta, avrebbero dovuto distribuire il carico tributario fra i vari cittadini residenti. Al contribuente era affidato unicamente il compito di redigere la dichiarazione dei redditi³⁰, indicando i proventi di natura non fondiaria conseguiti, e di presentarla al Comune o al Consorzio di residenza. L'Amministrazione finanziaria, nella persona dell'Agente delle imposte, avrebbe controllato le dichiarazioni predisposte dal contribuente, rettificato eventualmente d'ufficio l'imponibile e provveduto alla successiva iscrizione a ruolo dell'imposta calcolata, consegnando, poi, l'apposito elenco all'Esattore comunale.

L'iscrizione a ruolo, pertanto, oltre a rappresentare il momento in cui il credito fiscale veniva consegnato dall'Ente impositore all'Esattore, con le conseguenze che più avanti illustreremo, simboleggiava la cerniera fra l'attività impositiva di diritto pubblico e quella esecutiva affidata al privato Esattore: a partire da tale istante le tutele del contribuente erano relegate alle norme di diritto comune, pur se l'Esattore aveva a disposizione strumenti ben più incisivi per il recupero del debito fiscale rispetto a quelli

²⁷ F. Tesaro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pp. 15 e ss., evidenzia che gli stessi promotori della Legge n. 1830/1864 furono concordi nel ritenere che il metodo di quotità pura, in luogo della quotità sopra contingente, sarebbe stato il più logico e razionale, tuttavia, a dispetto di tale considerazione, prevalsero le impellenti esigenze di gettito.

²⁸ Ad esempio, per l'anno 1865 il contingente annuale venne fissato in 30 milioni di Lire, mentre per il 1866 in 55 milioni di Lire.

²⁹ Ad onor del vero, v'è da dire che la perequazione del contingente non osservava criteri predefiniti, seguendo, piuttosto, "istintivamente" indici di carattere esteriore (ad esempio, il tenore di vita) individuati dagli Agenti delle imposte in ogni mandamento.

³⁰ E' interessante considerare che la particolarità del sistema del contingente risiedeva nel fatto che, laddove il contribuente avesse eccepito la non corretta determinazione/applicazione delle imposte, il contraddittorio coinvolgeva tutti gli appartenenti ad un determinato contingente, i quali avrebbero visto variare le quote di contribuzione alla spesa pubblica (fissa e immutabile) in relazione all'esito del giudizio.

assegnati ad un creditore privato. Le esigenze di finanza pubblica prevalevano, ancora una volta, sulle garanzie di tutela del soggetto passivo d'imposta.

Così strutturato il sistema impositivo, è evidente che l'Esattore rivestiva un'importanza vitale per la funzionalità dello Stato, essendo egli il soggetto preposto a traghettare il denaro dalle tasche dei contribuenti alle casse dell'Ente creditore. Era l'unico a poter compiere questa operazione, e ciò in forza dell'articolo 1 della Legge Sella che affidò ad esso e soltanto ad esso il compito di riscuotere le imposte dirette erariali, le sovrimposte provinciali e quelle comunali, abrogando, di conseguenza, tutti i regii editti, le patenti, i regolamenti, i motuproprii ed i decreti preesistenti nelle varie province d'Italia che avevano istituito le figure dei vecchi esattori, dei camerlenghi e dei percettori circondariali o generali.

L'Esattore, nominato dal Comune, previa approvazione del Prefetto, poteva svolgere l'attività anche nei confronti di un consorzio di Comuni limitrofi, con la particolarità che, in tal caso, sarebbe venuta meno la personalità singola dei vari Comuni in favore del Consorzio e tutti i provvedimenti relativi all'esattoria consorziale sarebbero stati assunti dalla rappresentanza consorziale, senza l'intervento né la necessità di interpellare i singoli consigli comunali.

Peculiari si rivelarono le modalità di nomina dell'Esattore, finalizzate ad ottenere minori costi a carico dei contribuenti e dell'Ente impositore. Egli, infatti, veniva nominato o per concorso ad asta pubblica o con il metodo c.d. sopra terna³¹. La scelta della modalità di nomina e la misura massima dell'aggio, su cui si apriva l'asta (o si conferiva l'esattoria sopra terna), erano deliberate dal consiglio comunale o dalla rappresentanza consorziale almeno sette mesi prima del giorno in cui avrebbe avuto principio il contratto di esattoria³². Nell'ipotesi di nomina per concorso ad asta

³¹ L'articolo 3 della Legge n. 192/1871, concedendo la possibilità al Comune di scegliere tra la nomina dell'Esattore sopra terna e la nomina mediante asta pubblica, risulta emblematico ed eloquente dell'atteggiamento tollerante che il Legislatore dell'epoca decise di adottare in sede di approvazione della disciplina di riscossione delle imposte dirette. Difatti, sebbene Egli fosse consapevole che il contenuto del citato art. 3 avrebbe potuto ledere il principio di unificazione nel Regno del sistema di riscossione, oltre ad indebolire l'acclamato metodo dell'aggiudicazione delle esattorie per asta pubblica, tollerò la possibilità di utilizzare il sistema alternativo di nomina sopra terna, convinto che la concessione di tale istituto, già vigente nei precedenti sistemi di riscossione delle province meridionali, avrebbe contribuito a far superare più agevolmente le ripugnanze palesate da dette popolazioni nei confronti del sistema degli appalti.

³² Il Regolamento n. 462 (Serie 2) del 1 ottobre 1871, vidimato dal Ministro delle Finanze per l'attuazione della Legge n. 192/1871, prevedeva, all'articolo 3, che non più tardi del 30 aprile il Prefetto avrebbe dovuto convocare i consigli comunali ed i sindaci dei comuni associati affinché

pubblica, l'articolo 6 della commentata Legge n. 192/71 prevedeva, sempre al fine di ottenere con il favore della concorrenza le migliori condizioni di aggio a carico dei contribuenti, che sei mesi prima della data di inizio del contratto di esattoria l'Intendente di finanza fosse tenuto a pubblicare nel Comune o nei Comuni associati, e nel capoluogo di Provincia, gli avvisi d'asta, facendoli anche inserire nel giornale degli annunci giudiziari della Provincia, stabilendo un termine non minore di venti giorni, e non maggiore di tre mesi, per la presentazione delle offerte da parte degli aspiranti. Secondo la medesima disposizione normativa, l'avviso d'asta doveva contenere l'indicazione del Comune interessato ad appaltare l'esattoria, il luogo, il giorno e l'ora nei quali si sarebbe aperta l'asta, l'obbligo per i concorrenti di garantire le offerte, mediante deposito in denaro o in rendita pubblica dello Stato al corso di Borsa³³, nonché la misura massima dell'aggio su cui si sarebbe aperta l'asta e la somma della cauzione da prestarsi a garanzia dell'appalto. L'asta era presieduta dalla Giunta comunale, con l'assistenza di un delegato governativo e l'esattoria sarebbe stata aggiudicata al concorrente che avesse offerto maggior ribasso sull'aggio. Nell'evenienza in cui fossero mancate offerte o quando, in assenza di almeno due concorrenti, non si fosse addivenuti all'aggiudicazione, nei successivi quaranta giorni si sarebbe proceduto con un secondo esperimento d'asta. Se anche tale secondo esperimento fosse andato deserto, si sarebbe adottata l'alternativa della nomina dell'Esattore sopra terna³⁴. In tal caso i sindaci o i presidenti di consorzio avrebbero dovuto invitare, con pubblico avviso o per lettera, gli aspiranti a presentare le loro domande. La giunta comunale, tra le candidature ricevute, avrebbe proposto al consiglio comunale una terna, con facoltà per quest'ultimo di scegliere un solo aspirante e comunicare la nomina al Prefetto non più tardi del 10 giugno.

deliberassero: se l'Esattore fosse stato nominato ad asta pubblica o sopra terna, l'ammontare dell'aggio sul quale si sarebbe aperta l'asta o conferita l'esattoria sopra terna, nonché la misura della cauzione che l'Esattore avrebbe dovuto prestare in base alle imposte da riscuotere.

³³ Ai sensi dell'articolo 1 del Capitolato normale d'asta, una volta avvenuta l'aggiudicazione dell'esattoria o l'accettazione della nomina, se l'aggiudicatario o il nominato avessero rifiutato di sottoscrivere il contratto, il deposito fatto a garanzia dell'offerta d'asta sarebbe rimasto nella piena ed assoluta proprietà del Comune.

³⁴ In tal caso, tuttavia, in base al disposto dell'art. 12 della Legge n. 192/1871 e in deroga alla procedura ordinaria, nel tentativo di non rendere impossibile il conferimento dell'esattoria, la nomina sopra terna poteva essere fatta anche per un tempo minore di cinque anni e la misura massima dell'aggio avrebbe potuto eccezionalmente oltrepassare il 3 per cento.

Il metodo collegiale di scelta, evidentemente, fungeva da garanzia contro eventuali tentativi di favoritismi e parzialità, fenomeni registratisi nelle varie province prima dell'Unità d'Italia e comportanti gravi ingiustizie in danno dei contribuenti.

Infine, se neppure con tale metodo si fosse ottenuta la nomina dell'Esattore, il Prefetto, sentita la deputazione provinciale e con facoltà di agire come meglio avrebbe creduto, pur in deroga alle procedure ordinarie, avrebbe dovuto provvedervi d'ufficio e l'incaricato Esattore avrebbe svolto la funzione per non più di un anno.

Sia nell'ipotesi di nomina mediante asta pubblica, sia nell'eventualità di nomina sopra terna, ai sensi dell'art. 16 della commentata Legge, l'Esattore, prima di intraprendere l'incarico, con durata quinquennale, era tenuto a prestare una cauzione, anche per mezzo di una terza persona, consistente in beni stabili³⁵ o in rendita sul debito pubblico dello Stato, e pari all'ammontare di una rata delle imposte erariali e delle sovrimposte comunali e provinciali da riscuotere³⁶. Se la cauzione prestata non fosse stata giudicata sufficiente, o se nel corso dell'esattoria fosse venuta meno o diminuita di valore, l'Esattore avrebbe dovuto integrarla in breve termine, pena l'aggiudicazione dell'esattoria ad un nuovo Esattore, con spese a carico del primo il quale, non solo sarebbe decaduto immediatamente da ogni diritto, ma avrebbe, altresì, perso il deposito dato in garanzia e sarebbe stato obbligato a rispondere delle spese e dei danni cagionati. Accettata, riconosciuta e costituita la cauzione, la giunta comunale stipulava, per atto pubblico o per scrittura privata autenticata dal notaio³⁷, il contratto di esattoria³⁸

³⁵ Se la cauzione fosse stata concessa in beni immobili, bisognava procedere con l'annotazione di ipoteca su ogni stabile indicato dall'Esattore; allorché, invece, l'ipoteca fosse stata concessa da un terzo, per conto dell'Esattore, al contratto di esattoria si sarebbe dovuto aggiungere questo articolo speciale: *“Al presente atto interviene il signor...il quale dichiara di prestare il suo consenso a che sia accesa iscrizione ipotecaria per la somma di lirea garanzia della gestione dell'esattoria assunta con il presente contratto dal signor.... Sopra i seguenti stabili di proprietà di esso signor...il quale autorizza il conservatore delle ipoteche di ...ad operare la relativa iscrizione ipotecaria. Gli stabili propri del signor...i quali restano vincolati a garantire la gestione del signor...sono i seguenti: ...segue la descrizione degli stabili, giusta le indicazioni del Codice Civile”*.

³⁶ Più esattamente, in forza dell'art. 3 del citato Regolamento attuativo della Legge Sella, per le imposte erariali e le sovrimposte provinciali e comunali la cauzione era determinata in base alle risultanze dei ruoli dell'anno in corso, senza tener conto dell'aggio di riscossione e dell'imposta erariale dovuta dal demanio dello Stato.

³⁷ Questa autenticazione notarile era necessaria affinché il contratto di esattoria potesse costituire valido titolo per l'iscrizione ipotecaria da effettuarsi sui beni offerti in cauzione dall'Esattore.

³⁸ Il modello del contratto di esattoria, raccomandato a tutti i Comuni dalla *Circolare Ministeriale 29 marzo 1872, n. 12941-3470*, prevedeva la seguente formula *“Esattoria di...(nome, cognome, paternità dell'Esattore e dichiarazione di domicilio). L'anno...addi...in..., in esecuzione della nomina del signor....ad Esattore del...(Comune o Consorzio) di...avvenuta...(sopra terna, ovvero in seguito a delibera mento all'asta pubblica)...tra il Signor...nella qualità di...(Sindaco del Comune*

domandando, quindi, al Prefetto il rilascio all'Esattore della patente che lo autorizzasse all'esercizio delle funzioni. Quest'ultimo, per l'adempimento delle proprie funzioni, poteva farsi coadiuvare da Collettori, debitamente riconosciuti dal Prefetto, i quali, sotto la responsabilità dell'Esattore ed a suo rischio e pericolo, avrebbero provveduto alla riscossione delle imposte.

Dalle tratteggiate modalità di nomina dell'Esattore è possibile conclusivamente affermare che i fattori determinanti il prolungato successo del modello di riscossione delle imposte in base al ruolo mediante concessione in appalto a privati Esattori si estrinsecava nella descritta organizzazione degli uffici esattoriali che consentiva, indubbiamente, di ottenere un sistema di riscossione capillare ed economico, ove l'Esattore trovava la sua ragion d'essere nella stretta correlazione esistente tra le modalità di determinazione e quelle di riscossione del tributo; nella forma di remunerazione mediante aggio riconosciuta all'Esattore che lo induceva a perseguire senza indugio morosi ed evasori; ma, soprattutto, come proclamo, peraltro, il Ministro delle Finanze Ezio Vanoni, nella figura dell'Esattore stesso che rappresentò il *«ponte tra il contribuente e lo Stato e fungeva da ammortizzatore degli urti tra chi paga e chi deve incassare»*³⁹.

4.1. Segue. Le concrete modalità di riscossione delle imposte erariali e le particolari procedure esecutive attuate nei confronti dei contribuenti morosi o inadempienti.

di..., ovvero Presidente della Rappresentanza consorziale di...) ed il signor....colla presente scrittura privata, fatta in doppio originale, si è convenuto quanto appresso. Articolo 1: Il signor...assume l'ufficio di Esattore nel Comune/i di...per il quinquennio dal 1873 al 1877. Il medesimo si sottopone a tutti gli obblighi portati dalla legge del 20 aprile 1871 n. 192 (Serie 2); dal Regolamento del 1 ottobre 1871 n. 462 (Serie 2); dal Regio Decreto del 7 ottobre 1871 n. 479 (Serie 2); dai capitoli normali approvati dal Ministro delle finanze con decreto del 1 ottobre, n. 463 (Serie 2) o da altre disposizioni che vengano in proposito emanate...(eventuali capitoli speciali deliberati dal Comune o dal Consorzio). Articolo 2: In corrispettivo di tutti gli obblighi da lui assunti, sarà corrisposto al signor...l'aggio di...per ogni cento lire da lui versate. Articolo 3: Il signor...presta una cauzione nella somma di lire...salvo l'obbligo di aumentarla nei casi determinati dalla legge, dal Regolamento e dai capitoli. Articolo 4: Il presente contratto è immediatamente obbligatorio per l'Esattore; ma non sarà obbligatorio per il Comune se non dopo che sia intervenuta l'approvazione del Prefetto della Provincia. Fatto a...addi...(Firma delle parti contraenti e di due testimoni)''.

³⁹ Tale apprezzamento della figura dell'esattore venne espresso nel 1963 dal Ministro delle Finanze Ezio Vanoni in occasione della riforma tributaria approvata con D.P.R. n. 858 del 15 maggio 1963, recante il nuovo Testo Unico delle leggi sui servizi della riscossione delle imposte dirette.

La lotta all'evasione da riscossione venne combattuta sia, come detto, attraverso la capillarità del sistema di esazione, in grado di raggiungere qualsiasi contribuente iscritto nei registri dell'anagrafe comunale, sia mediante l'utilizzo di procedure esecutive le cui modalità attuative, snelle ed efficaci, comportavano irrisorie spese per l'Esattore e, contestualmente, prevedevano scarse forme di tutela in favore del contribuente esecutato.

Con riguardo ai profili di capillarità e organicità del sistema esattoriale, abbiamo notato che la Legge Sella ha inteso, anzitutto, unificare in tutto il Regno la tempistica per la ripartizione del pagamento delle imposte dirette, suddividendola in sei rate bimestrali, la cui scadenza ordinaria era fissata il primo febbraio, il primo aprile, il primo giugno, il primo agosto, il primo ottobre ed il primo dicembre di ogni anno. L'avvertita esigenza, oltre all'importanza, di introdurre una disposizione che uniformasse in tutto il Regno le scadenze per il pagamento delle imposte derivava dalla circostanza che, in precedenza, nelle varie province del Regno, vigevano ben sei differenti termini per il pagamento delle imposte⁴⁰ che, se non ridotti ad unità, avrebbero generato inevitabili inceppamenti e ritardi della macchina amministrativa.

Generalizzata la tempistica per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, il meccanismo di riscossione delle imposte si strutturava nel modo seguente. Antecedentemente alla scadenza della prima rata di pagamento del tributo, più precisamente entro il 15 gennaio, il Sindaco pubblicava⁴¹ un elenco contenente i ruoli di tutti i cittadini residenti nel Comune, ove erano indicati, per ogni contribuente, l'ammontare dell'imponibile e delle imposte da corrispondere, con contestuale avvertimento che il ritardo nel pagamento avrebbe comportato l'applicazione di una multa. La semplice pubblicazione dei ruoli nell'Ufficio comunale costituiva il contribuente debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, mentre la consegna del ruolo dal Sindaco all'Esattore costituiva quest'ultimo debitore verso lo Stato dell'intero ammontare colà indicato e lo obbligava a rispondere, a suo rischio e pericolo, del "non riscosso come riscosso". L'Esattore, ricevuto il ruolo, doveva notificare al contribuente,

⁴⁰ Difatti, nelle province del Piemonte le scadenze ordinarie per il pagamento delle imposte erano ripartite a dodicesimi maturati; nella Sardegna a trimestri maturati; a Parma in dodici rate, scadenti il quindicesimo di ogni mese; nell'ex-Pontificio, in Toscana e nel Regno di Napoli a scadenze bimestrali; a Modena, infine, in quattro rate trimestrali.

⁴¹ L'art. 30 del Regolamento attuativo della L. 192/1871 imponeva che la pubblicazione dei ruoli, mediante deposito nell'ufficio comunale entro la prima metà di gennaio, dovesse protrarsi per otto giorni consecutivi.

entro la seconda metà di gennaio, una cartella di pagamento contenente l'indicazione della complessiva imposta da corrispondere nell'arco dell'anno e dell'ammontare di ciascuna rata, distinguendo le somme da pagare allo Stato, alla Provincia ed al Comune⁴². Negli otto giorni successivi alla scadenza di ciascuna rata, poi, l'Esattore doveva recarsi nel Comune per riscuotere le imposte avvisando i contribuenti, pubblicamente e con anticipo, della data e dell'ora della sua venuta.

Nella mancata previsione di conseguenze in capo all'Esattore per l'omessa notifica al contribuente della cartella di pagamento si coglie l'asimmetrico rapporto tra creditore d'imposta e debitore della stessa, visibilmente inclinato in favore del primo. Il contribuente, difatti, pur non avendo ricevuto la cartella esattoriale, era costretto a soggiacere non soltanto alla multa per tardivo pagamento delle imposte ma, perfino, alla possibilità di subire una procedura esecutiva per il recupero forzoso del debito fiscale. Paradossalmente, il Legislatore dell'epoca aveva ritenuto più grave, rispetto alla mancata notifica della cartella di pagamento, la violazione da parte dell'Esattore dell'obbligo di avvisare otto giorni prima i contribuenti del suo arrivo, visto e considerato che il mancato assolvimento di detto onere di comunicazione determinava, appunto, l'inapplicabilità dell'indennità di mora per ritardato pagamento, nonché l'impossibilità di attivare le procedure esecutive finché l'Esattore stesso non avesse provveduto alla pubblicazione dell'avviso. Del resto, proprio la previsione di un termine di tolleranza di otto giorni per il pagamento delle rate d'imposta già scadute, oggetto di vivaci discussioni all'interno del Parlamento in fase di approvazione della norma, lungi dal rappresentare una disposizione di *favor* nei confronti del contribuente, costituiva, in realtà, condizione indispensabile per consentire all'Esattore di recarsi nei diversi Comuni e riscuotere il tributo. Era fuor di dubbio, difatti, che l'Esattore, soprattutto quando avesse assunto l'incarico per più di un Comune, non avrebbe potuto riscuotere le imposte nell'unico giorno di scadenza del pagamento della rata, non potendosi obbligare i contribuenti né a pagare anticipatamente i tributi né, tanto meno, a

⁴² Si anticipa che la Legge n. 192/1871 non assegnava nessuna importanza alla mancata o irregolare notifica della cartella di pagamento, omissioni che assunsero rilievo soltanto con il Testo Unico del 1902 laddove venne disposto che l'omessa notifica della cartella esattoriale avrebbe impedito all'Esattore di richiedere al contribuente la sola indennità di mora per ritardato pagamento dell'imposta.

sopportare gravi incomodi derivanti dal recarsi tutti e nel medesimo giorno presso l'ufficio dell'Esattore per assolvere al pagamento del debito fiscale⁴³.

All'atto del pagamento della rata d'imposta l'Esattore rilasciava al contribuente apposita quietanza, provvedendo ad annotare tale adempimento sul ruolo. Il mancato pagamento della rata, viceversa, determinava l'assoggettamento del debitore alla multa di quattro centesimi per ogni lira di debito dovuta, somme che sarebbero andate a beneficio immediato e diretto dell'Esattore. Reputiamo interessante evidenziare che avverso detta multa furono sollevate le più vive obiezioni da parte di coloro che ritenevano che essa configurasse una sanzione inutile per il contribuente, essendo già sufficiente, quale deterrente psicologico, la possibilità di avviare immediatamente le procedure esecutive nei suoi confronti⁴⁴. La proposta di soppressione della multa, tuttavia, non raggiunse consensi nella Giunta parlamentare che considerò esigenza primaria, per il buon funzionamento dello Stato, la puntuale riscossione delle imposte, obiettivo che non sarebbe stato garantito dalle procedure esecutive, il cui svolgimento, pur se regolato in modo eccezionale, avrebbe assorbito tempo prezioso prima che l'imposta arretrata fosse pervenuta nelle casse dell'Erario. Gli screzi di opinione all'interno della Giunta vennero così ad indirizzarsi sull'ammontare della multa: da una parte si sostenne che la mancata graduazione proporzionata al tempo di ritardo nel pagamento dell'imposta avrebbe creato notevoli disparità e ingiustizie tra i contribuenti morosi per soli pochi giorni e quelli inadempienti per un periodo maggiore; dall'altra si ribatté, in maniera risolutiva, l'opportunità di applicare, invece, una multa in misura fissa il cui ammontare, nel rispetto di quelle province pre-unitarie ove tale "sanzione"

⁴³ L'approdo al termine di 8 giorni di tolleranza per il pagamento tardivo delle imposte non rappresentava, tuttavia, una novità assoluta. In alcune province dell'Italia non ancora unificata e soprattutto nei Comuni a più alta densità era già prevista una tolleranza di cinque giorni nel pagamento delle imposte, finalizzata a rendere più agevole la riscossione per l'Esattore. La Giunta governativa, riunitasi per l'approvazione della Legge n. 192/1871, decise, quindi, di estendere ad otto giorni il previgente termine di cinque, riconoscendo che «una tolleranza di altri tre giorni non può recar danno alle finanze dello Stato, e servirà ad ottenere maggior regolarità nel servizio».

⁴⁴ In particolare, nella Relazione della Giunta presentata al Parlamento in sede di discussione della Legge n. 192/1871, relazione reperibile in *La Legge per la riscossione delle imposte dirette volgarizzata per l'Avvocato Nicola Quarta*, cit., p. 89, si da conto che l'onorevole Cancellieri propose, evidentemente invano, proprio la soppressione di detta multa di quattro centesimi, qualificandola come un aggravio inutile nell'interesse dello Stato, di lucro esclusivo ed eccessivo per l'Esattore, ed oltremodo severa verso il contribuente in ritardo di soli pochi giorni nel pagamento delle imposte. L'Onorevole Cancellieri, in alternativa, propose che quanto meno si lasciasse ai Consigli comunali la facoltà di deliberare, in ogni capitolo d'appalto o nomina diretta, se oltre all'aggio si dovesse, ed in quale misura, concedere all'Esattore l'emolumento di una multa a carico del contribuente in mora.

non era prevista, venne, tuttavia, ridotto da cinque a quattro centesimi per ogni lira di imposta dovuta.

Il contribuente moroso, pertanto, riceveva, per il tramite del messo comunale, un avviso speciale ove era indicato l'ammontare del debito fiscale da corrispondere e della multa comminata, con conseguente ammonimento al pagamento delle somme dovute entro il termine di 5 giorni dal ricevimento dell'avviso, pena l'avvio delle procedure esecutive "speciali". A tale ultimo riguardo osserviamo che il Legislatore, nel disciplinare le diverse forme di esecuzione coattiva del patrimonio del contribuente, aveva stabilito una gerarchia nell'utilizzo delle stesse, autorizzando dapprima quella meno invasiva per il debitore, per proseguire, successivamente ed in caso di infruttuosità, con quelle più incisive. All'Esattore, quindi, era consentito principiare con il pignoramento dei beni mobili siti nel Comune di residenza o con il pignoramento dei fitti e delle pigioni che il contribuente eventualmente vantava nei confronti di terzi⁴⁵; poteva, dipoi, procedere con il pignoramento dei beni mobili siti fuori dal Comune di residenza⁴⁶ e, quale estrema *ratio*, attivare l'esecuzione sugli immobili del debitore, prima di quelli siti nel distretto dell'esattoria⁴⁷, solo dopo di quelli posizionati fuori dal medesimo distretto.

Senza alcuna pretesa di esaustività⁴⁸ e al solo fine di evidenziare come le procedure esecutive fossero caratterizzate da forme spedite, sommarie ed economiche, dove l'intervento dell'Autorità giudiziaria in difesa del contribuente moroso era relegato alla

⁴⁵ L'art. 33 della Legge n. 192 del 1871 così recitava: «*Trascorso inutilmente il termine di giorni cinque, fissato dall'art. 31 per i debitori morosi, l'Esattore procede per mezzo dei suoi Messi al pignoramento dei beni mobili del debitore esistenti nel Comune nel quale l'imposta è dovuta, compresi anche i fitti e le pigioni da scadere entro l'anno, ed eccettuati quei mobili che per Legge non possono essere pignorati*».

⁴⁶ Il secondo comma del citato art. 33 stabiliva, infatti, che «*Pel pignoramento e successivi atti di esecuzione sui mobili del debitore esistenti fuori del Comune nel quale l'imposta è dovuta, si procede ai termini della presente Legge, e con diritto al compenso, per le spese di cui all'art. 69, dall'Esattore del rispettivo Comune nel quale i mobili si trovano, e ciò dietro richiesta dell'Esattore creditore*».

⁴⁷ L'esperimento, in via solo residuale, della procedura esecutiva sugli immobili era imposto dall'art. 43 della L. n. 192/1871, laddove stabiliva che «*L'Esattore non può procedere alla esecuzione sugli immobili del debitore se non quando sia tornata insufficiente la esecuzione sui beni mobili esistenti nel Comune nel quale l'imposta è dovuta, ed in quello in cui il debitore abbia il domicilio o la principale residenza nel Regno, quando siano indicati o dichiarati nel catasto o nel ruolo del Comune nel quale l'imposta è dovuta*».

⁴⁸ La completa descrizione dei procedimenti mobiliari e immobiliari di esecuzione forzata per il recupero del credito erariale è tracciata da R. Sera, *Commentario alla legge sulla riscossione delle imposte dirette*, Roma, 1902, pp. 142 e ss..

sola fase di distribuzione del ricavato tra i vari creditori⁴⁹, sembra utile riassumere, a grandi linee, le modalità di attuazione delle diverse procedure esecutive. Anzitutto, quella mobiliare iniziava con la notifica al debitore dell'atto di pignoramento contenente l'indicazione della quantità, qualità e valore approssimativo degli oggetti pignorati, nonché l'intimazione a pagare nei successivi dieci giorni, pena la vendita degli oggetti espropriati mediante pubblico incanto. Questi sarebbero stati aggiudicati dal miglior offerente sul prezzo di stima ovvero su quello inferiore se il primo incanto fosse andato deserto. Se l'esecuzione sui beni mobili fosse risultata insufficiente, la procedura esecutiva immobiliare si avviava con la pubblicazione dell'avviso d'asta contenente la descrizione dell'immobile da vendersi e del giorno, luogo e ora nei quali si sarebbe tenuto l'incanto. L'avviso d'asta – trascritto nell'Ufficio di conservazione delle ipoteche e depositato, unitamente agli atti comprovanti l'infruttuosità della esecuzione mobiliare, nella cancelleria della Pretura del mandamento⁵⁰ ove era sito l'immobile da vendersi - doveva essere notificato, almeno dieci giorni prima di quello fissato per l'incanto, al debitore ed ai creditori che vantavano un'iscrizione di ipoteca sullo stabile. Se al primo incanto non si fossero raggiunte offerte superiori al prezzo stimato si sarebbe dato luogo ad un secondo incanto, con ribasso di un decimo del prezzo d'asta. Se anche tale secondo esperimento fosse risultato vano, il Pretore ordinava potersi procedere al terzo incanto riducendo a metà il prezzo d'asta. Non presentandosi oblatori neppure al terzo esperimento d'asta l'immobile sarebbe stato devoluto di diritto al Demanio dello Stato per una somma pari all'ammontare dell'intero credito vantato dall'Esattore per il pagamento delle imposte erariali e delle sovrimposte provinciali o comunali.

Oltre a motivazioni legate alla sommarietà e snellezza delle forme di riscossione coattiva del debito, l'Esattore era invogliato a porre in essere le procedure esecutive in considerazione dell'adeguata remunerazione che da queste gli proveniva. Egli, difatti, per la sola notifica dell'atto di pignoramento maturava due centesimi per ogni lira di debito da escutere, mentre aveva diritto ad altri tre centesimi se avesse proceduto con la vendita dei beni pignorati. Parimenti, nell'esecuzione immobiliare, a seguito della

⁴⁹ G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 191, definisce la particolare procedura esecutiva disciplinata dalla Legge n. 191/1872 una forma di *autotutela esecutiva* attuata dal Fisco e riconosce in essa uno dei motivi determinanti l'efficienza dell'allora sistema esattoriale.

⁵⁰ Qui, per mandamento, si intende l'attuale circoscrizione territoriale di competenza del Tribunale.

pubblicazione dell'avviso d'asta maturava due centesimi su ogni lira dell'imposta dovuta dal contribuente, ed ulteriori tre centesimi se il debito tributario fosse stato onorato prima dell'aggiudicazione del bene da parte dell'offerente⁵¹.

Indubbiamente, un sistema esattoriale così articolato rispondeva positivamente alle esigenze di finanza pubblica, raggiungeva elevati standard di efficienza, registrando massimi risultati con minimi costi, ma, più di ogni altra cosa, comunicava al contribuente l'idea di uno Stato presente e attento alla pronta e sicura riscossione delle imposte, al cui adempimento era particolarmente difficile sottrarsi visti gli interventi penetranti ed intransigenti degli Esattori comunali.

4.2. Segue. Gli elementi di forza della *Legge Sella*: il compenso dell'Esattore mediante aggio a carico dei contribuenti, il meccanismo del “non riscosso come scosso” e l'(eventuale) rimborso postergato delle imposte anticipate dall'Esattore all'Erario

Come già esplicitato, il *modus agendi* così incisivo dell'Esattore nei confronti del debitore d'imposta rappresentava il frutto delle peculiari modalità di compenso ad esso garantite, saldamente ancorate ai risultati ottenuti con l'attività di riscossione. Le imposte dovute dal contribuente, difatti, erano comprensive, altresì, dell'aggio da devolvere all'Esattore, aggio che veniva iscritto addirittura a ruolo⁵². La misura dell'aggio spaziava tra un minimo ed un massimo predeterminati e la sua percentuale era inversa rispetto al gettito dei ruoli. Difatti, con un meccanismo che creava, evidentemente, forti sperequazioni tra i contribuenti in base al criterio della residenza nonché un indiscriminato inasprimento del carico tributario, le esattorie afferenti ai Comuni con maggiore gettito d'imposta venivano appaltate con un aggio più basso, viceversa quelle relative alle città con un reddito inferiore venivano appaltate con il massimo dell'aggio. L'Esattore comunale, solo quando avesse riscosso l'imposta

⁵¹ Vedremo, nel prosieguo, come l'assenza, nei successivi testi di legge in materia, di un simile sistema di “incentivi” economici per l'avvio e la prosecuzione della procedura esecutiva, abbiano grandemente frenato i concessionari della riscossione dall'intraprendere l'esecuzione forzata, già paghi dei compensi percepiti in ragione dei versamenti spontanei corrisposti dal contribuente.

⁵² Controversa era la natura dell'aggio: l'opinione prevalente in dottrina lo qualificava come il semplice corrispettivo economico per l'attività svolta dall'Esattore per la riscossione dei tributi; secondo altri, viceversa, assumeva connotati di un aggravio d'imposta; per altri ancora rappresentava una vera e propria imposta; per altri, infine, una tassa. Per l'approfondimento delle diverse tesi afferenti la natura dell'aggio si rimanda a G. Moffa, *Il diritto all'aggio nel rapporto di gestione delle pubbliche entrate*, Reggio Emilia, 1938, pp. 7 e ss..

conglobante l'aggio e versato le somme nelle mani del Ricevitore provinciale⁵³, definito "l'Esattore degli Esattori", riceveva dall'Ente impositore un mandato di pagamento pari all'aggio riscosso⁵⁴. In tal modo, non vi erano spese di riscossione a carico dell'Amministrazione finanziaria e l'Esattore nutriva il massimo interesse ad esigere il pagamento dei tributi, perché soltanto in tal modo avrebbe percepito il compenso per l'attività svolta.

Per di più il Legislatore dell'epoca, oltre ad aver gravato l'Esattore del "rischio imprenditoriale" legato alla mancata consecuzione dell'imposta, al fine di assicurarsi un regolare e stabile flusso di entrate obbligava quest'ultimo ad anticipare all'Ente impositore, nei dodici giorni successivi al pagamento di ciascuna rata, l'intero ammontare delle somme che avrebbe dovuto riscuotere dai contribuenti⁵⁵, pur quando questi ultimi non avessero adempiuto al pagamento dell'imposta⁵⁶. In tal caso l'Esattore

⁵³ L'art. 75 della L. n. 192/1871 istituiva, in ogni capoluogo di Provincia, la figura del *ricevitore provinciale* il quale, a suo rischio e pericolo e con l'obbligo del "non riscosso per riscosso", aveva il compito di riscuotere dagli Esattori comunali le somme dovute allo Stato ed alla Provincia ed a provvedere al versamento di tali somme nelle casse statali e provinciali. Anche il ricevitore provinciale era retribuito ad aggio posto a carico dei contribuenti e veniva nominato allo stesso modo e con le medesime condizioni degli Esattori comunali. In sede di approvazione della norma, taluni si mostrarono avversi alla istituzione dei ricevitori provinciali, ritenuti inutili nonché causa di confusione per lo Stato, oltre a rappresentare un danno per i contribuenti costretti al pagamento di un doppio aggio. Tali critiche, tuttavia, non furono sufficienti a persuadere la maggioranza dei parlamentari a rinunciare alle funzioni dei ricevitori provinciali, considerati strumento di controllo sugli Esattori comunali e ulteriore garanzia di corretta riscossione dei tributi, nonché figura atta ad evitare che lo Stato fosse costretto ad intessere numerose relazioni di coordinamento e controllo nei confronti di tutti gli Esattori. La figura del ricevitore provinciale e la peculiare funzione dallo stesso svolta sono ampiamente descritte da B. Cocivera, *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971, pp. 103.

⁵⁴ Soltanto con il D.P.R. n. 858 del 15 maggio 1963, T.U. dei servizi sulla riscossione delle imposte dirette, si innovò tale meccanismo di pagamento dell'aggio da parte dell'Ente creditore in favore dell'Esattore, prevedendo, appunto, la possibilità per quest'ultimo di trattenere direttamente le somme a titolo di aggio rimosse e di versare all'Ente impositore l'ammontare del tributo escusso al netto dell'aggio. Sul tema si veda diffusamente E. Scandale, *La riscossione delle imposte dirette*, op cit., pp. 137 e ss..

⁵⁵ Per completezza espositiva segnaliamo che il contribuente, in base all'articolo 82 della Legge Sella, aveva la facoltà di pagare tutta o parte della rata d'imposta direttamente nelle mani del ricevitore provinciale, anziché in quelle dell'Esattore, con l'obbligo, in tal caso, di consegnare la ricevuta di versamento all'Esattore prima che questi avesse provveduto al pagamento della rata d'imposta in ossequio al principio del "non riscosso per riscosso". Se il contribuente avesse omesso di presentare nei termini la ricevuta all'Esattore, questi avrebbe potuto esigere dal debitore l'indennità di mora per pagamento tardivo, benché il contribuente avesse corrisposto, in tempo utile, l'imposta nelle mani del ricevitore provinciale.

⁵⁶ E' importante notare che i capitoli normali d'asta prevedevano che «*niun caso, sia fortuito o di forza maggiore, dispensava l'Esattore dall'obbligo di effettuare il versamento dell'intera somma*

avrebbe avuto diritto al rimborso soltanto degli importi la cui riscossione fosse risultata, ad avviso dell'Amministrazione, obiettivamente impossibile. A ciò aggiungasi che l'inosservanza dell'obbligo del "non riscosso per scosso" comportava la nomina, da parte del Prefetto, di un sorvegliante dell'Esattore il quale sarebbe stato, per di più, assoggettato alla multa di quattro centesimi per ogni lira di imposta non versata. Tale ammenda sarebbe andata in favore del Ricevitore provinciale che avrebbe potuto procedere all'esecuzione forzata contro l'Esattore.

A sua volta, il Ricevitore provinciale, nei cinque giorni successivi al ricevimento delle somme corrispostegli dall'Esattore e quand'anche quest'ultimo non avesse eseguito i relativi pagamenti, era tenuto a versare nella Tesoreria dello Stato le somme dovute al Governo per le imposte fondiari, mentre tratteneva, a disposizione della Provincia, le sovrimposte alla stessa spettanti. Anch'egli, in caso di mancato o tardivo versamento delle imposte nelle casse erariali, sarebbe stato assoggettato al pagamento di una multa in favore del Governo e della Provincia, pari a quattro centesimi per ogni lira di debito dovuta, e l'Intendente di Finanza avrebbe potuto procedere con l'esecuzione forzata nei suoi confronti mediante la vendita della cauzione da questi prestata.

Quale correttivo e contraltare al descritto rigido sistema del "non riscosso per riscosso" soccorreva la possibilità per l'Esattore, una volta eseguiti i versamenti nelle casse del Ricevitore provinciale, di domandare il rimborso di quella parte delle imposte da lui anticipate ma in realtà materialmente non riscosse presso il contribuente, previa dimostrazione che l'impossibilità nella riscossione non fosse dipesa da cause a lui imputabili. A tal fine egli doveva presentare una formale domanda all'Agente delle imposte, *non oltre il mese di settembre dell'anno successivo*⁵⁷, per il cui tramite provare

dovuta ed alle scadenze stabilite», non ammettendo, così, l'obbligo del "non riscosso per riscosso" deroghe di alcun genere.

⁵⁷ La prima bozza dell'art. 90 della L. n. 191/1871 fissava il termine di presentazione della domanda di rimborso "entro il corso del settembre dell'anno successivo". Nacque, così, nella Giunta governativa il dubbio che tale locuzione potesse essere interpretata nel senso di escludere la presentazione delle domande in tempo anteriore al settembre dell'anno successivo, con grave pregiudizio per quegli Esattori che, nel corso dell'anno, pur avendo esperito senza esito favorevole tutte le procedure esecutive, avrebbero comunque dovuto attendere il mese di settembre per presentare l'istanza e, nel frattempo, continuare ad anticipare denari allo Stato. Per evitare tale rischio interpretativo, la Giunta credette opportuno correggere la locuzione nella perifrasi "*non oltre il mese di settembre*". Ulteriori questioni sollevate con riguardo al termine di presentazione della domanda di rimborso sono sintetizzate nella Relazione della Giunta Governativa, in *La Legge per la riscossione delle imposte dirette volgarizzata per l'Avvocato Nicola Quarta*, cit., pp. 215 e ss..

o l'impossibilità di attivare la procedura esecutiva per assoluta mancanza di beni mobili o immobili di proprietà del debitore siti nella Provincia⁵⁸, ovvero che l'esecuzione *fosse tornata inutile o insufficiente*⁵⁹.

Considerata raggiunta la rigida prova richiesta dal Legislatore, l'Intendente di Finanza emetteva a vantaggio dell'Esattore apposito decreto di sgravio delle quote inesigibili che erano a questi rimborsate dal Ministero delle Finanze, o dal Prefetto per le quote relative alle sovrimposte provinciali e comunali, pur senza che venissero riconosciuti su tali importi gli interessi, l'aggio e le spese sostenute per l'(infruttuosa) esecuzione. Peraltro, se nei due mesi successivi alla presentazione della domanda di sgravio l'Amministrazione non avesse provveduto al rimborso delle quote inesigibili, l'Esattore comunale avrebbe potuto ottenere, in sede di versamento della rata successiva di pagamento delle imposte, uno sgravio provvisorio pari alla somma del credito vantato⁶⁰.

E' fin troppo evidente che proprio le "sanzioni" poste a carico dell'Esattore - costretto, come si è constatato, alla perdita dell'aggio sulle quote inesigibili⁶¹, nonché al rimborso delle somme anticipate soltanto a distanza di tempo e senza che si fosse tenuto

⁵⁸ In questa ipotesi, in forza dell'art. 56 del Regolamento attuativo della Legge n. 192/1981, l'Esattore, per ottenere il decreto di sgravio delle quote ritenute inesigibili, doveva produrre: un certificato rilasciato da tutte le agenzie delle imposte ubicate nella provincia attestante che il contribuente non fosse iscritto nei catasti e nei registri d'ufficio; il processo verbale di pignoramento negativo redatto dal Messo in presenza di due testimoni, nonché la dichiarazione del Sindaco attestante la regolarità del verbale di pignoramento. A questo punto il Governo, esonerando l'Esattore da qualsivoglia responsabilità, conservava il diritto di escutere il debitore in qualsiasi altra parte del Regno questi avesse posseduto beni mobili o immobili.

⁵⁹ In tal caso, invece, l'Esattore, al fine di ottenere il rimborso di quote di imposta in tutto o in parte non riscosse, doveva produrre: copia del verbale negativo del primo e del secondo esperimento d'asta ed un attestato del sindaco che certificasse le disposizioni assunte sugli oggetti pignorati; un certificato del Pretore attestante il deposito degli atti d'asta, con indicazione del riparto del prezzo ricavato dalla vendita; copia dei processi verbali d'asta per la vendita di beni immobili, quando il risultato fosse stato insufficiente a coprire il credito dell'Esattore; nonché la prova di ogni altro impedimento che l'Esattore avesse incontrato nell'esecuzione e l'inutile esperimento di procedure legali volte a superare detti ostacoli.

⁶⁰ Per le ulteriori modalità applicative del meccanismo di rimborso delle quote inesigibili si rimanda a L. Pietrantonio, *Le quote inesigibili delle imposte dirette*, Roma, 1957, nonché a B. Cocivera, *Le quote inesigibili*, Padova, 1941.

⁶¹ Annotiamo che gli Esattori, almeno nei primi tempi dall'entrata in vigore della L. n. 192/1871, temevano di essere chiamati a riscuotere crediti non effettivi né esigibili, derivanti da iscrizioni a ruolo che ripetevano di anno in anno indicazioni di contribuenti inesistenti o insolventi. Ciò avveniva soprattutto nelle grandi città, in conseguenza del fatto che per molti anni l'Amministrazione non aveva mai esaminato le domande di rimborso per quote inesigibili presentate dagli agenti della riscossione, reiterando, nella formazione dei ruoli, l'iscrizione anche delle quote inesigibili, rischio che, tuttavia, con il trascorrere del tempo, diminuì notevolmente.

conto della svalutazione nel mentre maturata - inducevano quest'ultimo a ridurre al minimo le quote inesigibili ed a vigilare attentamente sull'operato dei suoi dipendenti al fine di scongiurare che un loro errore, anche formale⁶², potesse impedire il rimborso delle imposte anticipate. Pertanto, come sostenuto da autorevole dottrina, gli istituti del "non riscosso per riscosso" e del "rimborso posticipato delle quote inesigibili" costituirono i due *perni nevralgici*, i due *silenziosi motori* della riscossione delle pubbliche entrate affidata a privati concessionari⁶³. E' singolare, peraltro, notare che nonostante la presenza dei descritti aggravii e delle incombenze poste a carico degli Esattori, i quotidiani dell'epoca evidenziarono come tali soggetti non furono dissuasi dall'aggiudicarsi contratti di esattoria *ex novo*, o dal procurarsi la conferma di contratti in precedenza già ad essi conferiti. In realtà, v'è da precisare che la gara per l'aggiudicazione dell'esattoria fosse, all'evidenza, giustificata dalla percezione dell'aggio, dalla riscossione della multa del quattro per cento su ogni lira d'imposta dovuta dal debitore inadempiente, dalle minime spese sostenute per la riscossione forzata del credito, nonché dalla possibilità di adottare una procedura rapidissima per l'esecuzione sugli immobili che sostituiva l'umiliante forma di coazione personale a mezzo di piantoni⁶⁴.

⁶² Era ben nota la rigidità della prova di inesigibilità delle quote iscritte a ruolo che l'Esattore doveva fornire, soprattutto in considerazione del carattere essenzialmente formale della legge sulla riscossione delle imposte. Da essa, difatti, discendeva che l'inosservanza delle forme e dei termini procedurali comportava la perdita del diritto al rimborso delle quote inesigibili, indipendentemente dal danno risentito dall'Ente impositore. Soltanto con il passare del tempo, la difficoltà connessa a tale onere della prova venne temperata, sia su iniziativa della stessa Amministrazione finanziaria (si pensi alla *nota n. 77 del 1925* con cui si dispose che «l'Amministrazione, nel giudicare sulle domande di rimborso per quote inesigibili, avvalendosi, con prudente criterio del potere discrezionale di cui è investita, ha facoltà di prescindere, senza che da ciò possa derivare alcun diritto all'Esattore, dal rilevare irregolarità formali quando, nonostante esse, tragga la convinzione della inesigibilità della quota»), sia da parte della giurisprudenza (si allude al parere della Corte dei Conti 2 aprile 1935, in *Corte Conti*, 1935, p. 331, con il quale si sostenne l'irrelevanza, ai fini del rimborso delle quote inesigibili, dell'omessa esecuzione quando si fosse provato che pur sperando nei termini l'azione esecutiva, essa non avrebbe avuto esito positivo).

⁶³ In questi termini G. Falsitta, *Per un fisco civile*, Milano, 1996, p. 348, il quale sostiene che di fronte ai descritti due principi (*id est*: non riscosso per riscosso e rimborso postergato delle quote inesigibili), che avevano avuto il pregio incommensurabile di ridurre a percentuali fisiologiche e sopportabili l'evasione da mancata riscossione, tutte le ostilità anche ideologiche e politiche manifestatesi nel tempo nei confronti del sistema esattoriale si sono dovute placare.

⁶⁴ Sul giornale *Il cittadino leccese*, n. 6, 1872, così si legge: «I più esperti degli attuali agenti della riscossione affrettaronsi a procurarsi la conferma nel loro ufficio. Ciò non avviene solo nella Lombardia e nel Veneto, ove gli appaltatori già conoscono per pratica, e per le larghe fortune fatte in tali ufficii, i vantaggi annessi ai posti ove era ignoto tale sistema. Così ricordiamo il fatto che a Torino gli esattori attuali, distinti funzionari che godevano la fiducia di tutti, accettarono il posto per il nuovo quinquennio coll'aggio dell'uno e mezzo per cento, e dando una cauzione di un milione

Alla stregua della descrizione sin qui tratteggiata dell'assetto normativo del servizio di riscossione esattoriale delle imposte dirette in base al ruolo recato dalla Legge Sella possiamo senza dubbio affermare che esso, sotto il profilo dell'efficienza, si è rivelato ben congegnato, saldamente ancorato al sistema impositivo vigente e funzionale alle esigenze di cassa oltre che alla necessità di ridurre i costi del servizio. Tuttavia, dal lato del contribuente, diversi nodi restavano ancora da sciogliere, alcuni dei quali legati alla discussa imposizione dell'aggio di riscossione anche nei confronti di quei contribuenti che avessero provveduto con solerzia al pagamento delle imposte; altri connessi alla dubbia qualifica dell'Esattore, non essendo pacifico se esso avesse dovuto o meno considerarsi un pubblico ufficiale e se, nel primo caso, avesse potuto rispondere del reato di peculato per omesso versamento delle somme corrisposte dai contribuenti⁶⁵; quelli più rilevanti, infine, attinenti alle scarse forme di tutela approntate in favore del medesimo contribuente, soggetto inerme al cospetto di un ingerente procedimento esecutivo attivato dagli Esattori.

5. I correttivi minimi apportati alla Legge Sella dai Testi Unici del 1902 e del 1922 e dalla Legge n. 942/39: migliora l'efficienza del sistema e si introducono embrionali forme di tutela nei confronti del contribuente debitore d'imposta

Anche nel tentativo di fornire una risposta alle problematiche da ultimo rilevate vennero, successivamente, emanati nuovi provvedimenti normativi in materia, compendiate nel Testo Unico delle leggi sulla riscossione delle imposte dirette,

e cinquecento mila lire per mezzo del Banco di sconto. Se l'aggio dell'uno e mezzo fu da questi intelligenti funzionarii giudicato sufficiente ricompensa di ogni rischio e di ogni spesa, compresa quella fatta per procurarsi così ingente cauzione, che non dovrà dirsi dell'aggio del tre per cento al quale tasso sappiamo aprirsi qui quasi tutte le aste? E quanto maggiore non sarà il lucro di questi esattori che possono dare la cauzione con beni propri?».

⁶⁵ Dottrina e giurisprudenza si sono interrogate se, in considerazione della funzione pubblica affidata agli Esattori, questi dovessero qualificarsi quali pubblici funzionari: mentre la dottrina (si confronti, *ex plurimis*, E. Scandale, *La riscossione delle imposte dirette*, cit., p. 21, e più in generale sul tema F. Sismondini, *La riscossione esattoriale. Gli uffici d'incasso e riscossione*, Padova, 1977) fu concorde nell'escludere tale qualifica, sul presupposto che l'esercizio di una pubblica funzione non implicasse necessariamente la qualifica di pubblico funzionario, soprattutto se il privato, nel caso di specie l'Esattore, pur esplicando le funzioni nell'interesse pubblico, agiva in nome proprio; al contrario, la giurisprudenza penale qualificò l'Esattore pubblico ufficiale e ciò in base al disposto dell'art. 357 del codice penale allora vigente, norma che definiva pubblici ufficiali, oltre agli impiegati dello Stato o di altro ente pubblico, «...ogni altra persona che esercita, permanentemente o temporaneamente, una pubblica funzione».

approvato con R.D. n. 281 del 29 giugno 1902⁶⁶, nel successivo nuovo Testo Unico n. 1401 del 17 ottobre 1922, nonché nella Legge n. 942 del 16 giugno 1939. Restando invariate le modalità di attuazione del tributo ed in ragione degli ottimi risultati raggiunti dalla Legge Sella, le elencate normative riproposero, in buona sostanza, il già attuato modello esattoriale a mezzo di privati appaltatori, limitandosi ad ottimizzare il sistema in vista delle nuove contingenti ed incombenti esigenze finanziarie ed a migliorarlo sotto il profilo della tutela del contribuente moroso.

Al raggiungimento del primo obiettivo fu improntata, anzitutto, la rimodulazione della misura massima dell'aggio, aumentato sino al sei per cento⁶⁷, allo scopo di adeguare i compensi dell'Esattore agli accresciuti costi del servizio. Nella medesima direzione vanno lette l'estensione della durata del contratto esattoriale, prolungato da cinque a dieci anni - salva la possibilità di rescissione anticipata, dopo il primo quinquennio, per le esattorie in cui era stata richiesta una cauzione superiore ad un milione di lire a garanzia della funzione esercitata⁶⁸ - e la previsione di nuove modalità di conferimento delle esattorie. Il T.U. n. 281/1902 introdusse, difatti, un'importante quanto criticata innovazione alla Legge Sella, consistente nella possibilità di *riconfermare* l'Esattore già in carica, a condizione che questi, entro il 31 dicembre del penultimo anno del decennio di durata dell'incarico, presentasse apposita domanda di riconferma, che l'istanza venisse approvata dal Prefetto e che le condizioni del nuovo contratto non si rivelassero più onerose per i contribuenti rispetto a quelle previste dal contratto già in vigore⁶⁹. L'innovazione delle modalità di nomina degli Esattori suscitò diversi malumori, originati, soprattutto, dal timore che la concessione della riconferma

⁶⁶ Per un commento puntuale delle singole disposizioni contenute nel R.D. n. 281 del 29 giugno 1902 si rimanda a G. Vignali, *La riscossione delle imposte dirette in Italia*, vol. I, Milano, 1911.

⁶⁷ Confronta l'art. 3 del T.U. n. 1401 del 1922.

⁶⁸ L'art. 3, comma 3, del T.U. n. 1401/1922 così recitava: «*Per le esattorie, alle quali è richiesta una cauzione in somma superiore a lire un milione, il contratto può essere rescisso alla scadenza del primo quinquennio per denuncia di uno delle parti contraenti. La denuncia deve essere notificata all'altra parte, a pena di decadenza dal diritto di chiedere la rescissione, non più tardi del 30 giugno del quarto anno del decennio*». La deroga all'ordinaria durata decennale del contratto, ideata per le esattorie più importanti, mirava ad evitare impegni eccessivamente gravosi per gli Esattori i quali sarebbero stati costretti a tenere vincolate per ben dieci anni rilevanti cauzioni.

⁶⁹ Ad onor del vero, era ammessa una deroga alla previsione di immodificabilità, *in peius* per il contribuente, delle condizioni del contratto di esattoria. La disposizione transitoria contenuta nell'art. 105 del citato T.U. del 1922, difatti, prevedeva che, ferma restando la percentuale massima dell'aggio pari al sei per cento, gli Esattori confermati per il decennio successivo potevano aumentare l'aggio attuale sino al limite del cinquanta per cento, purché si fosse trattato di esattorie che, con precipuo riferimento all'anno 1915, avessero avuto un carico complessivo non superiore a Lire 500.000.

potesse creare situazioni di “monopolio” nel servizio di riscossione, a scapito della concorrenza, dell'imparzialità del sistema e della riduzione dei costi del servizio. Prevalse, tuttavia, l'esigenza opposta di non sconvolgere, dopo ogni decennio, i metodi del servizio di riscossione, mutandone i titolari, in virtù della convinzione che confermare il corpo degli Esattori già sperimentati non poteva che migliorare l'efficienza del servizio⁷⁰.

Il miglioramento del servizio venne raggiunto, altresì, con l'ampliamento del personale esattoriale: nel 1922 si istituzionalizzò la nuova figura dell'Ufficiale esattoriale il quale, a differenza del Messo che si occupava unicamente dell'attività di notifica delle cartelle di pagamento e degli avvisi di mora, era investito delle funzioni connesse agli atti esecutivi. Vivace dibattito, per vero, aveva suscitato l'introduzione di tale figura, avuto riguardo agli eccessivi costi che la creazione di due distinte categorie di impiegati “inferiori”⁷¹, soprattutto nelle esattorie più piccole, avrebbe potuto comportare. Tuttavia, a tale obiezione venne opposta l'inesistenza di un obbligo di nomina, anche nelle esattorie più piccole, sia del Messo notificatore sia dell'Ufficiale esattoriale, tenuto conto che il secondo avrebbe potuto ben svolgere anche le funzioni assegnate al primo. Sempre in ordine al personale esattoriale, si annota che la L. n. 942/39, recante modificazioni al Testo Unico del 1922, rese obbligatoria anche per i Collettori, figura già introdotta con la Legge Sella, l'iscrizione in un particolare albo, e ciò al fine di evitare che permanessero differenze di disciplina tra il Collettore e l'Ufficiale esattoriale⁷². Ancora, il T.U. del 1922 istituì il Sorvegliante dell'Esattore, soggetto nominato dal Prefetto con il compito di vigilare sull'operato dell'Esattore

⁷⁰ Questa fu una delle ragioni che, sintetizzata nella relazione della Commissione parlamentare di accompagnamento al R.D. n. 1401 del 1922, indusse al mantenimento, anche nel T.U. del 1922, della possibilità di (ri)nomina dell'Esattore. Nella medesima relazione si legge, inoltre, che «*forti ragioni di equità e di riguardo per la situazione economica familiare degli esattori, particolarmente dei minori, militano infatti per sottrarli alle alee di una pubblica gara...*», privilegiando, per converso, la modalità della riconferma.

⁷¹ In verità, in sede di istituzione della figura dell'Ufficiale esattoriale, l'allora Ministro delle Finanze Alberto De Stefani precisò che i messi non dovevano considerarsi degli impiegati, trattandosi di personale avventizio, né potevano essere parificati in funzioni e posizioni, in diritti economici e giuridici, agli Ufficiali esattoriali, trattandosi di due figure distinte. La disamina degli esatti termini delle questioni sorte a seguito dell'introduzione dell'Ufficiale esattoriale è svolta da B. Cucchi, *Riforma della riscossione: una sfida alla storia*, cit., pp. 31 e ss..

⁷² Per l'esercizio delle funzioni all'Ufficiale esattoriale era richiesto il possesso di un titolo di studio ed il superamento di un esame teorico-pratico, mentre all'Esattore, e quindi anche al Collettore facente funzioni, si domandava unicamente la prestazione di una cauzione ed uno stato di non incompatibilità con il ruolo svolto.

nell'eventualità in cui questi non avesse agito correttamente nell'esercizio delle proprie funzioni, accumulando debiti di gestione o omettendo versamenti esattoriali, situazione che avrebbe determinato la necessità di procedere coattivamente nei suoi confronti per il recupero di dette somme. Infine, mentre il T.U. del 1902 aveva previsto che in caso di morte dell'Esattore l'erede avrebbe dovuto continuare l'attività del *de cuius* fino al termine del primo o del secondo quinquennio - fatte salve le ipotesi di nomina mediante terna o riconferma per i quali l'erede, salvo diversa volontà, avrebbe dovuto continuare l'incarico soltanto sino alla fine dell'anno in corso - l'art. 93 del T.U. del 1922, allo scopo di tutelare la volontà dell'erede senza imporgli costrizioni⁷³, restrinse l'obbligo di questi a proseguire l'attività del defunto non oltre l'anno in corso della morte, salvo sua diversa volontà.

Ben più rilevanti furono, almeno *prima facie*, le innovazioni apportate dal T.U. del 1902 sul versante delle tutele del contribuente in fase di riscossione del tributo, nell'ottica di contemperare i diritti soggettivi dei singoli con l'interesse generale ad una rapida riscossione.

Anzitutto, l'articolo 25 del T.U. n. 281 del 1902 attribuì, per la prima volta, rilievo all'omissione e all'irregolarità nella notifica della cartella di pagamento, prevedendo che qualora l'Esattore avesse adottato un simile atteggiamento, gli sarebbe stata inibita la possibilità di domandare al debitore l'indennità di mora per ritardato pagamento dell'imposta⁷⁴, ma non già la facoltà di attivare la procedura esecutiva vera e propria che, dunque, non sarebbe stata inficiata da nullità⁷⁵. Ciò induce a ritenere che il

⁷³ A giustificazione della descritta restrizione dell'obbligo di proseguimento dell'attività, nella Relazione della Commissione parlamentare di accompagnamento al citato art. 93 si legge: «...*quasi sempre gli eredi hanno occupazioni proprie che non possono abbandonare, spesso non si trovano nel Comune dove esiste l'esattoria e molte volte non riesce facile scegliere tra essi un atto a gestire l'ufficio. La gestione viene a soffrirne e con essa il servizio che deve funzionare regolarmente nell'interesse pubblico e degli enti creditori*».

⁷⁴ La disposizione richiamata così disponeva: «*Se tale obbligo non viene adempiuto nel detto termine, la multa a favore dell'Esattore non sarà applicabile che per le rate scadute dopo trascorsi almeno dieci giorni dalla notificazione della cartella*».

⁷⁵ L'interpretazione del citato art. 25 del T.U. n. 281/1902, nel senso che la mancata notifica della cartella di pagamento non avrebbe inficiato il successivo pignoramento, era orientamento costante e pacifico in giurisprudenza (si confronti, tra gli altri, *Consiglio di Stato, parere del 13 gennaio 1910*, nonché *Tribunale di Napoli, sentenza del 20 dicembre 1926*, entrambe in *G.Tr.*, 1927, pp. 426 e ss.). Simile lettura della norma venne confermata dall'art. 194 del T.U. sulle leggi sui servizi della riscossione delle imposte dirette, contenuto nel D.P.R. n. 858 del 15 maggio 1963, laddove inibiva unicamente la soggezione del contribuente alla indennità di mora, qualora non gli fosse stata notificata la cartella di pagamento, ovvero qualora non fossero decorsi cinque giorni dalla notificazione dell'avviso di mora.

processo garantista avviato dal Legislatore dell'epoca si arrestò già ai blocchi di partenza, dovendosi attendere il D.P.R. n. 602/73 per il riconoscimento di una più ampia tutela, nei termini precedentemente espressi, del soggetto passivo d'imposta non destinatario della cartella di pagamento.

Di poi, alla previsione di *favor* per l'Esattore, il quale, con l'entrata in vigore del T.U. del 1922, ebbe a disposizione maggior tempo per la notifica della cartella di pagamento⁷⁶ - che, peraltro, in forza dell'art. 3 del R.D. n. 1464 del 1930 poteva avvenire anche mediante spedizione di lettera raccomandata⁷⁷ - venne contrapposta una norma che garantiva il contribuente da eventuali inadempienze poste in essere dall'Esattore o dal messo nella notifica della cartella stessa. Difatti, il quarto comma dell'articolo 25 del T.U. del 1922 stabilì che quando la dichiarazione di notificazione della cartella non fosse risultata conforme a verità il Messo sarebbe stato punito con la destituzione dall'incarico, ferma l'applicazione delle ordinarie leggi penali contro di esso e contro l'Esattore che alla falsa dichiarazione avesse concorso. In buona sostanza, la norma tutelava il contribuente da mendaci attestazioni rilasciate nei suoi confronti, preoccupandosi di assicurare al debitore l'effettiva conoscenza del contenuto recato nella cartella esattoriale, viste le pesanti conseguenze derivanti dalla sua notifica. Al riguardo, sembra opportuno segnalare la vivace discussione sorta in seno al Parlamento, in fase di approvazione della citata norma: taluni si opposero al provvedimento di destituzione dall'incarico, altresì, dell'Esattore, ritenendo sufficiente ed equo comminare a quest'ultimo unicamente una multa in favore del Comune, pari all'imposta che il contribuente avrebbe dovuto corrispondere qualora gli fosse stata notificata la cartella; altri, viceversa, insistevano per la destituzione dall'incarico anche dell'Esattore, correo del reato di falso⁷⁸. Prevalse quest'ultimo orientamento che

⁷⁶ Mentre la Legge Sella ed il T.U. del 1902 stabilivano che la notifica della cartella di pagamento dovesse avvenire non più tardi della seconda metà di gennaio e, tenuto conto che i ruoli erano pubblicati entro la prima metà di gennaio, all'Esattore o al messo restava il breve termine di 15 giorni per provvedere a tale incombente nei confronti di tutti i contribuenti residenti nell'esattoria; il T.U. del 1922, proprio per venire incontro alle esigenze temporali degli Esattori, stabilì che la cartella di pagamento potesse essere notificata almeno 8 giorni prima della scadenza della rata d'imposta, che, peraltro, l'art. 23 del T.U. del 1922 fissò nel 10 febbraio, 10 aprile, 10 giugno, 10 agosto, 10 ottobre e 10 dicembre.

⁷⁷ La prova dell'avvenuta notifica poteva risultare dalla ricevuta di ritorno o, in alternativa, dal "duplo" dell'elenco consegnato all'ufficiale postale contenente nome, cognome e indirizzo del contribuente al quale la raccomandata era stata spedita.

⁷⁸ Di tale avviso era il senatore Polacco il quale, nel corso dei lavori preparatori al T.U. del 1922, così affermò: «*Ha fatto notare giustamente l'onorevole ministro che quando l'esattore abbia*

comportò l'approvazione della severa disposizione contenuta nel citato comma 4 dell'art. 25 del T.U. del 1902 e che rappresentò un ulteriore tassello nel sistema, pur limitato, di tutele approntate nei confronti del contribuente moroso, in un contesto volto sempre più a contemperare l'esigenza di efficienza del sistema tributario con il principio di "civiltà fiscale".

6. L'annacquamento delle funzioni dell'Esattore comunale dovuto all'approdo ad una «fiscalità di massa» ed al conseguente ampliamento delle ipotesi di riscossione spontanea delle imposte dirette. Il tramonto del sistema di riscossione esattoriale ed il passaggio ad un servizio di esazione mediante concessionari

L'impianto normativo della Legge Sella giunse, senza eccessivi scossoni e con il plauso degli addetti ai lavori, sino al 1971, superando addirittura il vaglio dell'Assemblea Costituente che, nell'immediato dopoguerra, si domandò se fosse opportuno mantenere ancora in vita il sistema dell'appalto esattoriale e della procedura privilegiata di esecuzione coattiva dei crediti tributari. Nel corso di tale dibattito venne, per la prima volta, avanzata la proposta di statalizzazione del servizio di riscossione, processo riformatore che avrebbe comportato la gestione diretta da parte dello Stato della funzione di riscossione dei tributi. Ma a tale istanza si obiettò, anzitutto, la non urgente necessità di un intervento riformatore in materia⁷⁹ e, in secondo luogo, il

contribuito a questa dichiarazione non vera egli è incorso in un reato di falso; quindi è troppo poco che egli debba pagare tale multa. Egli deve soggiacere, invece, alle ordinarie leggi penali. Io proporrei di porre, lasciando tutta la prima parte dell'emendamento Spirito intatta, invece delle parole "per l'esattore, ove vi abbia concorso, con una multa uguale all'imposta a favore del Comune" le altre: "ferma l'applicazione delle ordinarie leggi penali contro di lui e contro l'esattore, che alla falsa dichiarazione avesse concorso". La destituzione del messo è infatti un semplice atto amministrativo; ma egli e l'esattore, se abbiano concorso alla falsa dichiarazione, rimangono pur sempre responsabili penalmente».

⁷⁹ Ad avviso di M. Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, I, p. 144 e ss., ora in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli – C. Glendi, Padova, 2010, p. 45 e ss., l'enfatizzazione del momento dell'accertamento e la palese sottovalutazione del momento di effettiva realizzazione della pretesa, identificabile nella riscossione, ha rappresentato l'equivoco in cui dalla riforma degli Anni Settanta sarebbero caduti i protagonisti della fiscalità: il legislatore, prima di tutti, ma anche l'Amministrazione, la giurisprudenza e la dottrina. Puntualizza chiaramente l'Autore che «*le attenzioni hanno riguardato, si può dire, solo la riscossione per adempimento spontaneo del contribuente, molto meno le fasi e le procedure di riscossione coattiva, considerate, con involontario snobismo, come accidenti non influenti sulla valutazione della bontà dell'azione accertatrice; insomma, attenzione mirata sull'accertato, marginale invece il rilievo del riscosso. Quando, sul finire degli anni ottanta, il problema della riforma della riscossione è stato affrontato, si è imposta la soluzione su basi riduttive, ritenendo che il problema nascesse solo*

timore, venendo meno la figura dell'Esattore ed il meccanismo del "non riscosso per riscosso", di un incremento dei costi a carico dell'Amministrazione statale e della perdita della certezza di un flusso regolare e costante di entrate.

Una successiva, seppur timida, conferma della preferenza accordata dal Paese al sistema esattoriale di riscossione dei tributi mediante appalto si ebbe nel 1963, in occasione della riforma fiscale promossa dall'allora Ministro delle Finanze Ezio Vanoni, sfociata, con precipuo riferimento alla fase di riscossione, nel D.P.R. n. 858 del 15 maggio 1963 che diede corpo ad una normativa che continuò a perpetuare gli istituti fondanti la Legge n. 192/1871⁸⁰.

Ciò non toglie che proprio la riforma fiscale voluta da Vanoni costituì l'occasione propizia per saggiare, nuovamente, la bontà del principio in base al quale il momento di riscossione, per raggiungere standard di efficienza, non può essere slegato dalle modalità di determinazione del tributo. Difatti, la riforma Vanoni innovava profondamente la tradizionale struttura del prelievo tributario, spostando il fulcro dall'Amministrazione al contribuente. Essa, nata con l'encomiabile finalità di informare l'operato amministrativo a criteri di trasparenza, nonché di modulare il rapporto tra contribuente e Fisco ad uno spirito di collaborazione, estendeva a tutti i soggetti passivi d'imposta l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi: questi, prima semplici spettatori passivi dell'attività impositiva, potevano ora concretamente influire sulla determinazione del tributo. Pertanto, diversamente da quanto accadeva nel periodo post-unitario, l'"iniziativa fiscale" non apparteneva più all'Amministrazione finanziaria bensì al contribuente, arretrando l'Erario ad una posizione di mera gestione dei dati acquisiti e di revisione di adempimenti svolti da terzi, peraltro operata su un campione molto limitato di contribuenti⁸¹.

dall'inefficienza del sistema esattoriale, e non dalla necessità di collegamenti più stretti tra i due momenti della funzione impositiva».

⁸⁰ B. Cocivera, in *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, op. cit., p. 122, sosteneva che la conferma del sistema di riscossione delle imposte dirette, come congegnato dalla Legge Sella, risolveva nella maniera più logica il problema di fondo emerso in occasione delle riforme tributarie risalenti agli anni Cinquanta/Settanta e relativo proprio all'opportunità di tenere ancora in piedi il sistema esattoriale di riscossione a mezzo ruolo. Secondo l'Autore, il mantenimento in vita di tale modello avrebbe evitato il sorgere di gravissimi problemi organizzativi, come, ad esempio, quello della allocazione del personale esattoriale, ritenendo, peraltro, di scarsa persuasione e dimostrabilità l'argomento sovente utilizzato dai più secondo i quali l'affidamento della riscossione delle imposte direttamente agli organi dello Stato avrebbe potuto ridurre i costi di gestione del sistema.

⁸¹ In tale periodo sono estremamente ridotte le ipotesi in cui l'applicazione dei tributi è ancorata ai tradizionali criteri di costante sorveglianza da parte dell'Amministrazione fiscale delle attività da cui

Questo processo di cambiamento drastico nelle modalità di determinazione dell'imposta venne, inoltre, ulteriormente e massimamente enfatizzato con la successiva revisione di tutto il sistema tributario, risalente ai primi anni Settanta che, sovvertendo la (fino ad allora) fisiologica struttura del prelievo, segnò il passaggio da un sistema di etero determinazione del tributo a quello di autodeterminazione *tout court* dell'imposta da parte del contribuente. Lo snodo fondamentale della riforma del 1973, attuata per via della Legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971⁸² e dei successivi decreti attuativi⁸³, e riverberante, come accennato, innovativi effetti sulle modalità di riscossione delle imposte, si estrinsecò nella figura del sostituto d'imposta, consacrato quale centro di attuazione del tributo in un contesto caratterizzato da una «fiscalità di massa» dove, attraverso un generalizzato sistema di autotassazione, si imponeva un sempre più intenso coinvolgimento del contribuente nella determinazione dell'obbligazione tributaria. A partire da tale momento si assistette, quindi, al proliferare di casi di sostituzione d'imposta finalizzati a garantire un regolare e sicuro flusso di entrate, oltre ad una massiccia espansione dei versamenti spontanei delle imposte, eseguiti direttamente dal contribuente mediante delega irrevocabile di pagamento affidata alle banche, senza necessità di ricorrere all'intervento dell'Esattore.

emerge materia imponibile. Per i principali tributi, infatti, a fronte degli accresciuti compiti di autodeterminazione degli stessi affidata ai contribuenti, si registra un passo indietro degli Uffici, dovuto, anche, alla mole di posizioni fiscali da gestire.

⁸² Con tale provvedimento il Governo fu delegato ad emanare le necessarie disposizioni in vista di una radicale riforma del sistema tributario. Con specifico riferimento all'attività di riscossione, l'art. 10 di tale Legge delega, n. 825/71, stabiliva che *«le disposizioni da emanare in materia di accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso saranno intese ad adeguare la disciplina vigente alle riforme previste dalla presente legge...omissis...Dovranno in particolare essere stabiliti: ...l'estensione del sistema di ritenuta alla fonte, con obbligo di rivalsa, in acconto delle imposte sui redditi; una migliore disciplina del sistema di riscossione dei tributi mediante ruoli, con particolare riguardo alla semplificazione del procedimento e alla determinazione della sfera di applicazione, facendo in modo che la riscossione del tributo relativo all'imponibile dichiarato per ciascun anno od esercizio avvenga nell'anno od esercizio successivo mediante anche versamenti totali o parziali da eseguirsi prima della pubblicazione dei ruoli; il perfezionamento e, in quanto possibile, l'ampliamento della sfera di applicazione del sistema di versamento dei tributi, assicurandone l'osservanza, per quelli ritenuti alla fonte, con sanzioni anche detentive, non superiori nel massimo a tre anni di reclusione. Potrà provvedersi alla perequazione fra i diversi sistemi di riscossione mediante l'applicazione di abbuoni o di interessi; l'esclusione della riscossione e del rimborso dei tributi quando gli importi da riscuotere o da rimborsare risultino inferiori a determinati limiti di economicità; l'unificazione, ove possibile, dei termini di prescrizione e di decadenza relativi all'accertamento e alla riscossione dei vari tributi; l'incorporazione degli aggi di riscossione nelle aliquote stabilite per i singoli tributi a norma dei precedenti articoli...omissis».*

⁸³ Ci riferiamo, in particolar modo, al D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 che si occupò dell'adeguamento dei sistemi di versamento delle imposte, della procedura di formazione dei ruoli e della procedura speciale di esecuzione forzata dei debiti tributari.

Sul fronte della riscossione, i risvolti (negativi) di questo particolare e innovativo sistema basato prevalentemente sui versamenti diretti consistettero nella progressiva contrazione dei proventi esattoriali, questi rimasti legati, vigendo ancora i dettami della Legge Sella, ad una forma di riscossione delle imposte in base al ruolo. Nel mutato contesto operativo, la figura e la funzione dell'Esattore, ormai relegato allo svolgimento dell'attività tipica soltanto in casi marginali e residuali⁸⁴, venivano esautorate o, perlomeno, annacquate, non essendo più egli l'artefice indiscusso dell'andamento delle entrate tributarie statali.

Circostanza emblematica di tale situazione fu l'emergenza che il Governo si trovò a superare allorquando, per fronteggiare le numerose rinunce all'incarico avanzate dagli Esattori in seguito alla notevole riduzione dei margini di profitto che aveva reso, ormai, inappetibile o scarsamente remunerativa la prosecuzione dell'attività, fu costretto a promulgare un'apposita legge, la n. 524 del 4 agosto 1977, con cui impose, nel corso del periodo d'appalto 1975-83, la costituzione, ad opera del Consorzio nazionale degli Esattori in carica, di una società per azioni che si sarebbe dovuta occupare della gestione delle esattorie vacanti per le quali non era stato possibile allocare un Esattore né a mezzo concorso ad asta pubblica né, tanto meno, d'ufficio.

Con la revisione del sistema impositivo attuata negli anni settanta si assistette, quindi, dopo oltre un secolo di vita, all'epilogo dell'era dell'Esattore, figura che, decontestualizzata da quel sistema che aveva permesso di tesserne le lodi e da cui traeva nutrimento, configurava ormai un inutile fardello per le casse dello Stato.

Tuttavia, la consapevolezza dell'inutilità, nel mutato contesto impositivo, della figura dell'Esattore⁸⁵ - così come *ab origine* pensata e concepita dal Ministro Sella,

⁸⁴ R. Lupi, *Problemi generali della nuova disciplina*, in *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, a cura di L. Tosi, cit., p. 35, constata che in un quadro di fiscalità di massa e di autotassazione, la riscossione "d'ufficio", cioè a seguito di atti dell'Amministrazione finanziaria, doveva cedere inevitabilmente il passo alla riscossione c.d. spontanea e, in tal caso, la funzione di "polmone finanziario" assegnata all'Esattore non aveva più ragione di esistere, poiché occorreva soltanto organizzare gli sportelli per permettere il pagamento volontario dei contribuenti, rilasciare le ricevute e trasmettere il denaro riscosso all'Amministrazione statale.

⁸⁵ Alcuni studiosi sostennero che in tale momento storico bisognava coraggiosamente abolire la figura dell'Esattore in quanto non svolgeva più la funzione di polmone finanziario, se non per le ipotesi residuali di mancato assolvimento spontaneo da parte del contribuente dell'obbligazione fiscale, con la conseguenza che il costo del servizio perdeva la giustificazione primaria della sua esistenza. Sul tema si legga diffusamente A. Magliaro, *Evoluzione dell'istituto della riscossione tributaria: cenni storici e spunti ricostruttivi*, in *Il fattore "R" - Atti del Convegno Trento, 17 novembre 2006*, a cura di A. Magliaro, Trento, 2007, pp. 2 e ss..

indissolubilmente legata a forme di riscossione ad impulso d'ufficio e traente giustificazione, oltre che linfa vitale, nel meccanismo di compenso mediante aggio posto a carico dei contribuenti - si affievolì dinanzi alle difficoltà ed insicurezze insite in un radicale cambiamento di rotta, ragion per cui il Legislatore degli anni Ottanta si premurò unicamente di adottare correttivi, nel breve termine, al sistema vigente, modificando le vesti, ma non le funzioni, dei soggetti preposti al servizio di riscossione, tentando, altresì, di ripianare le perdite da questi accusate in seguito alla contrazione della loro attività tipica, anche mediante l'estensione del loro ambito di competenza all'esazione delle imposte indirette⁸⁶.

Ed è in tale scelta che si annida, in via embrionale, il germe che ha generato l'immediato insuccesso del sistema esattoriale all'epoca vigente, gettando le premesse per il necessario passaggio alla "statalizzazione" del sistema di riscossione delle imposte, constatato che, mutando la forma ma non la sostanza del meccanismo, l'unico obiettivo raggiunto con le descritte determinazioni fu il prolungarsi della lenta agonia del modello di riscossione affidato a privati concessionari. Difatti, il D.P.R. n. 43 del 25 gennaio 1988 - disattendendo nuovamente le istanze di chi predicava la necessità di una profonda riforma del servizio di riscossione, le cui linee guida erano peraltro contenute nella Legge delega n. 657 del 1986 che, nelle intenzioni, si proponeva di garantire il carattere pubblicistico del sistema esattivo - avocò al Ministero delle Finanze il servizio di riscossione, da questi affidato poi, in concessione amministrativa, a terzi, vale a dire ai concessionari⁸⁷, figura che andò a sostituire l'Esattore comunale. Ad essi venne

⁸⁶ Sino all'emanazione dell'art. 67 del D.P.R. n. 43/88, le imposte indirette ed i dazi doganali, ma anche le entrate patrimoniali non fiscali ed i proventi del demanio e dei servizi pubblici, venivano riscosse direttamente dagli Enti impositori con lo strumento dell'ingiunzione, disciplinato dal R.D. n. 639 del 14 aprile 1910. Nella generalità dei casi l'ingiunzione era emessa o a seguito di dichiarazione o di un atto di liquidazione o di un avviso di accertamento; in casi eccezionali, invece, seguiva l'ordinanza di constatazione e di irrogazione delle sanzioni. L'ingiunzione era emessa dagli Uffici competenti per l'applicazione delle imposte ed inviata al Pretore che apponeva su di essa il visto di esecutorietà. Per la compiuta trattazione delle modalità di riscossione delle imposte dirette, si legga P. Ruggieri Fazzi-C. Caforio, *Riscossione delle imposte e delle sanzioni pecuniarie*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., vol. XII, Torino, 1996, pp. 566 e ss..

⁸⁷ L'art. 31 del D.P.R. n. 43/88, rubricato "Soggetti della concessione", stabiliva che «*La concessione può essere conferita: a) alle aziende e agli istituti di credito di cui all'articolo 5, lettere a), b), d) ed e) del regio decreto Legge 12 marzo 1936, n. 375, e successive modificazioni, nonché alle casse rurali ed artigiane di cui alla lettera f) dello stesso articolo, aventi un patrimonio non inferiore a lire un miliardo; b) alle speciali sezioni autonome dei predetti istituti e aziende di credito; c) alle società per azioni regolarmente costituite, con sede in Italia e con capitale interamente versato non inferiore a lire un miliardo ed aventi per oggetto esclusivo la gestione in concessione del servizio...omissis; d) alle società cooperative con capitale non inferiore a lire un*

affidata la riscossione dei versamenti spontanei delle imposte dirette e la riscossione dei versamenti in base al ruolo anche delle imposte indirette - con la particolarità che in tal caso i concessionari non erano tenuti ad anticipare le imposte, non essendo ancorati al rispetto del tradizionale principio del “non riscosso per riscosso” - nonché l’escussione delle entrate derivanti dall’utilizzazione dei beni del demanio pubblico e del patrimonio indisponibile dello Stato ed, infine, la riscossione, anche volontaria, delle entrate patrimoniali dei Comuni e di altri Enti locali.

Non può negarsi che il *punctum dolens* della riforma, in aggiunta all’assenza di collegamento tra le modalità di attuazione del prelievo e quelle di riscossione dello stesso, vada, altresì, individuato nella previsione di un sistema remunerativo dei concessionari del tutto svincolato da criteri di efficienza, venendo ad essi concesso, in via generalizzata ed incontrollata, il diritto ad ottenere un compenso anche per l’attività di riscossione spontanea da questi coordinata. In particolare, in sostituzione della precedente disciplina che prevedeva la corresponsione di un aggio sulle somme che, in base al ruolo, l’Esattore avesse effettivamente riscosso, al nuovo concessionario del servizio venne riconosciuta una commissione per la riscossione dei versamenti diretti, stabilita in misura percentuale, tra un minimo ed un massimo delle somme introitate; nonché un compenso fissato in misura percentuale, tra un minimo ed un massimo stabiliti, sui pagamenti spontanei effettuati dal contribuente a seguito della notifica della cartella di pagamento; infine, un compenso stabilito in misura percentuale sulle somme rimosse coattivamente, cui andava ad aggiungersi il rimborso delle spese sostenute per l’esperienza delle procedure esecutive. I compensi erano addossati in parte all’Ente impositore ed in parte al contribuente: in particolare, il primo doveva provvedere al pagamento della commissione per l’incasso dei versamenti diretti, nonché al rimborso del cinquanta per cento delle spese sostenute dal concessionario per attivare le procedure esecutive. Sul secondo, viceversa, gravava il pagamento dei compensi commisurati ai versamenti “spontanei” delle imposte eseguiti dopo la notifica della cartella esattoriale; nonché il pagamento dei compensi connesso alle somme corrisposte coattivamente ed, infine, il rimborso del 50% delle spese afferenti la procedura

miliardo che, alla data di entrata in vigore della legge 4 ottobre 1986, n. 657, erano titolari di gestioni esattoriali da almeno trenta anni».

esecutiva⁸⁸. Anche agli occhi inesperti balzava l'impetosa immagine di un sistema di remunerazione dei concessionari che disincentivava questi dal proseguire azioni di recupero coattivo del credito erariale – considerato il rischio estremamente elevato di infruttuosità della procedura esecutiva ed il danno di doverne sopportare le spese, anche in termini di tardivo rimborso delle somme anticipate, non comprendenti, per di più, né aggio né interessi legati alla svalutazione monetaria – mentre incentivava i medesimi a privilegiare la riscossione dei versamenti spontanei, attività meno rischiosa e certamente più redditizia.

Forse, come ha sostenuto autorevole dottrina, se si fossero previsti maggiori compensi per i concessionari proprio sugli interventi di riscossione coattiva da questi azionati si sarebbe potuta invertire la tendenza e ridurre il fenomeno dell'evasione da riscossione⁸⁹. L'attività riformatrice degli anni Ottanta, difatti, aveva prodotto non solo notevoli costi per l'Erario ma, soprattutto, risultati disastrosi dal punto di vista del recupero delle somme iscritte a ruolo, e ciò sia a causa delle esposte considerazioni legate alle forme di remunerazione dei concessionari, ma anche per via dell'inadeguatezza degli strumenti posti a loro disposizione per escutere il patrimonio del debitore d'imposta⁹⁰.

⁸⁸ Sulle modalità di remunerazione degli addetti al servizio di riscossione, oggetto di continui cambiamenti ad opera delle riforme che tra gli anni Settanta e Novanta si sono susseguite in materia, si rinvia al contributo di F. De Domenico, *Tra oggi e compensi meglio un servizio pubblico di riscossione?*, in *Il Fisco*, n. 21/05, pp. 37 e ss..

⁸⁹ Secondo R. Lupi, *Problemi generali della nuova disciplina*, in *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, cit., pp. 36 e ss., era assolutamente distorsivo tentare di riequilibrare i conti dei concessionari senza concedere maggiori ricavi nel segmento di attività dove si collocavano i costi (riscossione coattiva), bensì dando più ricavi in altri segmenti di attività dove i costi erano assenti o largamente inferiori, come si verifica in sede di riscossione spontanea. La descritta soluzione adottata dal Legislatore del 1988 appariva, poi, tanto più distorsiva in quanto finiva per distogliere i concessionari dalla loro funzione tipica (riscossione coattiva), che diventava una sorta di ramo secco rispetto alla fonte dei ricavi (riscossione spontanea).

⁹⁰ Sempre R. Lupi, *Problemi generali della nuova disciplina*, in *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, cit., pp. 38 e ss., in ordine alla inidoneità dei mezzi posti dallo Stato a disposizione dei concessionari per il recupero forzoso del credito lamentava, anzitutto, che il Fisco era, già per definizione, estraneo ai fatti economici cui si ricollegava l'imposizione e, cosa ben più grave, era estraneo alla situazione patrimoniale del debitore. Soltanto molto tempo dopo le ispezioni, al concessionario della riscossione venivano inviati, in sede di iscrizione a ruolo, esclusivamente il nome e l'indirizzo del debitore senza nessun'altra informazione aggiuntiva. Inoltre, solo all'esito negativo del pignoramento, l'ufficio impositore forniva al concessionario maggiori informazioni sulla consistenza patrimoniale del debitore.

7. Dal tentativo fallito di una (nuova) statalizzazione del sistema di riscossione delle imposte, ad opera della Legge delega n. 337 del 1998, al tentativo riuscito di riforma epocale del medesimo sistema, valorizzante la funzione pubblica connaturata al momento di riscossione

La consapevolezza che l'assetto normativo vigente si fosse dimostrato inadatto a combattere il fenomeno dell'evasione da riscossione e, quindi, inidoneo ad assicurare gettito erariale ispirò l'ennesima riforma del sistema, intrisa di proponimenti orientati alla razionalizzazione dell'attività svolta dal concessionario, nel tentativo di renderla più incisiva ed efficace⁹¹. Nonostante lodevoli si presentassero le finalità perseguite dalla Legge delega n. 337 del 28 settembre 1998, gli strumenti adoperati per raggiungere i traguardi prefissi si rivelarono a dir poco deludenti⁹².

L'abolizione del principio del "non riscosso per riscosso", anche nel comparto dell'esazione delle imposte dirette in base al ruolo⁹³, e la generalizzazione del sistema del discarico⁹⁴, costituirono esempi paradigmatici dell'approccio insoddisfacente che il

⁹¹ L'obiettivo primario che la legge delega di riforma, n. 337 del 28 settembre 1998, mirava a raggiungere fu ben delineato nella successiva Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 215/E del 27 novembre 2000, ove si puntualizzava che la riforma intendeva configurare il concessionario come struttura altamente specializzata nella riscossione coattiva, «*la cui azione deve essere finalizzata al recupero dei carichi affidati nel minor tempo possibile e con il minor intervento da parte dell'ente impositore. Cura principale del concessionario non sarà più, quindi, quella di giustificare cartolarmente il suo operato (al fine di recuperare velocemente gli importi anticipati e comunque ottenere il discarico degli altri), ma di riscuotere effettivamente in modo da coprire i costi della gestione e ritrarre utili. Oggetto primario dell'attività non è più la quota, cioè la singola entrata affidata in riscossione, ma il complesso dei debiti posti a carico dell'iscritto a ruolo*».

⁹² Per una compiuta disamina della riforma del 1998/99 rinviamo a *La riforma della riscossione*, Dossier mensile di *Guida al diritto*, marzo 1999, nonché ai differenti punti di vista espressi sull'argomento nelle voci enciclopediche: S. La Rosa, *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Giur.*, XXVIII, 2000, pp. 1 e ss.; G.Falsitta-N.Dolfin, *Tributi (riscossione dei)*, in *Enc. Dir.*, agg., VI, 2002, pp. 1119 e ss.; P. Ruggieri Fazzi-C.Caforio, *Riscossione delle imposte e delle sanzioni pecuniarie*, cit., loc. cit., pp. 564 e ss.; R. Rinaldi, *Riscossione dei tributi*, in *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di S. Cassese, V, Milano, 2006, pp. 5342 e ss..

⁹³ L'art. 2 del D. Lgs. n. 37 del 22 febbraio 1999, recante riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo sulla base dell'articolo 1, comma 1, lettere a) e c), della Legge delega n. 337/98, sanciva l'eliminazione dell'obbligo del "non riscosso come riscosso", ragion per cui «*a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto i concessionari non sono tenuti ad effettuare i versamenti non scaduti conseguenti all'obbligo del non riscosso come riscosso relativi ai ruoli ad essi consegnati prima di tale data*».

⁹⁴ Tale procedura venne introdotta dagli artt. 19 e ss. del D.Lgs. n. 112 del 13 aprile 1999, provvedimento attuativo della citata legge di riforma e che si occupò di incidere profondamente sull'attività svolta dai concessionari. La richiamata norma individuava le cause di perdita del diritto al discarico nella mancata notifica, imputabile al concessionario, della cartella di pagamento entro il quinto mese successivo alla consegna del ruolo; nella mancata comunicazione all'Ente creditore, con cadenza annuale, dello stato delle procedure relative alle singole quote contenute nei ruoli; nella mancata presentazione, entro il terzo anno successivo alla consegna del ruolo, della comunicazione

Legislatore del 1998 decise di adottare nei confronti dei problemi evidenziati dal sistema di riscossione affidato ai concessionari. Segnatamente, la procedura del discarico imponeva al concessionario di provare l'impossibilità del recupero delle quote iscritte a ruolo al fine di ottenere l'esonero dal pagamento personale di dette somme. Egli, pertanto, era tenuto a trasmettere all'Ente creditore una comunicazione di inesigibilità totale o parziale delle quote iscritte a ruolo e, decorsi tre anni dalla presentazione dell'istanza, ne avrebbe ottenuto il discarico automatico. Rari, incompleti ed a campione, per di più, erano i controlli eseguiti dall'Ente creditore sulle domande di discarico presentate, ragion per cui nella prassi si verificò che i concessionari, in luogo di un'azione spedita ed incisiva nei confronti del debitore, volta a riscuotere effettivamente le imposte, si limitarono a porre in essere gli adempimenti strettamente necessari per ottenere il discarico.

Provocatoriamente può dirsi che la richiesta di discarico rappresentava, non già l'estrema *ratio* di un procedimento esecutivo attento e rigoroso, attuato da un responsabile concessionario nelle vesti di "segugio", bensì il fine ultimo dell'attività di riscossione coattiva in base al ruolo; del resto, l'assenza di un puntuale ed approfondito vaglio da parte dell'Ente impositore delle domande di discarico per inesigibilità ricevute non poteva non incoraggiare i concessionari a domandare l'emissione di detto provvedimento, anche quando vi fossero margini per attivare e concludere positivamente la procedura esecutiva di consecuzione del credito tributario⁹⁵.

L'incoerenza, la contraddizione e l'assenza di una visione unitaria affiorante tra i vari provvedimenti normativi emanati dal Legislatore degli anni Novanta, in ottemperanza all'intento di riformare integralmente il sistema di riscossione delle imposte, si coglievano, poi, massimamente, nel confronto tra il descritto meccanismo di

di inesigibilità; nel mancato svolgimento dell'azione esecutiva su tutti i beni del contribuente la cui esistenza, al momento del pignoramento, risultava dal sistema informativo del Ministero delle Finanze; nel mancato svolgimento delle attività conseguenti alle segnalazioni di azioni esecutive e cautelari effettuate dall'Ufficio; nella mancata riscossione delle somme iscritte a ruolo dovuta a vizi e irregolarità compiute dal concessionario in fase di notifica della cartella di pagamento e nell'ambito della procedura esecutiva, salvo la dimostrazione da parte dello stesso che tali vizi e irregolarità non avessero influito sull'esito della procedura.

⁹⁵ A conferma di detta constatazione si sottolinea la circostanza che a seguito del condono voluto dall'art. 12 della L. 27 dicembre 2002 n. 289, comportante la possibilità di sanatoria delle iscrizioni a ruolo notificate sino alla data del 30 giugno 2001, un elevato numero di contribuenti morosi decise di estinguere il proprio debito fiscale, versando il 25 per cento degli importi iscritti a ruolo, e ciò nonostante le quote affidate ai concessionari e relative proprio a quei debiti "condonati" fossero già state oggetto di domande di discarico per inesigibilità.

discarico automatico e di abolizione dell'obbligo del "non riscosso per riscosso" – determinazioni che, come visto, hanno demotivato fortemente il concessionario della riscossione dal recuperare coattivamente le imposte – con i rafforzati strumenti coercitivi a quest'ultimo attribuiti, volti proprio a potenziare l'azione di recupero forzoso del credito. L'articolo 2 del D.Lgs. n. 112 del 1999 disponeva, infatti, che le società concessionarie del servizio di riscossione potevano e dovevano disporre di sistemi informativi automatizzati, collegati telematicamente tra di loro e con la rete unitaria della Pubblica Amministrazione: si permetteva, in tal modo, ai concessionari di avvalersi degli strumenti sino ad allora di esclusivo appannaggio dell'Amministrazione finanziaria, quali l'accesso diretto alle informazioni contenute nell'Anagrafe Tributaria, utili per attivare fruttuosamente l'esecuzione. Inoltre ai concessionari, sempre per ridurre la sostanziale "impunità" dei contribuenti inadempienti, era consentito l'accesso, anche per via telematica, a tutti i dati rilevanti detenuti presso gli Uffici pubblici, nonché al sistema informativo del Ministero delle Finanze. A queste estese disponibilità informative si affiancarono, d'altra parte, due nuovi strumenti, di rara incisività per gli effetti di deterrenza che sono in grado di esprimere, vale a dire l'iscrizione di ipoteca ed il fermo amministrativo dei beni mobili registrati⁹⁶. Ma nella realtà dei fatti anche l'utilizzo di queste invasive misure cautelari *pro fisco*, configuranti certamente uno degli aspetti innovativi maggiormente qualificanti la novella legislativa del 1998, si palesò assolutamente inadeguato e tale da condurre a risultati di gettito fiscale del tutto insoddisfacenti rispetto agli obiettivi che il legislatore si era prefissato di raggiungere con la riforma.

A questo punto inesorabile si rivelò la condivisa scelta di affidare alla mano pubblica la funzione di riscossione, in ragione della circostanza che ancora una volta l'esperienza aveva insegnato che non può esserci soluzione di continuità tra il soggetto che crea il debito e colui che lo riscuote⁹⁷. Il D.L. n. 203 del 30 settembre 2005

⁹⁶ La disamina dei profili sostanziali e procedurali di tali istituti sarà demandata ai prossimi capitoli. Qui, attesa la copiosa produzione scientifica in tema di fermo di beni mobili registrati e iscrizione di ipoteca, ci limiteremo a richiamare S. Messina, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997, soprattutto per ciò che riguarda l'analisi dei profili storici che l'Autore conduce su tali istituti.

⁹⁷ Scrive, a tal proposito, M. Basilavecchia, in *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli – C. Glendi, op. cit., p. 65: «*La tensione pratico-operativa verso risultati della riscossione finalmente soddisfacenti, l'acquisita consapevolezza della necessità di valutare i risultati dell'azione impositiva non in termini astratti di imponibile accertato, ma in termini concreti di gettito*

(convertito dalla legge n. 248 del 2 dicembre 2005) ha disposto la soppressione, a decorrere dal 1 ottobre 2006, del sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale di riscossione, prevedendo che le relative funzioni fossero direttamente attribuite all’Agenzia delle Entrate che avrebbe operato mediante Riscossione S.p.A., società di diritto privato ma a partecipazione interamente pubblica⁹⁸.

La statalizzazione del sistema, riportando all’interno del controllo pubblico il momento di riscossione dei tributi, ha realizzato l’integrazione di questa fase con quella di accertamento⁹⁹, riducendo i costi ed estendendo alla funzione di riscossione, come vedremo nel capitolo successivo, i poteri, le logiche, le garanzie ed i tempi tipici dell’attività di accertamento.

recuperato, l’evoluzione sistematica connessa alla procedimentalizzazione, in termini omogenei, di tutte le attività connesse alla gestione dei tributi, non potevano che avere lo sbocco di un accorpamento delle due funzioni in un unico soggetto».

⁹⁸ La Società, che nel frattempo ha modificato la denominazione in Equitalia S.p.A., costituita il 27 ottobre 2005 annovera due soci: l’Agenzia delle Entrate che detiene il 51% delle quote del capitale e l’Istituto Nazionale di Previdenza sociale che vi partecipa per il 49%. A Riscossione S.p.A. è stata concessa la facoltà di acquisire le azioni delle società ex concessionarie del servizio di riscossione, oltre alla possibilità di esercitare l’attività anche mediante queste società.

⁹⁹ Massima espressione dell’accorpamento della funzione di attuazione del tributo con quella di riscossione dello stesso è rappresentata dalla recente novella legislativa intervenuta con la L. 30 luglio 2010 n. 122 (c.d. Manovra 2010), che ha convertito l’art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, stabilendo che, a partire dal 1° luglio 2011 e con riferimento ai periodi d’imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, l’avviso di accertamento notificato in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto diviene, altresì, titolo per la riscossione del tributo e per l’esecuzione forzata, decorsi, rispettivamente, sessanta e novanta giorni da detta notifica al contribuente.

Capitolo II

I sostanziali poteri autoritativi concessi ad Equitalia s.p.a.: analisi dei tratti comuni rispetto alle prerogative attribuite all'Amministrazione finanziaria durante la fase di accertamento del tributo e contestuale verifica dei segni distintivi in rapporto agli strumenti coattivi assegnati al creditore di diritto comune

Sezione I

I profili amministrativi connotati all'attività di riscossione delle imposte

1. La pubblicizzazione del servizio di riscossione: i risvolti immediati a) sulla morfologia e sulle finalità perseguite da Equitalia s.p.a.

L'*excursus* storico-normativo condotto nelle pagine precedenti ha permesso di constatare che la scelta del modello di attuazione del tributo è stata, sovente, sì dettata da contingenze ed esigenze di carattere pragmatico¹⁰⁰ ma pur sempre guidata dal raggiungimento di un preciso obiettivo: avvicinare, quanto più possibile, la fase di riscossione al momento del verificarsi del presupposto d'imposta. L'attribuzione della funzione di consecuzione del credito tributario all'Agenzia delle Entrate, sebbene esercitata per il tramite di Equitalia s.p.a. (già Riscossione s.p.a.¹⁰¹), appositamente

¹⁰⁰ A. Parlato, *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, in *Rass. Trib.*, n. 5/07, pp. 1359 e ss., individua tali esigenze, ad esempio: a) nel costo, teorico ed effettivo, di esazione dei tributi e nelle modalità di remunerazione del servizio di riscossione; b) nella certezza ed efficacia nella consecuzione del tributo; c) nell'interesse maturato dal soggetto preposto all'attività di riscossione a mezzo ruolo.

¹⁰¹ Il mutamento di denominazione sociale è stato approvato in data 12 marzo 2007 dall'assemblea dei soci di Riscossione s.p.a., restando, pur tuttavia, inalterate la compagine societaria e le funzioni ad essa assegnate. In occasione della presentazione del percorso di Riscossione s.p.a., l'allora amministratore delegato della predetta società, dott. Attilio Befera, ha annunciato, in realtà, che il passaggio da Riscossione s.p.a. ad Equitalia non avrebbe rappresentato un mero cambio di denominazione, bensì il «*modo di adeguarsi ad un proprio modello di comportamento per un diverso rapporto con i cittadini per un Paese più giusto*». A tale scopo ed in concomitanza, Equitalia ha stipulato con l'Agenzia delle Entrate una convenzione volta a disciplinare i livelli di servizio, i corrispettivi, nonché il sistema di monitoraggio e di trasparenza dell'agere amministrativo. Al riguardo si legga A. Damascelli, *Il controllo di Equitalia s.p.a. sugli agenti della riscossione*, in *Corr. Trib.*, n. 47/2007, pp. 3847 e ss., il quale esamina non soltanto gli eventuali

costituita per sostituire un ormai stantio sistema tradizionalmente svolto in regime di privativa ovvero di concessione, sembrerebbe esattamente rispondere a tale necessità, privilegiando la volontà di garantire il massimo coordinamento, senza soluzione di continuità, tra l'Ente che accerta l'esistenza di maggiore materia imponibile e l'Organo che si occupa del suo concreto recupero.

E' questo l'*humus* che ha portato alla emanazione delle recentissime modifiche normative intervenute in materia che hanno rivoluzionato e derogato alle ordinarie disposizioni sull'iscrizione a ruolo, prevedendo, in taluni casi¹⁰², addirittura l'assorbimento della riscossione nell'accertamento, inglobando nell'atto impositivo sia la funzione di determinazione dell'imposta sia quella esecutiva¹⁰³, così realizzando ciò che autorevole dottrina ha definito come *funzione amministrativa unitaria*

riflessi processuali legati al descritto cambio di denominazione sociale ma, altresì, le prime direttive di gruppo impartite dal nuovo ente Equitalia al fine di porre in essere le iniziative organizzative e gestionali per assicurare uniformità di comportamenti su tutto il territorio nazionale da parte degli agenti della riscossione.

¹⁰² Il ruolo, inteso come atto collettivo e plurimo, conserva le funzioni sue proprie non soltanto per i tributi non coinvolti dalla riforma, ma anche per molte fattispecie relative proprio alle imposte dirette ed all'Iva: si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il "nuovo" avviso di accertamento non contenga la formula solenne dell'intimazione all'adempimento, ovvero alla riscossione delle somme rateizzate e non versate a seguito della definizione su comunicazione inviata ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73, oppure al recupero delle somme rateizzate e non versate relative alla tassazione separata dei redditi ed, infine, al recupero dei crediti per agevolazioni fiscali. Nelle fattispecie accennate, difatti, sembrerebbe mancare un provvedimento di accertamento vero e proprio quale atto idoneo e necessario, secondo la riforma, per attuare forzatamente la pretesa impositiva in sostituzione della tradizionale iscrizione a ruolo e della notifica della cartella di pagamento.

¹⁰³ L'articolo 29 del Decreto Legge n. 78 del 31 maggio 2010, recante "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica", convertito con Legge 30 luglio 2010, n. 122 e di recente modificato dall'art. 7, comma 2, lett. N), n. 3 del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. "Decreto sviluppo"), dispone che, a decorrere dal 1° luglio 2011, per i periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e per i successivi, gli avvisi di accertamento, ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, emanati dall'Agenzia delle Entrate ed aventi ad oggetto imposte sui redditi e sull'Iva - oltre all'Irap, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011 - dovranno contenere, altresì, l'intimazione nei confronti del contribuente a corrispondere il debito tributario entro 60 giorni dalla notifica. Qualora, in quest'arco temporale, il soggetto passivo d'imposta dovesse impugnare l'atto, sarà tenuto a pagare, a titolo provvisorio - e salva la presentazione di apposita istanza di sospensione giudiziale degli effetti esecutivi dell'atto che sospende l'esecuzione forzata, se accolta, sino alla data di emanazione del provvedimento finale da parte del Giudice e, in ogni caso, per un periodo non superiore a 180 giorni dalla data di notifica dell'istanza stessa - un terzo degli importi corrispondenti alle maggiori imposte accertate, mentre dovrà corrispondere l'intero ammontare in caso di mancata proposizione del ricorso avverso il medesimo avviso. Quindi, trascorsi trenta giorni dall'indicato termine finale per il pagamento, la riscossione del debito tributario sarà affidata all'agente della riscossione che potrà immediatamente procedere all'esecuzione forzata, senza necessità di notificare preventivamente la cartella di pagamento.

*impositiva*¹⁰⁴, tesa, in ultima analisi, ad imprimere una forte accelerazione all'azione di recupero della pretesa impositiva. L'attuale sistema esecutivo sembra, quindi, destrutturare l'istituto del ruolo¹⁰⁵ ed annullare la naturale funzione da esso sinora assolta¹⁰⁶, trasformandolo, quindi, nel mero atto di affidamento, dall'Amministrazione finanziaria ad Equitalia, del credito tributario scaduto una volta decorsi novanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo ad effetti esecutivi.

Ma trascendendo, per il momento, dalla disamina delle implicazioni sostanziali e procedurali recate dalle modifiche normative intervenute di recente¹⁰⁷, merita una preliminare riflessione la decisione di configurare un ente pubblico in forma societaria per l'esercizio di un'attività d'interesse collettivo¹⁰⁸, scelta che sembrerebbe in linea con l'attuale tendenza ad una gestione autarchica ed accentratrice delle funzioni amministrative ma, soprattutto, all'attuazione delle procedure esecutive non più in *outsourcing*.

A tal proposito, ci interrogheremo, anzitutto, sul modo in cui la struttura giusprivatistica dell'Ente societario in questione possa conciliarsi con lo svolgimento di un servizio pubblico¹⁰⁹, consistente, in tesi, *nell'attuazione di quel potere pubblico*

¹⁰⁴ Il riferimento è a M. Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, cit., loc. cit., p. 144, il quale evidenzia l'esistenza di una tendenza verso la gestione unitaria di tutte le fasi della funzione impositiva, attraverso un percorso di avvicinamento della riscossione all'accertamento, intese come parti distinte di un'attività amministrativa comunque indirizzata verso un medesimo risultato finale. Di analogo orientamento S. La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, cit., p. 27.

¹⁰⁵ Già nel 1972 G. Falsitta, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 248, notava che «*il ruolo è previsto dalla legge per tutte le imposte la cui riscossione è affidata ad un soggetto estraneo all'Amministrazione finanziaria e cioè all'esattore. Nelle ipotesi in cui la legge attribuisce alla stessa Amministrazione finanziaria il compito di provvedere direttamente alla riscossione dei tributi non è prevista la formazione del ruolo*».

¹⁰⁶ Per una sistematica indagine della funzione del ruolo nell'attuazione del prelievo tributario, tra imposizione e riscossione, si legga A. Carinci, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008.

¹⁰⁷ Esse saranno oggetto di approfondimento in particolar modo nel capitolo quarto, in quanto riverberano i principali effetti sotto il profilo della tutela processuale del contribuente.

¹⁰⁸ Il codice civile dedica alle società a partecipazione pubblica un solo articolo, il 2449, che stabilisce che lo statuto societario può conferire al socio pubblico la facoltà di nominare e revocare amministratori e sindaci in via extra assembleare, vantando, tuttavia, questi ultimi pari diritti ed obblighi rispetto agli amministratori e sindaci eletti dall'assemblea. Per il resto, viene mutuata la normativa comune, fatte salve le disposizioni emanate da leggi speciali che, dunque, prevalgono.

¹⁰⁹ N. Irti, *L'ordine giuridico del mercato*, Roma, 2003, parla addirittura di «*contrasto ontologico*» tra la soggettività (e l'interesse) pubblico e lo scopo strettamente egoistico della ricerca del massimo lucro, perseguito dalla società di diritto privato e codificato nell'art. 2247 del codice civile.

*volto ad indurre i contribuenti alle prestazioni economiche*¹¹⁰. La società per azioni, difatti, è disciplinata dal codice civile nel presupposto che essa eserciti un'attività imprenditoriale che conduca a coprire i costi ed a remunerare il capitale investito; viceversa, si conviene che l'ente pubblico è chiamato al perseguimento di un interesse collettivo e non già al raggiungimento del fine lucrativo. Dobbiamo, quindi, domandarci se possa sopravvivere e coesistere nelle società a partecipazione pubblica quest'ultima finalità, con conseguente preclusione di una qualifica pubblicistica dell'ente¹¹¹ o, di converso, comprendere in quali casi al Legislatore è ammesso istituire deroghe, anche significative, al modello societario disciplinato dal codice civile per consentire alla società di perseguire uno scopo pubblicistico.

Ora, declinando tali riflessioni in chiave tributaria ed evocando, segnatamente, la funzione di riscossione delle imposte, intendiamo verificare se la società Equitalia s.p.a., nell'attività di riscossione delle imposte, agisce come soggetto privato, nell'esercizio di corrispondenti potestà che mirano al raggiungimento del maggior profitto, ovvero, ed all'opposto, in esecuzione di poteri pubblici, in veste di autorità che persegue l'interesse alla celere e perequata riscossione delle imposte. E' necessario, dunque, individuare l'effettiva natura dell'Ente in esame, al di là della sua formale qualificazione come persona giuridica privata in quanto società per azioni, rilevando, a tal fine, tanto il suo eventuale carattere strumentale per il perseguimento di finalità pubblicistiche – in altri termini, occorrerà indagare se esso agisce in forza di poteri autoritativi delegati dalla Pubblica Amministrazione e nella fedele esecuzione di disposizioni e provvedimenti da quest'ultima emanati – quanto l'esistenza di una

¹¹⁰ La felice espressione appartiene a S. Romano, voce *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. Giur.*, vol. V, parte II, Milano, 1906, pp. 578 e ss..

¹¹¹ Le contrastanti posizioni della dottrina amministrativista sul dibattuto argomento proclamano, da un lato, la natura lucrativa e privatistica delle società in mano pubblica: il particolare interesse del socio pubblico è il mero motivo della sua partecipazione (si legga G. Sena, *Problemi del cosiddetto azionariato di Stato: l'interesse pubblico come interesse extrasociale*, in *Riv. soc.*, 1958, pp. 43 e ss.); dall'altro lato, le tesi pubblicistiche si fondano, per contro, sulla pretesa neutralizzazione dello scopo lucrativo, con conseguente riduzione della società a mero schema organizzatorio (si veda G. Santini, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, in *Riv.dir.civ.*, 1973, pp. 133 e ss.). Anche in seno alla giurisprudenza si è sviluppato un acceso dibattito fra i giudici ordinari che propendono per una qualificazione privatistica dell'Ente in forza della generale sottoposizione alla comune disciplina codicistica (*ex plurimis*, Cass., SS.UU., sentenza n. 7799/2005) ed i giudici amministrativi che tendono, ultimamente, a ricostruzioni pubblicistiche, sottolineando la generale neutralità della società, in ragione del tramonto dello scopo lucrativo (fra le più importanti, Cons. St., Sez. VI, decisione n. 3090/2001).

disciplina derogatoria rispetto a quella propria dello schema societario¹¹². Naturalmente, la risposta a tale quesito assume concreta rilevanza pratica, comportando implicazioni sia sul versante sostanziale¹¹³, quanto su quello del sindacato contabile-giurisdizionale sull'operato dell'Ente stesso.

Inquadrata la problematica in questi termini e volendo mutuare i principi e gli insegnamenti professati al riguardo dalla giurisprudenza amministrativa¹¹⁴, è possibile riscontrare, nel criterio di funzionalizzazione dell'attività esercitata dall'Ente al perseguimento dell'interesse pubblico, l'essenza pubblicistica delle società di diritto privato ma a partecipazione pubblica. Diversamente scrivendo, si possono applicare regole pubblicistiche se si è in presenza di un'attività finalizzata al raggiungimento di un interesse pubblico; al contrario, l'attività di mera gestione patrimoniale svolta da una società in mano pubblica è riconducibile ad un regime negoziale interamente

¹¹² Ad avviso di G. Goisis, voce *Società a partecipazione pubblica*, in *Diz. dir. pub.*, vol. VI, Milano, 2005, pp. 5600 e ss., deve essere ricercata una regola interpretativa per stabilire a quali condizioni il legislatore amministrativo possa derogare allo scopo lucrativo in favore di uno pubblicistico. Secondo l'Autore, difatti, alla condivisibile affermazione del carattere presuntivamente privatistico della società in mano pubblica, talvolta si accompagna una non troppo rigorosa negazione dello scopo lucrativo, in genere desunta, per implicito, dalla previsione legislativa della costituzione della società, per lo svolgimento di attività di rilevanza pubblica. I principi costituzionali e comunitari a tutela della conformazione privatistica e lucrativa delle società imporrebbero, viceversa, un approccio ben più prudente nel riconoscimento di tali pretese mutazioni causali (di per sé possibili, ove davvero legislativamente volute).

¹¹³ Ci si riferisce, ad esempio, alla possibilità di applicare norme di evidenza pubblica, alla qualificazione negoziale o provvedimentale degli atti emanati dall'Ente societario, etc...

¹¹⁴ Richiamiamo, in via meramente esemplificativa, il caso Ferrovie dello Stato s.p.a. (*Consiglio di Stato, decisione n. 498 del 20 maggio 1995*), dove è stato stabilito che l'Ente Ferrovie dello Stato, quale società per azioni ad esclusivo capitale statale ed operante come concessionaria "ex lege" delle attività e dei compiti previsti dalla L. 17 maggio 1985 n. 210, non ha comportato la devoluzione delle controversie, insorte per l'esecuzione delle opere per il rinnovamento dell'armamento ferroviario mediante appalto, all'Autorità giudiziaria ordinaria, in quanto l'ente Ferrovie dello Stato, quale titolare "ex lege", della concessione traslativa del pubblico servizio ferroviario, deve ritenersi legittimato all'esercizio degli stessi poteri finalizzati al servizio pubblico essenziale, nella qualità di organo indiretto della Pubblica amministrazione. Parimenti, nel caso SCIP-Società Cartolarizzazione Immobili Pubblici S.r.l., incaricata di attuare la dismissione del patrimonio immobiliare dell'I.N.P.S., il *Consiglio di Stato*, con la *decisione n. 306 del 30 gennaio 2006*, ha presupposto la natura provvedimentale degli atti della procedura di vendita, in relazione ai quali sussiste la giurisdizione del Giudice amministrativo, sostenendo che in tema di dismissione degli immobili pubblici ex artt. 2 e 3 del D.L. n. 351 del 2001, convertito, con modificazioni, nella L. n. 410 del 2001, tanto le dette disposizioni legislative quanto i successivi decreti del Ministero dell'economia e delle finanze (con cui sono stati disciplinati il trasferimento degli immobili alla SCIP, le caratteristiche delle operazioni di cartolarizzazione e le procedure di vendita degli immobili trasferiti) consentono di ritenere che la SCIP stessa svolga un'attività che, sia per le sue oggettive caratteristiche, sia per i vincoli posti al suo esercizio con i detti atti normativi, deve considerarsi strettamente funzionalizzata al perseguimento delle finalità di interesse pubblico, che sono alla base dell'indicata regolamentazione legislativa.

privatistico. Se corretta appare tale premessa, sembra non possa dubitarsi quanto si è anticipato in tesi, e cioè che Equitalia s.p.a., per espressa previsione normativa, svolge un'attività di interesse pubblico, consistente, *nell'affidamento del servizio nazionale della riscossione*¹¹⁵, nonché assolve a funzioni strumentali a quelle di competenza (esclusiva) dell'Agenzia delle Entrate¹¹⁶. Il Legislatore, difatti, ha dettagliatamente stabilito denominazione, scopi e morfologia del citato Organo deputato alla riscossione, nonché il modello di costituzione dei suoi organi societari, strutturati in maniera tale da garantirsi il pieno controllo pubblico della gestione finanziaria dell'Ente stesso, e ciò in virtù della presenza di un magistrato della Corte dei Conti in qualità di presidente del Collegio sindacale di Equitalia stessa¹¹⁷. Le descritte previsioni normative, derogatorie rispetto agli schemi tipici di diritto comune, unitamente alla funzione di *maneggio* di denaro pubblico assegnata ad Equitalia s.p.a., fanno propendere per la completa attrazione nell'orbita pubblicistica di tale società - pur restando giuridicamente distinti l'Ente della riscossione da quello impositivo - con le segnalate conseguenze in ordine all'assoggettamento del primo all'esercizio di controllo contabile giurisdizionale da

¹¹⁵ Si cfr. l'art. 3, comma 1, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

¹¹⁶ La natura strumentale del nuovo Ente, Equitalia s.p.a., sembra emergere dallo stesso dato normativo. L'art. 3, comma 4, lett. b) del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, recante "*Disposizioni in materia di servizio nazionale della riscossione*", enfatizza, difatti, la funzione strumentale di Equitalia rispetto all'Agenzia delle Entrate, riconoscendo che essa, unitamente all'attività di riscossione spontanea, liquidazione ed accertamento delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli enti pubblici, può compiere *«altre attività, strumentali a quelle dell'Agenzia delle Entrate, anche attraverso la stipula di appositi contratti di servizio»*. Del resto, la nozione di Ente strumentale - ravvisabile nel concetto di ausiliarità, vale a dire in quello di Ente che persegue fini e interessi propri dello Stato, a cui è legato da vincoli di soggezione (così F. Cuocolo, *Istituzioni di diritto pubblico*, Milano, 1998, p. 109 che richiama, a sua volta, V. Ottaviano, voce *Ente pubblico economico*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. VI, Torino, 1991, p. 92) - rispecchia esattamente la struttura ed i compiti svolti da Equitalia che si pone in una posizione di strumentalità pubblicistica rispetto all'interesse fiscale alla riscossione ed è assoggettata ad una disciplina derogatoria nei confronti di quella codicistica. Una compiuta analisi della morfologia di Equitalia s.p.a. è condotta da M.C. Parlato, *Brevi note sulla Riscossione S.p.a.*, in *Rass. Trib.*, n. 4/06, pp. 1174 e ss., ove l'Autrice procede ad una ricognizione della natura pubblicistica dell'Ente, declinata, altresì, in chiave amministrativa.

¹¹⁷ L'art. 3, comma 2, del citato D.L. n. 203/05 ha previsto, al riguardo, che l'Agenzia delle Entrate e l'Istituto nazionale della previdenza sociale (I.N.P.S.) procedono, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, alla costituzione di «Riscossione S.p.a.», con un capitale iniziale di 150 milioni di euro, di cui il 51 per cento versato dall'Agenzia delle entrate ed il 49 per cento versato dall'INPS; prosegue, poi, il comma 3 del medesimo articolo, che all'atto della costituzione di Riscossione S.p.a. si deve procedere all'approvazione dello Statuto ed alla nomina delle cariche sociali ed il presidente del collegio sindacale sarà scelto tra i magistrati della Corte dei Conti.

parte della Corte dei Conti¹¹⁸, in virtù delle note ordinanze della Corte di Cassazione, n. 19667 del 2003 e n. 10973 del 2005, che hanno dichiarato sussistere la giurisdizione della Corte dei Conti in materia di responsabilità amministrativa di amministratori o dipendenti di enti pubblici economici, essendo irrilevante la struttura di riferimento -nel nostro caso privata- al cui interno si colloca la condotta produttiva del danno erariale^{119/120}.

¹¹⁸ L'art. 103, comma 2, della Costituzione assegna la competenza giurisdizionale alla Corte dei Conti nelle materie di contabilità pubblica - in tal caso la Corte dei Conti giudica sulla responsabilità contabile di coloro che hanno il maneggio di denaro o altre pubbliche risorse, nonché sulla responsabilità amministrativa degli amministratori e dipendenti pubblici e, in forza di significative decisioni della Corte di Cassazione, altresì degli amministratori di società per azioni a prevalente partecipazione pubblica, per i danni da essi prodotti con dolo o colpa grave nell'esercizio delle loro funzioni - e nelle altre materie stabilite dalla legge (trattasi, essenzialmente, del ramo pensionistico). Per un approfondimento della funzione giurisdizionale svolta dalla Corte dei Conti si rinvia ad A. M. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1982, pp. 1365 e ss.

¹¹⁹ In merito alla delicata questione delle funzioni di controllo sulla gestione finanziaria esercitate dalla Corte dei Conti, altresì, sugli enti (anche privati) aventi natura pubblicistica per i quali lo Stato contribuisce in via ordinaria, a norma dell'art. 100, comma 2, secondo periodo, della Costituzione, si rimanda a G. D'Auria, voce *Corte dei Conti*, in *Diz. dir. pub.*, vol. II, Milano, 2005, pp. 1572 e ss. Il controllo su tali enti è esercitato attraverso l'esame dei rendiconti da essi approvati, anche sulla base delle relazioni predisposte dagli organi interni di revisione. Il risultato del controllo eseguito è raccolto in un'apposita relazione poi inviata al Parlamento. Ad avviso di A. Parlato, *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, cit., p. 1374, proprio in ragione del ruolo svolto da Equitalia S.p.a., il controllo del Giudice contabile non è finalizzato solo a rilevare la correttezza (formale e sostanziale) della gestione, ma, altresì, ad assumere tutti gli elementi contabili e gestionali necessari per riferire al Parlamento sull'andamento di un settore essenziale nell'ambito della finanza pubblica, sì che il Parlamento stesso possa esercitare le funzioni ispettive e di indirizzo. Per una rassegna giurisprudenziale delle ipotesi di necessario e rigoroso controllo esercitato dalla Corte dei Conti sulla gestione dei fondi pubblici si veda E. Grassi, *La giurisprudenza della Corte di Cassazione ridisegna la nozione di "pubblica amministrazione" con ricaduta sulla giurisdizione della Corte dei conti*, in *Il Fisco*, n. 37/06, pp. 78 e ss..

¹²⁰ Per un'interessante analisi delle implicazioni sul diritto comunitario della qualificazione pubblicistica della società Equitalia si leggano G. Puoti-M.A. Icolari, *La riforma della riscossione ad opera del decreto legge 203/2005. Profili ricostruttivi*, in *Gius. Trib.*, n. 1/09, p. 10. Gli Autori si preoccupano di esaminare se organi analoghi ad Equitalia, formalmente privatistici ma sostanzialmente dell'organizzazione pubblica, agiscono all'interno del mercato, pur ammettendo deroghe nell'applicazione del diritto comunitario, o, al contrario, operino al suo esterno, per cui il rispetto dell'imparzialità e della trasparenza nelle condotte attuate diventano presupposti inscindibili. Osservano, al riguardo, che la Corte di Giustizia ha, in un primo momento, dichiarato l'incompatibilità con il diritto comunitario di tali società miste, laddove, in seconda battuta, ha ritenuto che, se la società concessionaria è aperta anche solo in parte al capitale dei privati, detta circostanza impedisce di considerare l'ente che detiene il servizio pubblico una struttura di gestione interna. In siffatte situazioni, quindi, si genera una «*sorta di autoproduzione di regole*» che impedisce il sorgere e l'attuarsi della concorrenza e della parità di trattamento tra gli operatori economici. Tuttavia, per evitare che tale meccanismo divenga arbitrario, bisogna precludere a tali enti lo svolgimento di attività collaterali in concorrenza con imprese private.

Per un'analisi, sempre in chiave comunitaria, dell'attuale normativa di riforma della riscossione delle entrate pubbliche locali si legga F. Lombardo, *La riforma della riscossione delle entrate pubbliche e la difficile coniugazione con le ragioni del servizio pubblico di interesse generale e*

1.1. Segue: b) sulla natura (discrezionale, vincolata o ibrida) dei poteri autoritativi ad essa concessi

Il delineato carattere pubblicistico che connota Equitalia s.p.a. induce, di conseguenza, a riflettere sulla natura e sull'ampiezza dei poteri marcatamente autoritativi ad essa concessi in fase di consecuzione del tributo, in ragione della circostanza che uno dei sostanziali, tangibili, effetti derivanti dalla veste pubblicistica di tale Organo consiste, proprio, nella previsione di un nuovo assetto legislativo che contempla accresciute e significative facoltà nella (piena) disponibilità di Equitalia s.p.a.: tale scelta è, evidentemente, frutto e, al contempo, condizione imprescindibile per raggiungere la descritta finalità pubblica ad essa assegnata. L'individuazione dell'essenza ontologica di tali poteri¹²¹ risulta prodromica al fine di identificare il sistema di tutele più ampio e garantista possibile nell'interesse del contribuente sottoposto alla fase esecutiva¹²², sul presupposto che quanto più ampi risultano i margini di discrezionalità amministrativa¹²³ attribuiti agli Agenti della riscossione

quelle della concorrenza, nota a Corte dei Conti n. 28/05 in *Foro amm. CDS*, fasc. II, 2005, pp. 3448 e ss..

¹²¹ Per considerazioni di carattere generale in ordine al concetto di potere e di provvedimento amministrativo, nonché ai suoi rapporti con l'attività vincolata, si richiama il pensiero di E. Capaccioli, *L'accertamento tributario*, in *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, pp. 608 e ss., il quale afferma che la sussistenza di un potere in senso proprio, cioè riservato all'amministrazione, può rinvenirsi nei soli casi in cui la norma di legge attribuisca all'ente la determinazione (di parte) degli effetti, ovvero (di parte) della fattispecie al cui verificarsi gli effetti stessi si producono, di modo che l'amministrazione cooperi a dettare la singola norma che disciplina il caso di specie, innovando l'ordinamento rispetto a quanto già prestabilito dalla legge. Logico corollario di tale approccio è che di fronte ad un'attività integralmente vincolata non può configurarsi alcun potere in senso proprio in capo all'amministrazione, siccome la fattispecie e gli effetti sono già integralmente prestabiliti dalla legge stessa.

¹²² Emblematiche sono le parole spese, in generale, sul principio di proporzionalità che deve investire l'azione amministrativa, dal *Consiglio di Stato*, nella *decisione 18 febbraio 1992, n. 132*, con commento di A. Sandulli, *Il principio di proporzionalità dell'azione amministrativa*, in *Le grandi decisioni del Consiglio di Stato*, Milano, 2001: «ciascun procedimento amministrativo preordinato all'adozione di un provvedimento, e quindi alla cura e tutela di un interesse pubblico da parte dell'amministrazione procedente, deve tuttavia svolgersi con la considerazione e ponderazione di altri interessi – pubblici o privati – eventualmente coinvolti o sacrificati dall'atto finale. E' questa anche la ratio della più recente legislazione sul procedimento amministrativo, che ha significativamente indirizzato l'attività amministrativa verso il coordinamento e la composizione – nei limiti possibili – tra interessi in contrasto, piuttosto che verso la prevalenza, tout court e senza alcun limite dell'interesse pubblico primario su quello (privato o pubblico) secondario...la p.a. deve adottare i provvedimenti lesivi dell'interesse – e, a maggior ragione, del diritto soggettivo – del privato ricercando forme e modalità tali da arrecare il minor sacrificio possibile».

¹²³ La nozione di discrezionalità amministrativa è ancorata, a tutt'oggi, alle costruzioni teoriche di M.S. Giannini, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1939. L'Autore inquadra il momento della discrezionalità in un contesto dinamico di antitesi dei diversi interessi coinvolti (privati o pubblici) portati alla sintesi o direttamente dalla legge – per il tramite

nell'esercizio dei loro poteri, tanto più estesa dovrebbe rivelarsi la tutela sostanziale e processuale in favore del contribuente esecutato, potendo quest'ultimo avere la possibilità di eccepire anche vizi diversi da quelli propri dell'atto (amministrativo) emanato. L'indagine che segue sarà, pertanto, anzitutto, ricognitiva del dato normativo disciplinante le principali facoltà - cautelari, investigative ed *in executivis* - attribuite agli Agenti della riscossione per il soddisfacimento del credito tributario; contestualmente, si coglieranno i possibili profili discrezionali nel concreto atteggiarsi di tali poteri¹²⁴, valutando se la posizione soggettiva del contribuente, in determinate fattispecie, possa qualificarsi di diritto soggettivo o di interesse legittimo¹²⁵; da ultimo,

dell'organo amministrativo, configurandosi, in tal modo, un'attività vincolata non discrezionale – ovvero dall'amministrazione stessa, attraverso una valutazione comparativa dei citati interessi. In tale ultima ipotesi, essendo concesso all'Autorità amministrativa, allorquando miri alla realizzazione di un determinato interesse pubblico primario, valutare la portata di uno o più interessi secondari (pubblici e/o privati) e disporre conseguentemente, viene esercitato un vero e proprio potere discrezionale.

Contestualizzando tale impostazione al diritto tributario, L. Perrone, voce *Discrezionalità amministrativa* (*Dir. Trib.*), in *Diz. dir. pub.*, vol. II, Milano, 2005, pp. 2003 e ss., sostiene che l'amministrazione finanziaria è dotata di poteri discrezionali, nell'esercizio delle sue funzioni, quando le viene consentita la ponderazione degli interessi secondari (quelli, cioè, vantati dal soggetto passivo d'imposta ovvero interessi pubblici di altra natura, ad esempio l'interesse all'efficiente gestione delle risorse, all'economicità dell'azione, etc...) rispetto a quello primario (alla giusta e rapida percezione dei tributi), sino, addirittura, alla possibilità di eventualmente modificare, o rovesciare del tutto, la gerarchia di essi. Tuttavia, il dibattito sull'esistenza o meno della discrezionalità amministrativa in materia tributaria risulta tuttora aperto. Taluni ne hanno negato l'esistenza in forza non soltanto della riserva di legge contemplata dall'art. 23 della Costituzione ma, altresì, in virtù del carattere strumentale e procedimentale delle norme che disciplinano la potestà impositiva (di tale avviso G.A. Micheli, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1967, pp. 264 e ss.); altri studiosi hanno, di converso, affermato l'esistenza di un vasto ambito di poteri discrezionali assegnati all'Amministrazione finanziaria, specialmente in fase di accertamento, in ragione dell'elevato grado di elasticità ed incompletezza della norma tributaria (si leggano, in tal senso, M. Pugliese, *Diritti subiettivi ed interessi legittimi di fronte alla giurisdizione amministrativa tributaria*, in *Riv. it. dir. fin.*, I, 1938, pp. 73 e ss.; A. Tesaurò, *Le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie*, Napoli, 1956, p. 48; A. Dus, *Considerazioni sulla discrezionalità nell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1960, p. 248).

¹²⁴ Per più ampie notazioni sulle diverse ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria emana atti frutto non solo di poteri vincolati ma, altresì, di poteri discrezionali, si legga, in particolare, A. Monti, *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir.prat.trib.*, I, 2008, pp. 395 e ss..

¹²⁵ Le locuzioni “diritto soggettivo” ed “interesse legittimo” saranno, nel prosieguo, semplicemente utilizzate per contrapporre le posizioni giuridiche tutelate a fronte di poteri vincolati dell'Amministrazione finanziaria da quelle connesse all'esercizio di poteri viceversa discrezionali, pur se nel diritto tributario, secondo la migliore dottrina (F. Tesaurò, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, n. 1/07, p. 13), l'antinomia tra diritti soggettivi ed interessi legittimi è stata ridiscussa dalla recente giurisprudenza amministrativa. I Giudici amministrativi (si cfr. *Cons. di Stato, sez. IV, decisione del 8 luglio 2003, n. 4041* e *Cons. di Stato, sez. IV, decisione del 7 giugno 2004, n. 3585*), difatti, hanno ritenuto che la posizione soggettiva del cittadino, nei confronti dell'attività discrezionale della pubblica amministrazione,

in un quadro comparativo, si delineeranno i segni di continuità/discontinuità rispetto ai poteri esercitati dall'Amministrazione finanziaria nell'espletamento della funzione impositiva e rispetto a quelli concessi al creditore di diritto comune in fase di consecuzione del credito, nel tentativo di enucleare le ragioni di una procedura speciale di attuazione del credito ed il suo rapporto con le normali possibilità realizzative che il Fisco potrebbe porre in essere ricorrendo, appunto, agli strumenti di diritto comune¹²⁶. In ultima analisi, in assenza di una norma esplicita nel senso dell'applicabilità, alla riscossione delle imposte, delle disposizioni che regolano l'esecuzione forzata di diritto comune, ci interrogheremo sul carattere esclusivo o pienamente sostitutivo degli strumenti di riscossione coattiva goduti dal creditore procedente, in ragione delle sue qualità soggettive e della funzione da questi perseguita¹²⁷.

2. Brevi cenni sulla natura giuridica dell'esecuzione esattoriale e sulle diverse modalità di realizzazione dell'obbligazione tributaria

L'iscrizione a ruolo ed, oggi, lo spirare dei sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo con effetti esecutivi, con buona pace delle tesi costitutiviste e dichiarativiste¹²⁸, segnano il momento in cui può senz'altro affermarsi l'esistenza di una obbligazione tributaria da riscuotere. Tutte le attività che si pongono a valle di tale momento, e che si sostanziano in un procedimento esecutivo governato da disposizioni

debba essere qualificata come interesse legittimo, mentre non sempre, di fronte ad una funzione vincolata, sussiste una posizione di diritto soggettivo. E' necessario, quindi, discernere tra attività vincolata nell'interesse pubblico, a fronte della quale sussiste un interesse legittimo, ed attività vincolata nell'interesse privato cui si contrappone un diritto soggettivo.

¹²⁶ Sollecita questo tipo di indagine M. Basilavecchia, *La riscossione dei tributi*, in *Rass. Trib.*, n. 1/08, p. 22.

¹²⁷ Anticipando in parte le conclusioni e volendo mutuare gli esiti dell'indagine condotta, seppur con riferimento al più ampio tema degli intrecci e delle interrelazioni esistenti tra codice civile e leggi d'imposta, da M.C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, sembrerebbe possibile sostenere che le norme processuali di diritto civile, segnatamente quelle che governano la riscossione forzata del credito, possono applicarsi all'obbligazione tributaria, *rectius* alle modalità di recupero coattivo del credito fiscale, quando vi sia una lacuna nell'ordinamento tributario, pur nella considerazione, cui giunge la citata Autrice, della «*diversità del sistema civilistico, che – non bisogna dimenticare – è stato creato per regolare, in primo luogo, rapporti negoziali, in cui vige ampia libertà, in capo alle parti, di disposizione e determinazione, a differenza del rapporto d'imposta, rigidamente prefissato, e dominato in misura rilevante dal potere autoritativo della parte-Amministrazione finanziaria, la quale solo nella legge rinviene il perimetro entro cui operare*».

¹²⁸ E' sufficiente, in questa sede, a grandi linee accennare che la teoria costitutivista riconduce la genesi dell'obbligazione tributaria all'avviso di accertamento ovvero, addirittura, alla successiva iscrizione a ruolo, mentre le tesi dichiarativiste ancorano il diritto di credito al verificarsi del fatto presupposto previsto dalla legge, a prescindere dagli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria.

speciali, regole di contabilità pubblica e norme generali del codice civile, sono indirizzate a realizzare l'interesse del creditore, nel rispetto, tuttavia, della *par condicio creditorum*¹²⁹ e dei diritti patrimoniali del debitore e dei terzi.

Un rapido sguardo alle diverse opinioni che hanno animato il dibattito in dottrina sull'essenza ontologica della fase di esecuzione esattoriale ci aiuterà a meglio comprendere in quale definita categoria giuridica è possibile allocare i molteplici strumenti coercitivi goduti da Equitalia e, di riflesso, dall'Amministrazione finanziaria stessa. A tal proposito ricordiamo che taluni¹³⁰ hanno sostenuto che l'esecuzione esattoriale, siccome funzionale alla realizzazione coattiva di un preesistente diritto di credito, debba essere inserita nella categoria delle esecuzioni forzate speciali, aventi natura giurisdizionale e considerate una sottospecie dell'esecuzione forzata regolata dal codice di procedura civile; altra dottrina¹³¹, ponendo l'accento sul carattere provvedimentale del ruolo in grado di determinare situazioni di incontestabile doverosità nel pagamento delle imposte colà iscritte, ha enfatizzato la natura amministrativa dell'esecuzione esattoriale, configurante una forma tipica di autotutela¹³²; altri ancora¹³³, viceversa, hanno definito la riscossione esattoriale come un

¹²⁹ Si condivide, al riguardo, l'opinione di S. Cannizzaro, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, op. cit., p. 179, laddove ritiene che il principio della *par condicio creditorum* non rappresenta una diretta conseguenza della funzione cui è deputato il procedimento di riscossione coattiva tramite ruolo, ma risulta essere un mero riflesso dell'adozione degli schemi processualciviltistici, in particolare di quello che impone che la fase di distribuzione del ricavato si svolga innanzi ad un giudice terzo ed imparziale, in cui è insito il *favor* per tale principio.

¹³⁰ In ordine cronologico, E. Laporta, *La riscossione delle imposte dirette*, Roma, 1960, pp. 74 e 75; G. Costantino, *Le espropriazioni forzate speciali*, Milano, 1983, pp. 36 e ss.; G. Bongiorno, *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1989, pp. 58 e ss.

¹³¹ Si cfr. C. Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 1992, p. 2240; C. Magnani, *Sulla sospensione facoltativa dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1962, II, p. 122; U. Borsi, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi di diritto pubblico*, Padova, 1976, spec. p. 50. In giurisprudenza, Corte Costituzionale, ordinanza 29 marzo 1983, n. 80; Cassazione, sez. Unite, sentenza 21 novembre 1984, n. 5943; Cassazione, sez. Unite, sentenza 2 novembre 1990, n. 19533; Cassazione, sez. I, sentenza 7 aprile 1998, n. 3574.

¹³² G. Coraggio, *Autotutela (diritto amministrativo)*, in *Enc. Giur. Treccani*, IV, 1991, p. 56, evidenzia che all'amministrazione è attribuito un generico potere di autotutela che si esplica sia nella possibilità di risolvere autonomamente i conflitti, modificando o annullando i propri atti e provvedimenti, sia nella facoltà di portare ad esecuzione gli stessi senza l'intervento dell'autorità giudiziaria.

¹³³ In tal senso, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1953, pp. 230 e ss.; G. Falsitta, *Il ruolo di riscossione*, cit., p. 331; F. Marini, *L'espropriazione forzata in base a ruolo*, Padova, 1970, p. 34.

procedimento di natura *ibrida*¹³⁴, dal momento che compendia sia la fase espropriativa posta in essere, in prima persona, dallo stesso creditore procedente, sia la fase soddisfattiva, di distribuzione del ricavato, che richiede il fisiologico intervento dell'autorità giudiziaria.

A fronte della accennata molteplicità di visioni, un tratto comune sembra affiorare tra le differenti tesi prospettate: l'esecutorietà¹³⁵ del provvedimento amministrativo, vale a dire la capacità del soggetto pubblico di eseguire in maniera autonoma i propri atti autoritativi. Questo fenomeno demarca, in maniera netta, la - o forse una tra le - più significative differenze tra Amministrazione pubblica e creditore privato, dal momento che le pretese fondate su norme di diritto comune possono essere portate ad esecuzione solo attraverso le procedure giudiziarie, pena la configurazione del reato di esercizio arbitrario delle proprie ragioni¹³⁶; viceversa, come abbiamo visto, gli atti (autoritativi)

¹³⁴ Utilizza, esattamente, tale espressione S. La China, *L'esecuzione forzata e le disposizioni generali del codice di procedura civile*, Milano, 1970, p. 60, il quale descrive l'esecuzione esattoriale come «un ibrido, praticamente efficiente ma teoricamente infelice, nel quale l'esattore cumula in sé aspetti o posizioni che nel processo espropriativo normale spettano, rispettivamente, al creditore e al giudice».

¹³⁵ Anche sul fondamento dell'esecutorietà si registrano opinioni contrastanti in dottrina: quella più risalente (G. Treves, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, Padova, 1936, spec. p. 78; C. Vitta, *Diritto amministrativo*, Torino, 1954, p. 252), ravvisava tale fondamento nella presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo; tale tesi, tuttavia, venne superata dalla considerazione che l'esecutorietà risulta svincolata dalla legittimità dell'atto, ragion per cui l'atto amministrativo, benché eventualmente illegittimo, resta comunque esecutorio (M. S. Giannini, *Atto amministrativo*, in *Enc.dir.*, Milano, 1959, il quale sembrerebbe criticare il concetto di presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo; negli stessi termini, *Cons. di Stato, sez. V, sentenza 26 marzo 2003, n. 1569*, che espressamente ammonisce: «la circostanza che la nomina di cui si è disposta la temporaneità riposasse su norme di legge che, secondo l'assunto, ne garantivano la stabilità, non è tale da escludere l'efficacia modificatrice della realtà giuridica che è propria del provvedimento amministrativo, il quale, benché, eventualmente, illegittimo, è esecutorio, ossia realizza di per sé l'effetto giuridico cui è diretto»); altra parte della dottrina (soprattutto, Ranelletti-A. Amorth, *Atti amministrativi*, in *Nuovo Digesto Italiano*, Torino, 1937) va oltre il precedente approccio sostenendo che l'esecutorietà sarebbe implicita nello stesso potere amministrativo in quanto corollario necessario del fenomeno dell'imperatività del provvedimento. Tuttavia, anche tale tesi è stata criticata da coloro che propugnano una netta distinzione ed autonomia tra imperatività ed esecutorietà, nel senso che mentre il primo fenomeno riguarda la disposizione di un assetto di interessi imposto unilateralmente dalla Pubblica amministrazione, il secondo attiene all'ulteriore e distinto potere di portare ad esecuzione la decisione amministrativa (così F. Benvenuti, *Autotutela (Diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1959). Sembra, tuttavia, che la descritta *querelle* possa dirsi risolta normativamente con la previsione del nuovo art. 21-ter della L. 7 agosto 1990, n. 241 che conferma la tesi secondo cui quello dell'esecutorietà è un potere amministrativo diverso e distinto da quello a tutela del quale si agisce, anche se accessivo allo stesso.

¹³⁶ Come, difatti, precisato da P. Virga, *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, Milano, 2001, p. 104, «il privato che vanta un diritto e che vuole esercitare le proprie pretese verso altri soggetti deve munirsi di titolo esecutivo, deve rivolgersi all'Autorità Giudiziaria e deve utilizzare obbligatoriamente gli ausiliari del Giudice per attuare la sua pretesa».

amministrativi racchiudono, *in re ipsa*, immediata esecutività a prescindere dall'eventuale intervento del giudice. Tuttavia, la prospettata esecutorietà dell'atto amministrativo, anche in forza dell'art. 21-ter della L. 7 agosto 1990, n. 241, che espressamente prevede «*nei casi e con le modalità stabiliti dalla legge, le pubbliche amministrazioni possono imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi nei loro confronti*», ha carattere eccezionale e deve essere appositamente prevista dalla legge come potere strumentale all'esecuzione della pretesa pubblica.

Se, dunque, si reputa necessaria la presenza di un'espressa prescrizione normativa per generare l'esecutorietà del provvedimento assunto dall'Amministrazione finanziaria, dovremo esaminare le singole misure a disposizione dell'Agente della riscossione per verificare se in esse possa ravvisarsi un simile fenomeno giuridico, cogliendo, in particolar modo, le sfumature esistenti in ordine al diverso ed immediato intento sotteso a tali poteri, nella consapevolezza, pur tuttavia, che la finalità ultima perseguita dal Legislatore resta cristallizzata, con l'un strumento o con l'altro, al recupero, quanto più possibile integrale, delle somme iscritte a ruolo.

Sezione II

Le "misure cautelari", ricognitive ed in executivis attribuite all'Agente della riscossione

3. L'incerta qualificazione giuridica del fermo dei beni mobili registrati e dell'iscrizione d'ipoteca

Il novellato articolo 49 del D.P.R. n. 602/73¹³⁷ prevede, al primo comma, la possibilità per l'Agente della riscossione di «*promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore*», con l'obiettivo di assicurare e garantire la futura fruttuosità del pignoramento soprattutto quando sussiste un fondato pericolo nel ritardo dell'esecuzione. Ebbene, *hic et nunc*, per economia di scrittura e per l'assenza di immediata correlazione con il precipuo oggetto della nostra indagine, ci limiteremo a semplicemente richiamare le misure cautelari ordinarie alle quali rimanda l'articolo 49

¹³⁷ La modifica è ascrivibile alla Legge 30 dicembre 2004, n. 311.

– consistenti, appunto, nel ricorso al sequestro conservativo¹³⁸, disciplinato dall’art. 671 del c.p.c. e dagli artt. 2905 e 2906 del codice civile, nonché nel provvedimento d’urgenza *ex art.* 700 del c.p.c.¹³⁹ ed, infine, nell’azione revocatoria *ex art.* 2901 del codice civile oltre all’impugnazione della rinuncia all’eredità prevista dall’art. 524 del codice civile¹⁴⁰ - focalizzando l’attenzione su quelle che, ad avviso di autorevole dottrina, possono considerarsi misure cautelari di stampo eminentemente tributario, *id est* il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati e quello di iscrizione di ipoteca.

A tal proposito, decisamente ardua si rivela la ricostruzione ermeneutica nonché l’inquadramento sistematico, sotto il profilo della funzione assoluta, dei citati strumenti “cautelari” che rappresentano uno dei temi più dibattuti in dottrina e in giurisprudenza¹⁴¹, in ragione proprio della rilevanza pratica che tali misure hanno

¹³⁸ Accennando, rapidamente, alla disciplina di tale istituto, ricordiamo che il creditore che nutre fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può presentare istanza al giudice dell’esecuzione affinché autorizzi il sequestro conservativo di beni mobili, immobili, somme o cose dovute dal debitore, nei limiti in cui la legge ne consente il pignoramento. Il provvedimento può essere emanato ove il concessionario riesca chiaramente a dimostrare l’esistenza del fondato pericolo di dispersione dei beni del contribuente.

¹³⁹ Questo provvedimento, ricorrendo i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, consente di anticipare in via strumentale e provvisoria i risultati ai quali è volta l’azione esecutiva.

¹⁴⁰ Siffatte azioni consentono all’Agente della riscossione/creditore comune di ottenere provvedimenti conservativi o esecutivi sui beni oggetto dell’atto impugnato nei confronti dei terzi acquirenti, ovvero sui beni pervenuti per successione, consentendo, in tal modo, il recupero del credito (tributario iscritto a ruolo) che altrimenti sarebbe stato dichiarato inesigibile. Ricordiamo che l’esperienza di tali azioni è sottoposta al termine di prescrizione quinquennale ed il rischio di soccombenza resta a carico del soggetto che le ha promosse, così come le spese per la loro esecuzione nell’ipotesi in cui non dovessero risultare recuperabili nei confronti del debitore insolvente.

¹⁴¹ Ne è testimonianza la sterminata produzione scientifica in materia. Senza pretesa di esaustività, si richiamano: S.M. Messina, *L’ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, cit.; M. Dominici, *Osservazioni a margine dell’art. 86 D.P.R. n. 602/1973: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell’esecuzione esattoriale*, in *Giur.it.*, 2003, pp. 915 e ss.; L. Ferlazzo Natoli-G. Naim, *In tema di fermo amministrativo di beni mobili registrati ex art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, in *Il Fisco*, 2003, pp. 2551 e ss.; I. Franco, *Il fermo amministrativo dei veicoli a motore nella normativa fiscale sulla riscossione*, in *Foro amm., TAR*, 2003, pp. 2105 e ss.; F. Tesaro-R. Lupi, *La giurisdizione del giudice ordinario nelle liti esecutive fiscali*, in *Dial. dir.trib.*, 2003, pp. 5 e ss.; G. Calisi, *Il fermo amministrativo*, in *Dir. prat. Trib.*, 2003, II, pp. 129 e ss.; G. Porcaro, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell’impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 204/2004*, in *Rass. Trib.*, 2004, II, pp. 2073 e ss.; C. Lamberti, *Il fermo degli autoveicoli arriva al Consiglio di Stato*, in *Corr. Trib.*, 2004, pp. 2612 e ss.; C. Glendi, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. Trib.*, 2004, pp. 3232 e ss.; S. Cannizzaro, *Sulla natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, II, pp. 618 e ss.; A. Guidara, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 1387 e ss.; P. Fabbrocini, *Il fermo dei veicoli e la tutela contro provvedimenti tributari non riguardanti la determinazione dell’imposta*, in *Dial. dir.trib.*, 2004, pp. 1602 e ss.; P. Russo-G. Fransoni, *La giurisdizione in materia di fermo dei beni mobili*

assunto in epoca recente. Ed invero, nelle ricche elaborazioni della dottrina e della giurisprudenza che si sono occupate dell'argomento, un interrogativo sembra primeggiare sugli altri: quale natura giuridica è possibile conferire al fermo ed all'ipoteca e quali conseguenze applicative derivano in termini di bilanciamento tra salvaguardia dell'interesse erariale e tutela sostanziale del contribuente?

Il quesito, di non poco momento, muove dalla constatazione che il dato normativo, in specie gli articoli 77 e 86 del D.P.R. n. 602/73, non eccelle per chiarezza e completezza espositiva. Difatti, soprattutto con riferimento all'istituto del fermo, il richiamato art. 86 si limita a disporre che l'agente della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, *può* imporre il divieto di circolazione di un veicolo mediante l'iscrizione del «*provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari*» e la contestuale comunicazione al soggetto nei cui confronti si procede¹⁴².

registrati, in *Il Fisco*, 2004, pp. 1192 e ss.; A. Uricchio, *Il fermo di beni mobili registrati; limiti e condizioni di utilizzabilità nell'ambito delle procedure di riscossione coattiva*, in *Tributimpresa*, 2004, pp. 291 e ss.; G. Boletto, *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. Dir. trib.*, 2005, I, pp. 538 e ss.; M. Basilavecchia-R. Lupi, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dial. dir.trib.*, 2005, pp. 176 e ss.; C. Glendi, *Il Giudice amministrativo non può giudicare sul fermo dei beni mobili registrati*, in *Corr. Trib.*, 2005, pp. 3173 e ss.; S. Cannizzaro, *Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di Stato*, in *Riv. Dir. trib.*, 2005, II, pp. 587 e ss.; D. Stevanato, *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura affittiva per indurre all'adempimento "spontaneo"?*, in *Dial. dir.trib.*, 2005, pp. 1143 e ss.; S. Palmosi, *Profili attuali sulla natura e giurisdizione del fermo ex art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, in *Rass. Trib.*, 2005, I, pp. 186 e ss.; E. De Mita, *Sulle ganasce fiscali il legislatore ha troppa fretta*, in *Dir.prat.trib.*, 2006, I, pp. 1321 e ss.; M.V. Serranò, *Ancora sulla giurisdizione in materia di «fermo fiscale» sugli autoveicoli*, *ivi*, 2006, II, pp. 1334 e ss.; M. Bruzzone, *I «fermi» di veicoli e le «iscrizioni ipotecarie» sono atti impugnabili*, in *Corr. Trib.*, 2006, pp. 2971 e ss.; F. D'Ayala Valva, *Le ganasce fiscali e il giudice tributario. Un porto sicuro un attracco difficoltoso*, in *Riv. Dir. trib.*, 2006, I, pp. 621 e ss.; A. Voglino, *Nuove competenze e vecchie questioni sul fermo amministrativo e sull'iscrizione di ipoteca a tutela della riscossione*, in *Boll. Trib.*, 2006, pp. 1360 e ss.; G. Ingraio, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in *Rass. Trib.*, 2007, I, pp. 778 e ss.; L. del Federico, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, n. 3/07, pp. 10 e ss.; M. Cantillo, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass.trib.*, 2007, I, pp. 15 e ss.; S.M. Messina, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *AA.VV., La riscossione dei tributi*, cit., pp. 147 e ss.; S. Cannizzaro, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, *ivi*, pp. 171 e ss.

¹⁴² L'approdo normativo all'attuale articolo 86 è stato frutto di diversi rimaneggiamenti del testo originario che radica le sue fondamenta nell'art. 91-bis del D.P.R. n. 602/73, nonché nel correlato regolamento di attuazione contenuto nel D.M. n. 503 del 7 settembre 1998. Ebbene, nel vigore della precedente formulazione, l'ambito oggettivo dell'istituto era circoscritto ai soli veicoli a motore ed ai motoscafi di proprietà del contribuente e la sua concreta emanazione, di competenza della Direzione regionale delle entrate, era subordinata al mancato reperimento del bene mobile in sede di pignoramento. Sennonché, a seguito dell'introduzione dell'art. 16 del D.Lgs. n. 46/99, che, come

Null'altro specifica il testo legislativo, al di là della previsione di mere sanzioni correlate al mancato rispetto del provvedimento¹⁴³, rinviando ad un successivo Decreto del Ministero delle Finanze, mai emanato, la normativa “di dettaglio” sulle «*modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo*»¹⁴⁴.

Per quanto attiene, invece, all'iscrizione di ipoteca esattoriale, l'art. 77 prevede due distinte forme: una, facoltativa, che l'Agente della riscossione *può* decidere di costituire prima di avviare la fase esecutiva vera e propria; la seconda, obbligatoria, quando l'ammontare del credito non superi il cinque per cento del valore del bene immobile individuato dall'agente della riscossione. In tale seconda fattispecie l'iscrizione di ipoteca è condizione di procedibilità per il successivo pignoramento del bene immobile, che può essere avviato solo dopo che siano decorsi infruttuosamente sei mesi dall'iscrizione ipotecaria¹⁴⁵, ed appare di immediata percezione la *ratio* sottesa a tale

abbiamo visto, ha novellato in maniera sostanziale la materia della riscossione mediante ruolo, le disposizioni contenute nel citato art. 91-*bis* sono state sostanzialmente trasfuse nel nuovo art. 86, in seno al quale si è inoltre verificata l'estensione dell'ambito oggettivo del provvedimento a tutti i beni mobili registrati, nonché dei soggetti destinatari, da intendersi, non più solo con il debitore ma, altresì, con i coobbligati d'imposta. La norma di cui all'art. 86 è stata nuovamente modificata dall'art. 1 del D.Lgs. n. 193/01, che ha agito, da un lato, nella direzione dell'abolizione del vincolo del preventivo mancato esperimento del pignoramento e, dall'altro, traslando la competenza ad emettere il provvedimento di fermo dalla Direzione regionale delle entrate al concessionario della riscossione, subordinandone la possibilità di emettere il provvedimento al decorso del termine previsto dall'art. 50, comma 1, del D.P.R. n. 602/73.

¹⁴³ Trattasi della sanzione prevista dal comma 8 dell'art. 214 del Codice della Strada laddove stabilisce che chiunque circoli con veicolo sottoposto al fermo amministrativo è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da € 656,25 ad € 2.628,15, oltre alla previsione della confisca del bene.

¹⁴⁴ Nonostante tale Decreto Ministeriale attuativo non sia mai stato emanato, la disciplina in materia può rinvenirsi nel citato D.M. 7 luglio 1998, n. 503, rivitalizzato dalla norma di interpretazione autentica, con effetti retroattivi, contenuta nell'art. 3, comma 41, del D.L. n. 203/05 che, appunto, prescrive che sino a quando non sarà emanato il preventivato regolamento attuativo, Equitalia potrà applicare l'art. 86 sulla base delle disposizioni contenute nel D.M. n. 503/98. Tra i vari dettami di tale Decreto ministeriale giova ricordare l'art. 5, comma 1, per cui alla data di iscrizione del fermo nel pubblico registro «*sono inopponibili al concessionario gli atti di disposizione del veicolo, salvo che esso sia stato alienato con atto di data certa anteriore all'iscrizione del fermo, ma trascritto successivamente*»; l'art. 6 che prevede che la cancellazione dell'iscrizione del fermo è subordinata al pagamento integrale delle somme iscritte a ruolo, allo sgravio totale della cartella di pagamento per indebitato o all'annullamento derivante dal precedente trasferimento a terzi della proprietà del veicolo. Per un più accurato approfondimento delle vicissitudini legate all'emanazione del Decreto ministeriale attuativo della disciplina del fermo, si veda S. Cannizzaro, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, cit., p. 174.

¹⁴⁵ Non sembra superfluo annotare che secondo una recentissima pronuncia della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, sentenza n. 4077 del 22 febbraio 2010, il divieto di procedere all'espropriazione immobiliare nei casi in cui l'ammontare complessivo del credito o il valore del bene da espropriare non superano gli ottomila euro si estende, altresì, all'ipoteca, considerato che

differimento nell'avvio della procedura di esecuzione forzata, in ragione, appunto, dell'evidente sproporzione fra debito e valore del bene sottoposto ad ipoteca.

Null'altro aggiungono le disposizioni in esame, ragion per cui la laconicità del dato normativo ha presumibilmente generato il fiorire di diverse tesi in merito all'intima essenza ed alla funzione originaria dei descritti provvedimenti - per vero (quasi) unicamente improntate in ottica processuale e di tutela giurisdizionale del contribuente¹⁴⁶ - dalla cui ricostruzione sembra utile muovere l'indagine nel tentativo di dare una prima risposta all'interrogativo posto sulle corrette modalità di esercizio e sull'efficacia sostanziale di dette misure nei confronti del contribuente¹⁴⁷.

Un primo filone giurisprudenziale¹⁴⁸ mette in risalto la connotazione privatistica del provvedimento di fermo assunto dal creditore fiscale, includendo tale prerogativa fra i diritti potestativi, potendo, appunto, Equitalia disporre in via unilaterale una modificazione della sfera giuridica del contribuente moroso, provocando limitazioni al diritto di proprietà del titolare del bene mobile¹⁴⁹. Altra parte della giurisprudenza¹⁵⁰,

essa è strumentale all'esecuzione forzata immobiliare e che, dunque, quando essa è preclusa deve essere parimenti inibita la costituzione del diritto reale di garanzia.

¹⁴⁶ Ci riferiamo all'annosa problematica, su cui si è focalizzata l'attenzione dei giuristi, legata all'obiettivo difficoltà di individuare il Giudice competente (civile, amministrativo o tributario) a dirimere le controversie sorte nell'esercizio del diritto di difesa del contribuente avverso i provvedimenti di fermo ed ipoteca. Pur rinviando al successivo capitolo la rassegna delle differenti posizioni assunte in argomento, si anticipa che la *vexata quaestio* ha trovato definitiva soluzione normativa con l'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 che ha espressamente incluso i provvedimenti di fermo e l'iscrizione di ipoteca tra gli atti autonomamente impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/92.

¹⁴⁷ Quanto diremo in ordine al fermo esplica effetti anche con riferimento all'ipoteca, pur nella diversità di disciplina che si è succintamente esposta.

¹⁴⁸ Si vedano, in particolare, Corte di Cassazione, SS. UU., ord. n. 875 del 17 gennaio 2007; Corte di Cassazione, SS. UU., ord. n. 2053 del 31 gennaio 2006; Corte di Cassazione, SS. UU., ord. n. 14701 del 23 giugno 2006. Con specifico riferimento alla giurisdizione amministrativa, si richiamano Consiglio di Stato, Sez. V, dec. n. 4689 del 13 settembre 2005; Tar Emilia-Romagna, sent. n. 2516 del 25 novembre 2003; Tar Toscana, Sez. I, sent. n. 1620 del 26 maggio 2004; Tar Veneto, Sez. I, sent. n. 886 del 15 gennaio 2003; Tar Piemonte, Sez. I, sent. n. 1577 del 5 ottobre 2002.

Nelle richiamate decisioni il fermo amministrativo era considerato espressione sì di un potere discrezionale tuttavia non riferibile all'amministrazione in quanto tale, bensì all'amministrazione in quanto creditrice che esercita un potere, riconducibile all'autotutela esecutiva, già direttamente funzionale all'esecuzione forzata.

¹⁴⁹ Seguendo questa chiave di lettura del provvedimento in esame, sono stati sollevati profili di illegittimità costituzionale della norma. Difatti, S. Cannizzaro, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, cit., pp. 174 e 175, rileva che l'articolo 42 della Costituzione, nel rimettere alla legge la previsione di garanzie a tutela della proprietà privata, impone in materia una riserva relativa di legge, affidando alla stessa la determinazione dei modi di acquisto, di godimento ed i limiti del diritto di proprietà. Tuttavia, nel caso che ci occupa, sul diritto di proprietà del bene fermato è disposto un duplice limite che incide,

viceversa, propende verso la qualificazione del fermo quale provvedimento amministrativo disposto in attuazione di una potestà amministrativa di autotutela esecutiva. Nel solco di questo orientamento si inseriscono due correnti dottrinali, per certi aspetti similari: entrambe negano, difatti, natura cautelare agli strumenti del fermo e dell'ipoteca; tuttavia, mentre un primo indirizzo ne accentua il carattere strumentale, preliminare all'esecuzione forzata¹⁵¹, un secondo qualifica dette misure come atti di esecuzione indiretta, volti ad ottenere l'adempimento del debitore moroso senza ricorrere al pignoramento¹⁵².

Contrastano tali ricostruzioni coloro che, al contrario, riconoscono ai provvedimenti in esame natura cautelare, sia pure *sui generis*, in ragione dell'interesse

per un verso, sulla materiale fruibilità del mezzo, per altro verso sulla sua disponibilità giuridica. Se però nell'un caso il divieto di circolazione con il veicolo fermato è disposto direttamente dalla norma primaria (l'art. 86), nell'altro è la norma regolamentare (il D.M. n. 503/98) che fa discendere dall'iscrizione del provvedimento di fermo il vincolo alla disponibilità giuridica del bene che implica l'inefficacia relativa degli atti di disposizione posti in essere successivamente all'iscrizione del provvedimento. La disciplina primaria, tuttavia, rimanda alle fonti regolamentari unicamente per quanto attiene alle modalità, ai termini e alle procedure per l'attuazione del provvedimento in questione, così che la norma regolamentare opererebbe in assenza della necessaria base legislativa e risulterebbe, quindi, emanata in contrasto con la riserva di legge, con la conseguenza che il regolamento in esame, secondo l'Autrice, dovrebbe considerarsi inapplicabile.

¹⁵⁰ Si veda, in particolare, Consiglio di Stato, Sez. IV, ord. n. 3259 del 2004, Consiglio di Stato, Sez. VI, sent. n. 4581 del 18 luglio 2006; Consiglio di Stato, Sez. VI, ord. n. 2032 del 13 aprile 2006; Tar Puglia, Sez. I, sent. n. 2331 del 26 maggio 2004; Comm. Trib. Prov. di Messina, Sez. X, sent. n. 202 del 6 ottobre 2004; Tar Puglia, Sez. I, ord. n. 215 del 5 marzo 2003; Tar Puglia, Sez. I, sent. n. 3 del 7 gennaio 2004.

¹⁵¹ M. Cantillo, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass.trib.*, cit., p. 15, sostiene che l'iscrizione di ipoteca conferirebbe «al concessionario il diritto di espropriare il bene sul quale l'ipoteca è costituita; e in una esecuzione aperta all'intervento di altri creditori l'ipoteca attribuisce altresì al concessionario il diritto di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dalla vendita del bene». In altri termini, l'ipoteca sostituirebbe il pignoramento immediato come strumento di acquisizione del bene, svolgendo la funzione preventiva di conservarlo al potere di aggressione del creditore.

Sulla medesima lunghezza d'onda, in giurisprudenza, si veda Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara, sent. n. 180 dell'8 luglio 2009, secondo cui «il fermo amministrativo di bene mobile registrato (...) è sicuramente preordinato all'espropriazione forzata, atteso che il rimedio, regolato da norme collocate nel titolo II sulla riscossione coattiva delle imposte, si inserisce nel processo dell'espropriazione forzata esattoriale quale mezzo di realizzazione del credito».

¹⁵² In questi termini si sono espressi, per primi, D. Stevanato, *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre l'adempimento "spontaneo"?*, in *Dial. dir. Trib.*, cit., p. 1143 e R. Lupi, *Il fermo come sanzione afflittiva*, in *Dial. dir. Trib.*, 2005, p. 1316, i quali propongono la qualificazione del fermo come misura afflittiva, tale da indurre il destinatario all'adempimento spontaneo. Questa tesi è stata recentemente ribadita da G. Boletto, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, cit., p. 203, ove argomenta che «nel caso in cui non sia venuta in contestazione l'esistenza del credito né del titolo esecutivo, e quindi non vi siano ragioni per adottare misure cautelari anziché procedere subito ad esecuzione forzata, la loro adozione non si giustifica razionalmente se non con la volontà di indurre il debitore ad un rapido adempimento spontaneo».

fiscale, della natura spiccatamente pubblicistica del rapporto fisco-contribuente e dell'assetto della riscossione tributaria¹⁵³. Ad avviso di quest'orientamento, funzione prioritaria di tali misure è quella di impedire che i beni vengano sottratti alla riscossione e non rilevarebbe, per la loro connotazione negli schemi cautelari, la mancata previsione, nella disciplina in parola, dei tipici requisiti delle misure cautelari, vale a dire il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*, sia perché il *fumus* sarebbe in *re ipsa*, in quanto ci si trova di fronte ad una iscrizione a ruolo/avviso di accertamento con effetti esecutivi, sia perché «*troppo spesso la legislazione tributaria è manipolata dall'amministrazione finanziaria, che la infarcisce di dettagli, o la rende laconica (come nel caso di specie) a suo piacimento, svilendo la intrinseca coerenza del sistema*»¹⁵⁴. Parimenti, l'assenza di un connesso giudizio di merito, anch'esso considerato fattore tipico dei procedimenti cautelari, rappresenterebbe proprio quel *quid novi* delle misure cautelari in questione poste a tutela del fisco che le differenzerebbe dagli schemi tipici processual-civilistici. Il giudizio di merito, dunque, si profilerebbe

¹⁵³ In questi termini si è espresso L. del Federico, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust.trib.*, cit., p. 434, il quale ritiene che il legislatore fiscale ha delineato misure cautelari settoriali e specifiche, aventi la funzione prioritaria di evitare che i beni vengano sottratti alla riscossione, ma al tempo stesso – stante la presenza del titolo esecutivo e la mera eventualità di un giudizio di merito – tendenti ad indurre il debitore moroso all'adempimento, così da evitare quanto più possibile il pignoramento. Professano la medesima natura cautelare dei provvedimenti in esame, pur con differenze ricostruttive, L. Spagnoletti, *Le ganasce fiscali: breve storia del fermo amministrativo dei beni mobili registrati in sede di riscossione di entrate mediante ruolo, tra problemi sostanziali e processuali (con qualche riserva sulla legittimità costituzionale dell'istituto)*, in *Giust. Amm.*, 2003, p. 392; A. Fantozzi, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali; la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, p. 1387; M. Basilavecchia, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dial. Dir. Trib.*, cit., p. 175; C. Glendi, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. Trib.*, p. 3234; M.V. Serrandò, *Fermo amministrativo: quale giurisdizione?*, in *Dir. prat. Trib.*, 2006, II, p. 523.

Fra gli Autori che si sono occupati di tali misure successivamente alla riforma dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 e che si collocano sulla stessa linea di pensiero si veda G. Ingraò, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in *Rass. Trib.*, cit., p. 780, secondo il quale il provvedimento di fermo e quello di iscrizione ipotecaria devono essere inquadrati nell'alveo delle misure cautelari *pro fisco*, previste dagli artt. 22 e 23 del D.Lgs. n. 472/97 e dall'art. 69 del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440. In particolare, l'Autore sostiene che «*in linea generale, la ratio della misura cautelare è quella di garantire il creditore quando ancora egli non abbia un titolo esecutivo attraverso cui procedere con l'esecuzione forzata. Tale "deviazione" rispetto allo schema tradizionale di applicazione delle misure cautelari si giustificerebbe in virtù delle peculiarità dei modi di attuazione dell'obbligazione tributaria e degli interessi pubblici che l'amministrazione deve tutelare*». Ad avviso di F. D' Ayala Valva, *Le ganasce fiscali e il giudice tributario. Un porto sicuro un attracco difficoltoso*, in *Riv. Dir. trib.*, cit., p. 625, tali misure svolgerebbero una *funzione cautelare di garanzia* della futura soddisfazione del creditore «*mediante sottoposizione di beni determinati al vincolo di indisponibilità*».

¹⁵⁴ Così, testualmente, L. del Federico, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust.trib.*, cit., p. 434.

solo eventuale, nell'ipotesi in cui il contribuente decidesse di proporre opposizione avverso la cartella di pagamento o l'iscrizione a ruolo.

Muovendo dal dato normativo di riferimento, supera quest'ultima impostazione una parte della dottrina¹⁵⁵ che non ravvisa, negli strumenti del fermo e dell'ipoteca, gli elementi caratterizzanti le misure cautelari *stricto sensu* intese, vale a dire la strumentalità e la provvisorietà: gli istituti in esame non sarebbero, difatti, strumentali all'accertamento del diritto di credito in quanto esso è già definitivo e nessuna connessione può immaginarsi con la fondatezza della pretesa¹⁵⁶, né sarebbero preordinati ad assicurare l'esecuzione di altro provvedimento dell'amministrazione, considerato che esse non vengono meno con il successivo pignoramento¹⁵⁷. Sulla base delle descritte caratteristiche e dei riscontri normativi, ad avviso di questa dottrina, si sarebbe autorizzati a concludere che l'ipoteca svolge *il ruolo tipico di garanzia reale*, mentre il fermo *rafforza la garanzia generica dell'adempimento*, rappresentata dal bene reso indisponibile.

3.1. Segue ...e le problematiche ancora aperte in tema di tutela sostanziale del contribuente

Sulla scia di tale ultimo orientamento e pur nella vaghezza dei riferimenti legislativi, sembra possa ravvisarsi nella previsione del provvedimento di fermo e nell'iscrizione di ipoteca immobiliare quell'esplicito potere amministrativo esecutivo, di cui si è detto in precedenza, volto, sì, a conservare il bene per garantire il successivo soddisfacimento della pretesa pubblica ma, per ciò che interessa alla nostra indagine, intriso di profili discrezionali¹⁵⁸ - fatta salva l'eccezione disciplinata dal secondo

¹⁵⁵ E' la tesi sostenuta da S.M. Messina, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, cit., p. 156.

¹⁵⁶ Il medesimo Autore, di conseguenza, ritiene che il *fumus*, inteso come probabile fondatezza del credito, non viene in considerazione, né per connessione, né in quanto *in re ipsa*: «*il presupposto per l'adozione di queste misure risulta assolutamente impermeabile alle vicende del credito*».

¹⁵⁷ Effettivamente, né l'articolo 86 né il Decreto ministeriale attuativo prevedono per il fermo un limite di durata o un termine di efficacia se non nell'ipotesi di «*integrale pagamento delle somme dovute*» ed in seguito ad un espresso provvedimento di revoca emanato dall'Agente della riscossione. Analogamente al fermo, l'art. 2882 del codice civile prevede che l'ipoteca si estingue con la cancellazione che segue, normalmente, all'estinzione del credito ovvero alla rinuncia all'ipoteca da parte del creditore.

¹⁵⁸ Il Tar Puglia, con la sentenza n. 4217 del 29 settembre 2004, ha riconosciuto nel «*fermo un provvedimento discrezionale in senso proprio, in quanto si estrinseca nell'emanazione di un atto unilaterale idoneo ad incidere in modo autoritativo nella sfera giuridico - patrimoniale del*

comma dell'articolo 77 che prevede, al contrario, un'ipotesi di vincolatezza¹⁵⁹ - e di caratteri autoritativi a fronte dei quali è necessario ricorrere alle norme di sistema¹⁶⁰ per garantire una tutela sostanziale al contribuente esecutato.

Questa deduzione comporta, anzitutto, l'obbligatorietà della motivazione dei provvedimenti assunti dall'Agente della riscossione, il quale non potrà limitarsi alla mera indicazione dell'esistenza di un credito fiscale rimasto ancora inadempito, ma dovrà dare conto del bilanciamento operato tra l'interesse fiscale alla celere esecuzione e la compressione della sfera patrimoniale del privato, costituzionalmente garantita¹⁶¹. Non sembra assurdo, quindi, immaginare che quest'ultimo potrà, se del caso, lamentare l'assenza di qualsivoglia intento fraudolento attuato nei confronti del Fisco ovvero la mancanza di un pericolo attuale e concreto per la riscossione, situazioni che potrebbero indurre i Giudici a revocare i provvedimenti di fermo o di ipoteca adottati da Equitalia.

destinatario, con l'imposizione di un vincolo di indisponibilità del bene». Già in precedenza, con la sentenza n. 2331 del 26 maggio 2004, sempre il Tar Puglia, ha ritenuto che «all'emanazione di tale provvedimento corrisponde l'esercizio di un potere amministrativo discrezionale sull'an, ma anche sul quid, poiché il concessionario non soltanto può scegliere se adottare la misura, bensì anche "graduare" nel suo oggetto». Contra, Commissione Tributaria Regionale di Roma, sentenza n. 251 del 16 settembre 2010, secondo cui «il provvedimento di fermo non rientra tra quelli a discrezionalità amministrativa, non essendo stato conferito al concessionario dall'art. 50 del D.P.R. 602/73 un potere autoritativo e discrezionale in vista degli interessi pubblici specifici affidatigli, ma solamente la potestà tipicamente privatistica, inerente la fase esecutiva del rapporto obbligatorio, dell'attuazione coattiva dei diritti soggettivi». Già prima ed in tal senso si era espressa la Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta, sentenza n. 15 dell'11 febbraio 2005, che ha puntualizzato come «il solo fatto che il Concessionario abbia la facoltà di disporre il fermo non può condurre a ritenere la sussistenza di un potere discrezionale in capo al medesimo, ma rientra, piuttosto, nello jus eligendi riconosciuto nelle procedure esecutive al creditore procedente tra i diversi mezzi di aggressione dell'esecutato o tra i diversi beni suscettibili di esecuzione forzata».

¹⁵⁹ Il secondo comma dell'art. 77 così, testualmente, recita: «Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorso sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione».

¹⁶⁰ Ci riferiamo, anzitutto, all'articolato sistema di vincoli posti, in generale, all'azione amministrativa e che si sostanziano nell'orientare tale azione ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento, sì da garantire in ogni caso l'utilizzo del potere autoritativo per l'interesse pubblico.

¹⁶¹ Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Caserta, sentenza n. 270 del 17 settembre 2007, il ricorso al Giudice tributario avverso i provvedimenti di fermo o di ipoteca coinvolgerebbe l'accertamento della legittimità di tali atti sotto tutti i profili sintomatici dei vizi degli atti amministrativi e, in particolare, in relazione all'esistenza del legame tra i presupposti ed il provvedimento con riguardo alla congruità logica, alla proporzionalità e ragionevolezza, nonché alla (eventuale) manifesta ingiustizia, contraddittorietà, carenza di istruttoria e difetto o travisamento dei presupposti di fatto.

La motivazione dovrà, altresì, illustrare i presupposti che legittimano l'adozione delle esaminate misure¹⁶² nonché la sussistenza di un criterio di proporzionalità tra l'ammontare del credito fiscale per cui si procede ed il valore del bene sottoposto a vincolo¹⁶³, dal momento che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad agire ad ogni costo¹⁶⁴ ed, in ogni caso, ha a disposizione un ventaglio di misure esecutive alternative al fine di portare fruttuosamente a termine l'esecuzione forzata del credito erariale¹⁶⁵.

¹⁶² Ad esempio, l'omessa notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di accertamento ad effetti esecutivi, ovvero, per l'iscrizione di ipoteca e sulla scorta di quanto indicato nelle note precedenti, l'ammontare complessivo del credito o il valore del bene da espropriare che non superano gli ottomila euro.

¹⁶³ Non sembra errato, quindi, ritenere che il Giudice tributario possa ricorrere all'istituto codicistico della riduzione delle ipoteche disciplinato dagli artt. 2872 e ss. del codice civile, considerato che nessun impedimento è posto, al riguardo, dalle norme di diritto tributario.

¹⁶⁴ Non può sfuggire, al riguardo, l'insegnamento del Consiglio di Stato, decisione n. 132 del 18 febbraio 1992, secondo cui «*la p.a. deve adottare i provvedimenti lesivi dell'interesse – e, a maggior ragione, del diritto soggettivo – del privato ricercando forme e modalità tali da arrecare il minor sacrificio possibile*».

¹⁶⁵ Richiamiamo, a tal fine, un'interessante ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale operata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza che, nel corso di un giudizio d'impugnazione di un preavviso di fermo dell'autovettura emesso dall'Agente della riscossione in relazione al mancato pagamento di tre cartelle di pagamento del canone Rai e della Tarsu, per un credito complessivo di € 864,34, ha sollevato la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 86 del D.P.R. n. 602/73, in riferimento agli artt. 3, 4, 24, 41, 97 e 11 della Costituzione, nella parte in cui non fissa criteri e limiti ai poteri del concessionario della riscossione in ordine all'adozione del provvedimento di fermo di beni mobili registrati, nonché nella parte in cui non prevede che detto provvedimento sia motivato con riferimento alla sussistenza del fondato timore di perdere la garanzia del credito ovvero alla necessità, in relazione alla consistenza patrimoniale del contribuente, di emetterlo. In particolare, ad avviso della Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, la norma censurata viola gli artt. 3 e 97 della Costituzione «*perché il provvedimento di fermo: può essere disposto dal concessionario anche per crediti assolutamente irrisori; non deve essere motivato in ordine al fumus boni iuris ed al periculum in mora; non è sottoposto ad alcun preventivo vaglio giurisdizionale di ammissibilità; è rimesso all'assoluta ed insindacabile discrezionalità del concessionario, così da rendere possibile, in concreto, una ingiustificata disparità di trattamento di casi analoghi; non è soggetto ad un termine finale di efficacia*». Sempre ad avviso del medesimo Giudice rimettente la norma in parola viola, altresì: «*a) l'art. 111 della Costituzione, perché, non consentendo alcun sindacato in ordine alla legittimità sostanziale del provvedimento, si pone in contrasto con il principio della parità delle armi nel processo; b) l'art. 24 Cost., perché – a differenza dell'art. 496 del codice di procedura civile – non consente la riduzione del fermo quando l'importo del credito sia manifestamente sproporzionato, per difetto, al valore del bene mobile registrato assoggettato al fermo; c) gli artt. 4 e 41 Cost., perché l'iscrizione del fermo su un veicolo, comportando l'assoluta indisponibilità del bene...incide irragionevolmente sulla sfera di diritti costituzionalmente garantiti del contribuente, quali il diritto al lavoro ed alla libera iniziativa economica*». Tuttavia la Corte Costituzionale, con ordinanza n. 364 del 7 novembre 2008, ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sollevate, siccome le censure mosse dal Giudice *a quo* alla norma scrutinata non rilevavano per la decisione della questione sottoposta al vaglio di quest'ultimo.

Risulterà, parimenti, di fondamentale importanza l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione del fermo o d'ipoteca, ciò non solo in ossequio al disposto dell'art. 7 della Legge n. 212/00¹⁶⁶ ma, soprattutto, al fine di individuare la persona fisica nei cui confronti il debitore e/o coobbligato possono muovere i rilievi ed esperire, eventualmente, le azioni civili risarcitorie o penali, per abuso d'ufficio. Riflettiamo, tuttavia, che l'omessa indicazione del responsabile del procedimento non configurerebbe un'ipotesi di nullità dei provvedimenti, bensì quella di mera annullabilità degli stessi per violazione di legge, considerato che la prima sanzione è prevista dalla legge (l'art. 21-*septies* della L. n. 241/90) per le sole tassative ipotesi più gravi e nessuna norma prevede espressamente la declaratoria di nullità per l'omessa indicazione del responsabile del procedimento nei provvedimenti di fermo e di ipoteca¹⁶⁷.

Da ultimo, la conclusione del procedimento amministrativo che conduce all'adozione dei provvedimenti unilaterali in esame deve essere obbligatoriamente e debitamente portata a conoscenza del contribuente, sì da porlo in grado di tutelarsi avverso l'eventuale atto ablatorio¹⁶⁸. A tal proposito, ed in particolar modo per la disciplina che interessa l'istituto del fermo, sembra debba evidenziarsi un buco normativo, dal momento che l'art. 88 stabilisce che il fermo si esegue mediante

¹⁶⁶ A proposito dell'indicazione del responsabile del procedimento, con precipuo riferimento alla cartella di pagamento, ricordiamo l'ordinanza della Corte Costituzionale, n. 377 del 9 novembre 2007, che, ribaltando l'orientamento della giurisprudenza di merito ed il concreto agire della prassi, ha affermato che l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nella cartella di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della Pubblica Amministrazione. Successivamente, l'art. 36, comma 4-*ter*, della Legge n. 31/08, di conversione del c.d. Decreto Milleproroghe, ha imposto che la cartella di pagamento debba contenere, *a pena di nullità*, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella, disposizione che, tuttavia, trova applicazione per i ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal primo giugno 2008.

¹⁶⁷ L'art. 7, comma secondo, dello Statuto del contribuente è, difatti, vago sul punto, mentre il citato art. 36, comma 4-*ter*, della L. n. 31/08 opera espresso riferimento alle sole cartelle di pagamento.

¹⁶⁸ Che l'iscrizione di fermo o d'ipoteca costituiscono provvedimenti ablatori è fuor di dubbio, dal momento che essi comportano l'indisponibilità del bene, privando il destinatario, ad esempio nell'ipotesi del fermo, dello *ius utendi ac fruendi* e, quindi, della libertà di circolazione e di spostamento. Ed allora deve trovare applicazione l'art. 21-*bis* della L. n. 241/90 laddove stabilisce un obbligo generalizzato di comunicazione per tutti i provvedimenti amministrativi limitativi della sfera giuridica degli interessati, differenziando i provvedimenti cautelari dagli altri soltanto in relazione al momento di efficacia, statuendo, all'uopo, che i provvedimenti cautelari e di urgenza sono efficaci prima della loro comunicazione che rimane, comunque, necessaria ai fini della loro legittimità.

iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari a cura del concessionario, lasciando intendere che il provvedimento acquisti immediata efficacia da tale momento a prescindere dalla sua formale comunicazione al contribuente. Un parziale rattoppo alla *vacatio legis* è stato apportato dalla stessa Amministrazione finanziaria che, con un comunicato stampa del 9 aprile 2003, n. 57413, al fine di garantire la pronta conoscibilità del provvedimento in oggetto, nonché assicurare il corretto esercizio del diritto di difesa del contribuente, ha ritenuto opportuno che «l'iscrizione del fermo sia preceduta da un preavviso, contenente un ulteriore invito a pagare entro i successivi venti giorni, decorsi i quali, il preavviso stesso assumerà il valore di comunicazione di iscrizione di fermo»¹⁶⁹. In buona sostanza, quindi, si è configurato il preavviso di fermo quale comunicazione dell'avvenuta iscrizione di tale misura nonché della conclusione del procedimento amministrativo a tal fine avviato, prevedendo, tuttavia, una traslazione temporale, allo scadere dei successivi venti giorni dalla indicata notifica, del momento di efficacia del provvedimento in esame.

Ancora più incerto appare il dettato letterale dell'art. 77 in ordine all'(assenza dell') obbligo di notificazione al debitore d'imposta della comunicazione di chiusura del procedimento amministrativo e di conseguente adozione dell'atto di iscrizione di ipoteca immobiliare. La citata norma, difatti, sembra affidare l'efficacia del

¹⁶⁹ Successivamente il contenuto di tale provvedimento di prassi è stato ripreso dalla medesima Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 2/E del 9 gennaio 2006, con cui si è disposto che «l'iscrizione del fermo del veicolo a motore presso il competente Pubblico registro Automobilistico sia preceduta da un preavviso, contenente un ulteriore invito a pagare le somme dovute, esclusivamente presso gli sportelli della competente azienda concessionaria, entro i successivi venti giorni, decorsi i quali il preavviso stesso assumerà il valore di comunicazione di iscrizione di fermo». In realtà, tale adempimento dovrebbe considerarsi superato con la reviviscenza del D.M. n. 503/98, ad opera, si è visto, del D.L. n. 203/05, che all'art. 4 prevede che l'atto identificativo degli estremi del fermo debba essere notificato al contribuente entro cinque giorni dalla relativa iscrizione, secondo il regime di notificazione della cartella di pagamento.

In merito alla qualificazione della comunicazione di preavviso di fermo, la Sezione Unite della Cassazione, con la recente sentenza n. 10672 dell'11 maggio 2009, hanno rilevato che esso «costituisce parte integrante di una sequenza procedimentale finalizzata all'adozione della misura cautelare nei confronti del contribuente al quale, anteriormente all'iscrizione dell'atto nel pubblico registro, viene anticipato il contenuto della determinazione dell'Agente della riscossione. Mutatis mutandis, il preavviso di fermo assolve alla medesima funzione svolta dall'avviso di mora, conseguendo natura di atto impugnabile, ben potendo - fra l'altro - essere il primo atto formalmente comunicato al contribuente circa la sussistenza di una pretesa erariale avanzata dall'Amministrazione finanziaria ed avverso la quale ha diritto di resistere». Anche la prevalente giurisprudenza di merito è orientata nel ritenere il preavviso di fermo amministrativo atto idoneo a tradursi in immediata lesione della posizione giuridica del contribuente, con la conseguente immediata impugnabilità (fra le più complete, sotto il profilo dell'argomentare logico, Commissione Tributaria Provinciale di Torino, sentenza n. 15 del 19 marzo 2008; Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sentenza n. 272 del 14 novembre 2008).

provvedimento alla sola iscrizione nei registri immobiliari, lasciando alla libera scelta del funzionario di Equitalia l'opportunità di comunicare o meno al destinatario dell'atto l'avvenuta iscrizione ipotecaria.

Ora, pur volendo ritenere che nonostante il carattere ablatorio del provvedimento di cui si discute possa escludersene la natura recettizia anche ai fini della sua efficacia nei confronti del contribuente¹⁷⁰ e pur volendo trascurare l'art. 6 della Legge n. 212/00 che impone, altresì, all'Agente della riscossione il dovere di assicurare l'effettiva conoscenza al contribuente degli atti a lui destinati, non sembra irragionevole pensare che questi, venuto *aliunde* e soltanto in un secondo momento a conoscenza dell'esistenza di un'iscrizione di ipoteca su di un immobile di sua proprietà che, magari, era in procinto di cedere a terzi, possa agire nei confronti di Equitalia per domandare il risarcimento degli eventuali danni subiti a causa della mancata tempestiva comunicazione.

4. I poteri d'indagine concessi agli agenti della riscossione: affinità di strumenti e diversità di funzioni rispetto alle analoghe prerogative attribuite all'Agenzia delle Entrate ed alla Guardia di Finanza

Passando, ora, all'esame dei concreti poteri investigativi ed inquisitori in uso ai funzionari della riscossione che preludono all'attuazione degli atti esecutivi veri e propri, riflettiamo, ancora una volta, quanto dal mutamento soggettivo dell'Organo deputato al recupero dei tributi non corrisposti siano derivate sostanziali ricadute anche sul versante dell'apparato strumentale ad esso affidato in dotazione. Come si è accennato, il processo di graduale ampliamento dei poteri autoritativi assegnati ad Equitalia ha percorso, difatti, binari paralleli rispetto al fenomeno di statalizzazione del servizio di riscossione, realizzandosi, in contemporanea con il passaggio di tale funzione sotto l'egida dell'Amministrazione finanziaria, il conseguente transito delle

¹⁷⁰ E non solo, quindi, ai fini della decorrenza del termine per l'impugnazione dell'atto *ex art. 21 del D.Lgs. n. 546/92*, come sostiene M. Bruzzone, *I vizi della notifica dei «fermi di veicoli» e delle «iscrizioni ipotecarie»*, cit., pp. 3717 e ss.. *Contra*, Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, sentenza n. 138 del 14 gennaio 2009, che, ricorrendo all'applicazione dell'art. 2, secondo comma, della L. n. 241/90, che prevede un termine per la conclusione dei procedimenti amministrativi, ritiene che l'Agente della riscossione sia «*obbligato a comunicare al soggetto debitore l'iscrizione ipotecaria entro novanta giorni dall'inizio del procedimento volto alla sua effettuazione...e la mancata comunicazione nel termine comporterebbe la illegittimità dell'iscrizione ipotecaria per violazione di legge non sanabile ex art. 21 octies, legge 241/90*».

facoltà e dei poteri dall'un comparto all'altro¹⁷¹, pur con gli opportuni distinguo, dovuti, principalmente, alla diversità di funzioni connaturate al momento impositivo ed a quello esattivo.

A tal proposito, l'essere funzionali alla successiva attività di pignoramento presso terzi, nonché il rappresentare, in taluni casi e come vedremo, l'*extrema ratio* nell'alveo delle facoltà di indagine concesse all'Agente della riscossione, distingue nettamente i poteri a quest'ultimo riservati da quelli di competenza dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria ed, al contempo, demarca il ruolo di creditore privilegiato, rispetto a quello di diritto privato, goduto dalla stessa Amministrazione, trattamento che, *prima facie*, potrebbe apparire fortemente discriminatorio ma che, viceversa, è stato ripetutamente giustificato dal Giudice delle leggi allorché ha statuito che la presenza, nell'ambito della riscossione a mezzo ruolo, «*di una disciplina diversa e differenziata rispetto a quella prevista per la comune esecuzione forzata non è di per sé irragionevole o lesiva del principio di uguaglianza, potendo trovare giustificazione nelle specifiche finalità del procedimento di esecuzione esattoriale e nella diversa condizione del credito fiscale e di posizione dei soggetti coinvolti nella riscossione coattiva delle imposte*»¹⁷².

¹⁷¹ A tal proposito, la dottrina che di recente si è occupata del novellato corredo di poteri affidati ad Equitalia, paralleli e simmetrici rispetto a quelli sino a poco tempo orsono di esclusivo appannaggio dell'Amministrazione finanziaria, giustifica tale fenomeno nell'ottica di una tendenza all'unitarietà della funzione impositiva, seconda una logica che, per esigenze di efficienza e di buon funzionamento, sempre meno tollera l'adozione di schemi giuridici differenti tra accertamento e riscossione. Parla, difatti, di "*commistione tra attività di accertamento e l'attività di riscossione*" M.C. Parlato, *Brevi note sulla riscossione S.p.A.*, cit., p. 1174. In senso conforme M. Basilavecchia, *Soggetti passivi e riscossione coattiva*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 3393, il quale adopera la felice espressione di "*nesso strutturale tra l'accertamento e la riscossione*". Sempre M. Basilavecchia, *Nuovi assetti della riscossione e tutela giurisdizionale*, in AA.VV. (a cura di Magliaro), *Il fattore «R»-La centralità della riscossione nelle manovre di finanza pubblica*, Trento, 2007, pp. 86 e 87, testualmente afferma: «*si sono avute una serie di misure...che, sostanzialmente, trasportano nel mondo della riscossione, fino al pignoramento, le metodologie e le problematiche dell'accertamento tributario, con un'evoluzione normativa – ma direi culturale – particolarmente significativa*».

¹⁷² In questi termini si è espressa la Corte Costituzionale con la sentenza n. 351 del 9 ottobre 1998 e con l'ordinanza n. 455 del 2 novembre 2000. In tali consessi sono state rigettate le eccezioni di illegittimità costituzionale sollevate relativamente ad alcune disposizioni contenute nel D.P.R. n. 602/73, in particolare all'art. 65, primo e secondo comma, del medesimo Decreto, nella parte in cui prevede deroghe alle disposizioni comuni ed implementa una differente disciplina che, ad avviso dei Giudici remittenti, avrebbe potuto determinare una ingiustificata disparità di trattamento. Evidentemente, l'interesse alla pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato (così, testualmente, si esprime Corte Costituzionale, *ordinanza n. 217 del 23 maggio 2002*) non può giustificare qualsivoglia deroga alla disciplina comune di esecuzione forzata del credito, dal momento che la stessa Consulta, in altre occasioni, ha dichiarato illegittime le disposizioni che prevedevano presunzioni assolute di appartenenza al

Se giustificabile e/o giustificato appare, quindi, il raffronto tra i più incisivi strumenti esecutivi in dotazione dell'Agente della riscossione rispetto a quelli del creditore ordinario e, di conseguenza, (parzialmente) tollerabile¹⁷³ la disparità delle armi tra contribuente e Amministrazione finanziaria/Equitalia durante la fase di riscossione, dubbi permangono sul coordinamento delle nuove misure a quest'ultima assegnate con i corrispondenti strumenti utilizzati dall'Agenzia delle Entrate in fase di determinazione ed accertamento delle imposte, essendo all'uopo indispensabile individuarne i limiti applicativi, dal punto di vista soggettivo e oggettivo, onde evitare possibili censure di incostituzionalità o evidenti violazioni di principi costituzionali posti a tutela del contribuente.

Principiando, quindi, dalla ricognizione sistematico-normativa delle segnalate prerogative, non si può trascendere dal riconoscere la ragione che ha reso ineludibile il primo timido intervento di settore, ascrivibile al Legislatore fiscale del 1991 nella conclamata prospettiva di rendere effettiva l'attività di riscossione.

All'epoca, il sistema della riscossione coattiva delle imposte risultava fortemente rallentato dalla pressoché totale assenza di poteri in capo al concessionario e dall'assoluta dipendenza di quest'ultimo dall'Ufficio impositore per l'acquisizione di informazioni legate alla posizione patrimoniale del debitore ed utili per intraprendere un'efficace azione di recupero forzoso del credito. Egli, difatti, in forza dell'art. 79 del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, poteva ottenere dall'Ufficio accertatore le indicate informazioni sui beni patrimoniali del contribuente da aggredire soltanto dopo aver infruttuosamente promosso la procedura esecutiva, conclusasi con un verbale di pignoramento negativo¹⁷⁴. L'inevitabile scollamento tra i due Organi e le conseguenti lacune informative avevano generato un'evasione da riscossione ben più preoccupante

debitore iscritto a ruolo di beni di cui poteva oggettivamente essere provato il diritto di proprietà di terzi, siccome recavano, di fatto, una preclusione assoluta alla proponibilità, da parte del terzo, dell'opposizione agli atti esecutivi (si leggano, sul punto, le *ordinanze della Corte Costituzionale n. 358 del 1994 e n. 444 del 1995*).

¹⁷³ L. del Federico, *L'efficacia della riscossione e le misure cautelari*, in AA. VV. (a cura di Magliaro), *Il fattore «R» - La centralità della riscossione nelle manovre di finanza pubblica*, op. cit., 2007, p. 74, ha posto in luce che il «ragionevole e giustificato rigore pro fisco deve essere necessariamente temperato assicurando adeguate forme di tutela del contribuente».

¹⁷⁴ La trascritta disposizione è stata successivamente soppressa dalla Legge delega del 28 settembre 1998, n. 337, implementata dal D.Lgs. del 13 aprile 1999 n. 112, che ha ammesso l'accesso diretto dei concessionari alle informazioni disponibili presso l'Anagrafe tributaria e presso gli Uffici pubblici, nonché l'obbligo per i concessionari stessi di utilizzare sistemi informativi collegati tra loro.

dell'evasione da accertamento vera e propria¹⁷⁵. Allo scopo di porre rimedio a tale fenomeno, l'art. 11, comma 6-bis, del Decreto Legge n. 151/1991¹⁷⁶, recante Provvedimenti urgenti per la finanza pubblica, ha accordato ai concessionari della riscossione la facoltà di collegarsi in tutta autonomia al sistema informativo del Ministero delle Finanze per *acquisire le informazioni utili al fruttuoso esperimento degli atti esecutivi nei confronti dei contribuenti*. Nel tentativo di ricostruire, al meglio, la posizione creditoria e patrimoniale del contribuente moroso, il medesimo Legislatore fiscale ha autorizzato, altresì, i concessionari della riscossione ad *accedere direttamente a qualsiasi ufficio e centro dell'Amministrazione finanziaria, alle conservatorie dei pubblici registri immobiliari e mobiliari ed alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura*, al fine di prendere visione degli atti riguardanti i soggetti inadempienti al pagamento delle imposte¹⁷⁷. L'ulteriore implementazione, almeno in via teorica, nell'utilizzo delle banche dati informatiche è ascrivibile all'art. 18 del Decreto legislativo del 13 aprile 1999, n. 112, rubricato "*Riordino del servizio nazionale della riscossione*", nel testo modificato dall'art. 3, comma 36, lett. a), n. 1) del Decreto legge del 30 settembre 2005, n. 203, che consente¹⁷⁸ agli agenti della riscossione l'accesso agli uffici pubblici¹⁷⁹, gratuitamente ed anche in via telematica, allo scopo di acquisire qualsivoglia dato rilevante ai fini della procedura di riscossione,

¹⁷⁵ Nella relazione governativa al D.L. n. 203/05 sono riportati alcuni dati indicativi dello scarso successo ottenuto con i precedenti strumenti di riscossione. In via esemplificativa, la percentuale di conseguimento dell'obiettivo di riscossione, fissato per l'anno 2002 dall'apposito decreto legge n. 138 dell'8 luglio 2002, è stata pari soltanto al 55% dell'importo assegnato (2,3 miliardi di euro) e la capacità di riscossione, da parte delle aziende concessionarie, delle somme iscritte a ruolo è risultata pari, nell'arco di un triennio, a non più del 5-6% del carico riscuotibile.

¹⁷⁶ Tale specifica norma è stata aggiunta dalla legge di conversione del 12 luglio 1991, n. 202.

¹⁷⁷ Questa disposizione è stata inserita dall'art. 17, comma 8, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, rubricato "*Recupero dei crediti dichiarati inesigibili- Informazioni relative ai contribuenti sottoposti ad atti esecutivi per crediti inesigibili*".

¹⁷⁸ Nonostante il dettato letterale sembrerebbe qualificare l'esercizio di una facoltà, non già di un obbligo, in ordine alla possibilità per il concessionario di visionare dette informazioni, si osserva che l'art. 19, comma 2, lett. d) dello stesso D. Lgs. n. 112/1999 dispone, al contrario, che il mancato svolgimento dell'azione esecutiva su tutti i beni del contribuente, così come risultanti dai dati acquisiti mediante l'accesso al sistema informativo del Ministero delle finanze, comporti per l'Agente della riscossione la perdita del diritto al discarico per inesigibilità del credito tributario.

¹⁷⁹ Al riguardo si rammenta che in data 7 febbraio 2011, con l'obiettivo di rendere più efficiente e tempestiva la riscossione coattiva dei crediti dell'Inpdap, è stato siglato un accordo tra Equitalia e l'Istituto previdenziale e pensionistico, che apre la strada a nuove modalità di scambio delle informazioni basate sui sistemi web sviluppati da Equitalia stessa e messi gratuitamente a disposizione di tutte le sedi dell'Inpdap. L'utilizzo di tali sistemi web, secondo gli intenti palesati dai massimi dirigenti dei due Enti, consentirà di elevare la qualità delle informazioni e velocizzare lo scambio dei dati con gli agenti della riscossione.

con facoltà di prendere visione ed estrarre copia degli atti riguardanti i beni dei debitori iscritti a ruolo e dei coobbligati¹⁸⁰.

Tuttavia, bisogna attendere l'emanazione del decreto c.d. Visco-Bersani¹⁸¹ per assistere ad un significativo potenziamento del corredo strumentale affidato agli agenti della riscossione, venendo ad essi riconosciuto il potere di accedere e di utilizzare, previa autorizzazione rilasciata dal Direttore generale, gli stessi dati a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, compresi quelli archiviati ai sensi dell'art. 7, comma 6, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605¹⁸², contenuti nell'apposita sezione dell'anagrafe

¹⁸⁰ E' forse opportuno rilevare che il comma 3 del citato articolo 18, al fine di implementare concretamente tali "facoltà" per il concessionario, demandava ad un apposito decreto non regolamentare, che avrebbe dovuto emanare il Ministero delle Finanze, la disciplina dei casi, dei limiti e delle modalità di esercizio, delle citate facoltà e, contestualmente, delle cautele a tutela della riservatezza dei debitori. Senonché, il decreto del Ministero delle Finanze del 16 novembre 2000, ribaltando quanto previsto dal predetto articolo 18, precisava che la concreta disciplina per l'accesso dell'Agente della riscossione alle richiamate banche dati avrebbe richiesto l'adozione di un apposito regolamento ministeriale in luogo del decreto di natura non regolamentare; tuttavia, considerato che tale ultimo atto avrebbe imposto tempi di emanazione non brevi, venivano *ipso facto* stabilite le modalità attuative limitatamente all'accesso al sistema informativo del Ministero delle finanze. In ragione di ciò, si limitò l'applicazione dell'art. 18 all'accesso al solo sistema informativo del Ministero delle finanze, attraverso l'adozione della procedura "A.R.C.O." (ausilio alla riscossione coattiva), senza trascurare la possibilità, nel prosieguo, di estendere tale applicazione anche alle altre banche dati. Per maggiori dettagli tecnici sull'argomento si rimanda ad A. Parascandolo, *Potenziamento delle attività di riscossione e di accertamento dell'agente della riscossione*, in *Il Fisco*, n. 47/09, pp. 7000 e ss..

¹⁸¹ D.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

¹⁸² Per un *excursus legislativo* in tema di indagini bancarie si cfr. S. Armella-E. Comaschi, *Manovra bis: istituita l'anagrafe dei rapporti finanziari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, pp. 875 e ss.. Sull'argomento si confronti, altresì, U. Perrucci, *Lunga marcia verso l'anagrafe tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2006, pp. 1264 e ss.; S. Screpanti, *Istituita l'anagrafe dei rapporti finanziari*, in *Il Fisco*, 2006, pp. 12282 e ss.; L. Magistro, *L'anagrafe dei rapporti con gli intermediari finanziari*, in *Corr. Trib.*, 2006, pp. 2967 e ss..

Per quanto qui di rilievo è importante sottolineare che il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha profondamente innovato la disciplina degli accertamenti finanziari, prevedendo l'istituzione, presso l'Anagrafe Tributaria, di un'apposita sezione relativa ai rapporti intercorrenti tra gli intermediari finanziari ed i contribuenti. In particolare, la disposizione di cui al citato art. 7, comma 6, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, rubricato "*Comunicazioni all'anagrafe tributaria*", così come modificata dall'art. 63 del D.Lgs. n. 231 del 2007, stabilisce che le banche, la società Poste italiane spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario, fatto salvo quanto disposto dal secondo comma dell'art. 6 per i soggetti non residenti, sono tenuti a rilevare e a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria ad esclusione di quelle effettuate mediante versamento in conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro; l'esistenza dei rapporti e l'esistenza di qualsiasi operazione di cui al precedente periodo, compiuta al di fuori di un rapporto continuativo, nonché la natura degli stessi sono comunicati all'anagrafe tributaria, ed archiviate in

tributaria, avente ad oggetto le operazioni ed i rapporti di natura finanziaria instaurati dal contribuente con ogni genere di intermediario finanziario¹⁸³.

Infine, in una sorta di *climax* crescente in termini di incisività e sempre nell'alveo della categoria dei poteri che si estrinsecano in interrogazioni informatiche alle banche dati a disposizione degli Uffici finanziari, troviamo, nell'ordine, l'art. 35, comma 26, del richiamato D.L. n. 223/06, norma che facoltizza alcuni Agenti della riscossione, appositamente individuati¹⁸⁴, ad accedere *a tutti i dati rilevanti* detenuti presso *soggetti pubblici o privati*, potendo, altresì, *prendere visione ed estrarre copia degli atti riguardanti i predetti dati, nonché ottenere le relative certificazioni*; l'art. 27, comma 8, del D.L. 29 novembre 2008 n. 185¹⁸⁵ che autorizza l'Agenzia delle Entrate a segnalare all'Agente della riscossione i dati acquisiti nell'espletamento delle indagini bancarie¹⁸⁶ e consistenti, appunto, nell'esistenza di rapporti di natura finanziaria e creditizia intercorsi tra i contribuenti debitori ed i soggetti operanti nel settore bancario, postale e finanziario; da ultimo, l'art. 29, comma 1, lett. d) del più volte richiamato D.L. n. 78/2010, che ha imposto addirittura un vero e proprio obbligo per il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, nel momento in cui affida in carico all'agente della riscossione le somme richieste nell'avviso di accertamento c.d. esecutivo, di fornire tutti gli elementi utili, acquisiti anche in fase di accertamento, per il potenziamento dell'efficacia della riscossione¹⁸⁷.

apposita sezione, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari e dei soggetti che intrattengono con gli operatori finanziari qualsiasi rapporto o effettuano operazioni al di fuori di un rapporto continuativo per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, compreso il codice fiscale.

¹⁸³ Così dispone, infatti, l'art. 35, comma 25, del D.L. n. 223/06.

¹⁸⁴ L'art. 35, comma 26-*bis*, del medesimo D.L. n. 223/06, riduce, in modo significativo, la platea degli agenti che possono avere accesso a tale tipo di informazioni, attribuendo il relativo vaglio non già allo stesso Ente della riscossione, bensì all'Agenzia delle Entrate che deve individuare, mediante apposito Provvedimento del Direttore, i criteri, basati su *valutazioni di competenza e di professionalità*, che Equitalia deve utilizzare nella selezione dei dipendenti autorizzati all'accesso a tali banche dati. L'accesso, dunque, può essere consentito esclusivamente ai soggetti che possiedono adeguati requisiti sotto il profilo dell'anzianità di servizio, della competenza e della professionalità. Per maggiori ragguagli al riguardo si leggano R. Loiero-G. Malinconico, *Le nuove norme in tema di Anagrafe tributaria. L'accesso degli agenti della riscossione e l'anagrafe dei rapporti finanziari*, in *Il Fisco*, n. 3/07, pp. 300 ss..

¹⁸⁵ Poi convertito dalla Legge del 28 gennaio 2009, n. 2.

¹⁸⁶ Ci si riferisce, segnatamente, a quella prevista dall'art. 32, comma 1, n. 7 del D.P.R. n. 600/73 e dall'art. 51, comma 2, n. 7, del D.P.R. n. 633/72.

¹⁸⁷ L'importanza di tale norma, nell'ottica di un potenziamento degli strumenti di riscossione, si rinviene non solo e non tanto nell'aver imposto come un obbligo informativo ciò che prima rappresentava una mera facoltà, *rectius* un onere gravante sull'agente della riscossione, ma, e

La seconda, decisamente più penetrante ed invasiva, categoria di poteri che può esercitare l'Agente della riscossione rimarca, quasi specularmente, gli accessi, le ispezioni e le verifiche contemplate, e riservate ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, dagli artt. 33 del D.P.R. n. 600/73 e 52 del D.P.R. n. 633/72¹⁸⁸, fissando, tuttavia, all'uopo precise condizioni e limiti per l'esercizio di tali facoltà. L'art. 35, comma 25-bis, del D.L. n. 223/06, istitutivo delle anzidette prerogative¹⁸⁹, dispone, difatti, che esse possono essere indirizzate unicamente per l'acquisizione *di copia di tutta la documentazione utile all'individuazione dell'importo dei crediti di cui i debitori morosi sono titolari nei confronti di soggetti terzi*, possono essere avviate previa autorizzazione del Direttore generale¹⁹⁰ e soltanto qualora il contribuente, soggetto

soprattutto, nell'aver potenzialmente ed effettivamente dilatato lo spettro d'azione dei funzionari di Equitalia, attraverso un travaso automatico di dati che, oggi, in virtù degli artt. 28 e 30 del medesimo D.L. n. 78/2010 è completato, altresì, dai flussi informativi provenienti dall'INPS, ed aventi ad oggetto le posizioni reddituali, previdenziali e contributive dei lavoratori dipendenti ed assimilati. In particolare l'art. 28, rubricato *Incrocio tra le basi dati dell'INPS e dell'Agenzia delle entrate per contrastare la microevasione diffusa*, dispone che «Al fine di contrastare l'inadempimento dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, l'Agenzia delle Entrate esegue specifici controlli sulle posizioni dei soggetti che risultano aver percepito e non dichiarato redditi di lavoro dipendente ed assimilati sui quali, in base ai flussi informativi dell'INPS, risultano versati i contributi previdenziali e non risultano effettuate le previste ritenute». Per quanto attiene, in successione, alla fase di riscossione, l'art. 30, rubricato, appunto, *Potenziamento dei processi di riscossione dell'INPS*, al comma 6, specularmente, recita «All'atto di affidamento e, successivamente, in presenza di nuovi elementi, l'Inps fornisce, anche su richiesta dell'agente della riscossione, tutti gli elementi, utili a migliorare l'efficacia dell'azione di recupero».

¹⁸⁸ Esula dal presente lavoro sviscerare, *ex professo*, la disciplina dei poteri di accesso, ispezioni e verifiche contenute nei citati articoli del D.P.R. n. 600/73 e del D.P.R. n. 633/72, e pertanto si rimanda, senza pretesa di completezza, a G. Vanz, *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2005; A. Viotto, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002. Sotto il profilo dell'analisi giurisprudenziale si veda F.A. Cimino, *Il potere di accesso dell'amministrazione finanziaria presso il contribuente-Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, II, pp. 391 e ss..

¹⁸⁹ Per un'approfondita disamina di tali disposizioni si legga L. Lovecchio, *Le novità del 2006 in materia di riscossione dal decreto Bersani-Visco alla manovra d'autunno*, in *Boll. Trib.*, n. 7/07, pp. 617 e 618; D. Carmineo, *I nuovi poteri degli agenti della riscossione*, in *Boll. Trib.*, n. 11/07, pp. 935 e 936.

¹⁹⁰ Si rimarca che detta autorizzazione rilasciata dall'organo gerarchicamente superiore all'agente della riscossione procedente rappresenta un atto necessario ai fini del legittimo espletamento dei poteri in esame. E, per quanto concerne la natura e le caratteristiche della prescritta obbligatoria autorizzazione, bisognerà riferirsi e, contestualmente, rispettare, tutte le cautele procedurali e procedurali previste per l'analoga autorizzazione che il Direttore dell'Agenzia delle Entrate concede ai suoi funzionari nel momento in cui esercitano i poteri contemplati dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, essendo i primi modellati sul paradigma di questi ultimi. In ragione di ciò, in aggiunta dell'autorizzazione rilasciata dal direttore generale di Equitalia, qualora l'agente della riscossione intenda effettuare un accesso ai sensi del richiamato art. 33 in locali adibiti dal contribuente ad uso promiscuo (o esclusivamente residenziale), è necessaria altresì l'autorizzazione rilasciata dal

esercente attività di impresa ovvero attività di lavoro autonomo, risulti moroso nel pagamento delle imposte iscritte a ruolo per un importo superiore a venticinquemila euro¹⁹¹. L'esercizio di questi poteri, in virtù del dato letterale stesso¹⁹², sembra, dunque, ancorato ed indirizzato al solo reperimento della documentazione comprovante l'esistenza di crediti verso terzi¹⁹³ e deve riguardare importi iscritti a ruolo, anche se in tempi diversi ed in forza di titoli differenti¹⁹⁴, per i quali il contribuente risulti ancora

Procuratore della Repubblica, dovendosi equilibrare l'esigenza dell'Erario a riscuotere le imposte iscritte a ruolo con il principio costituzionale di inviolabilità del domicilio. Risulterà, parimenti, necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina se, durante l'accesso, sarà necessario procedere a "*perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è exceptio il segreto professionale*".

L'autorizzazione del Direttore generale deve, inoltre, essere rilasciata per iscritto, motivata in ordine alle ragioni di fatto e di diritto che hanno indotto l'agente della riscossione ad esercitare i poteri in questione - dando conto, in concreto, della necessità di accedere presso la sede del contribuente per individuare crediti verso terzi, giusta l'insufficienza dei beni di proprietà dello stesso per il soddisfacimento della pretesa erariale - nonché deve essere stata concessa prima dell'inizio dell'accesso, non avendo efficacia sanante il comportamento del contribuente che non si sia opposto all'accesso stesso.

¹⁹¹ Attesa la *ratio* della disposizione che contempla tali poteri - come si è scritto l'art. 35, comma 25-*bis*, del D.L. n. 223/06 - sembrerebbe più corretto riferire la soglia quantitativa di valore del credito per l'avvio di tali accessi alla reale morosità maturata dal contribuente e non già alla originaria (e magari più elevata) somma iscritta a ruolo. In ogni caso, questo spartiacque quantitativo assurge a parametro inderogabile fissato dal Legislatore ed è tale da giustificare un'eccezione al principio costituzionale di inviolabilità del domicilio.

¹⁹² Critica la collocazione del richiamato art. 35, comma 25-*bis*, del D.L. n. 223/06, M. Basilavecchia, *Soggetti passivi e riscossione coattiva*, cit., p. 3394, il quale osserva che il legislatore, anziché inserirlo, come sarebbe stato certamente più trasparente, nel corpo del D.P.R. n. 602/73, ha preferito introdurre il comma 25-*bis* nell'art. 35 del D.L. n. 223/06 che, pur prevedendo poteri di acquisizione dei dati degli agenti della riscossione presso l'Agenzia delle entrate, non è certo una disposizione di «sistema», oltretutto spezzando l'evidente continuità logica e temporale tra i commi 25 e 26 di quel testo normativo. Lo stesso Autore apprezza, di contro, la portata sistematica dell'innovazione, siccome conferma, in modo eclatante, la tendenza alla unitarietà della funzione impositiva secondo una logica che, per esigenze di efficienza e di buon funzionamento, sempre meno tollera l'adozione di schemi giuridici completamente diversi tra accertamento e riscossione.

¹⁹³ Si evidenzia che la rilevanza della norma in esame, e dei poteri da essa contemplati, assume maggior vigore sol leggendo il novellato art. 75-*bis* del D.P.R. n. 602/73, disposizione che sarà trattata approfonditamente *infra*, essendo sufficiente, in questa sede, anticipare che in forza di tale previsione l'agente della riscossione, decorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, prima di procedere al pignoramento di crediti, fitti e pignoni del debitore, può chiedere ai terzi, debitori del soggetto iscritto a ruolo o dei suoi coobbligati, di indicare per iscritto in modo dettagliato cose e somme da loro dovute; in caso di inadempimento, il terzo sarà passibile di sanzione tributaria. Ebbene, la possibilità di esperire entrambi i controlli e le indagini permesse dalle norme in parola consente di incrociare i dati singolarmente rilevati per addivenire ad una completa ricostruzione della posizione creditoria del contribuente moroso, acquisendo, dunque, informazioni altrimenti difficilmente reperibili.

¹⁹⁴ In tal senso si confronti la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 gennaio 2007, n. 1/E, par. 6.2.

moroso e, sotto il profilo patrimoniale, non intestatario, ovvero non titolare a sufficienza, di beni capienti rispetto al credito azionato¹⁹⁵.

Il concreto esercizio dei poteri di accesso ai dati economici e patrimoniali del contribuente desta, come si accennava in premessa, qualche perplessità legata all'attribuzione ad un soggetto privo della funzione di determinazione del tributo di modalità di indagine peculiari e connaturate proprio con tale ultimo momento. Ci si potrebbe domandare, ad esempio, quale comportamento dovrebbe adottare l'Agente della riscossione nel momento in cui, recatosi presso l'abitazione o l'ufficio del contribuente per ricercare *documentazione comprovante l'esistenza di crediti presso terzi*, rinvenga certificati che attestino l'esistenza di beni patrimoniali del contribuente stesso ovvero conti correnti o contanti non risultanti, evidentemente, dalle banche dati ufficiali¹⁹⁶. In tali situazioni sembrerebbe verificarsi un conflitto tra la funzione immediata cui tali prerogative sono indirizzate, vale a dire la possibilità di attivare l'eventuale pignoramento presso terzi - che, dunque, inibirebbe la materiale apprensione di tale documentazione perché non sarebbe utilizzabile per la finalità indicata - con la funzione mediata nel cui alveo si inseriscono tali poteri, e cioè l'esatta e completa ricostruzione della posizione patrimoniale e creditoria del contribuente, tesa all'effettiva consecuzione del credito tributario che, al contrario, potrebbe legittimare l'utilizzo di tali ulteriori informazioni rinvenute, in quanto rilevanti per l'attività di riscossione *lato sensu* intesa. Da un lato, quindi, si pone il dato letterale dell'art. 35, comma 25-bis, del D.L. n. 223/06 con i suoi circoscritti limiti applicativi e funzionali

¹⁹⁵ Sotto il profilo soggettivo, la norma non specifica chi, tra gli Agenti della riscossione, sia abilitato a svolgere i suddetti poteri istruttori, in particolare se occorra la presenza di "ufficiali della riscossione", particolare figura disciplinata dagli artt. 42 e ss. del D.Lgs. n. 112 del 1999, ovvero basti la presenza di semplici dipendenti. Secondo F. Montanari, *L'utilizzabilità dei poteri istruttori ai fini della riscossione*, in *Dial. dir. trib.*, 2009, p. 61, è ragionevole ritenere che anche i poteri di accesso, ispezioni e verifiche, così come è stato normativamente previsto per l'atto di pignoramento dei crediti del debitore presso terzi, possono essere esercitati dai dipendenti privi della qualifica di "ufficiali della riscossione", in quanto l'esercizio di detti poteri è proprio finalizzato all'individuazione di un eventuale *debitor debitoris* e, conseguentemente, alla effettuazione del pignoramento presso terzi. Sarebbe, pertanto, privo di giustificazione, ed assolutamente antieconomico, che le operazioni di ricerca dei beni debbano essere effettuate da taluni soggetti ma che, poi, l'atto di pignoramento venga redatto da soggetti estranei a tali operazioni.

¹⁹⁶ Si può immaginare, ad esempio, il rinvenimento dell'atto di rogito di un immobile, di proprietà del contribuente, ubicato all'estero e mai segnalato dal contribuente all'interno del quadro RW della dichiarazione dei redditi, ovvero il ritrovamento dell'originale della dichiarazione riservata relativa ad un'operazione di scudo effettuata dal contribuente che certifica l'esistenza di un conto corrente segreto acceso presso un intermediario italiano o, ancora, l'esistenza di un atto istitutivo di *trust* che indichi il contribuente tra i beneficiari del *trust fund*.

mentre, dall'altro ed in senso antitetico, l'esigenza di rendere l'attività di indagine efficace al punto da riuscire ad individuare strutture create ad arte dal contribuente in grado, tendenzialmente, di sfuggire alle ordinarie attività di ricerca poste in essere dall'Agente della riscossione¹⁹⁷. A quanto consta, non si registrano, ad oggi, pronunce emesse dal Giudice dell'esecuzione sul corretto esercizio di tali "intrusioni" eseguite da Equitalia presso gli uffici o l'abitazione del contribuente; tuttavia non può escludersi che quest'ultimo, destinatario dell'accesso *ex art. 35, comma 25-bis*, nel corso del quale venga ritrovata e requisita documentazione non propriamente comprovante l'esistenza di crediti verso terzi, possa lamentare l'eccesso di potere perpetuato in suo danno da questi ed il successivo utilizzo di dati illegittimamente acquisiti.

Ben più fondati dubbi, del resto, potrebbero sorgere qualora, nel corso dell'accesso, venissero rilevate addirittura violazioni di carattere fiscale tali da sfociare nella eventuale constatazione di materia imponibile in capo al contribuente moroso: in siffatte situazioni, se venissero oltremodo dilatate le maglie che circoscrivono i limiti applicativi del citato comma *25-bis* dell'art. 35, si rischierebbe il mutamento, addirittura, della funzione propria dei descritti accessi, da ricognitiva della situazione creditoria del debitore a determinante la capacità contributiva dello stesso, con una palese violazione della soggettività attiva dell'Organo deputato all'accertamento della capacità economica del contribuente.

Proprio a tale ultimo riguardo, viceversa, a differenti conclusioni si deve giungere qualora l'accesso da parte dei funzionari di Equitalia sia svolto in collaborazione con la Guardia di Finanza, proficua forma di cooperazione introdotta recentemente dal Legislatore con l'intento di ridurre la quota dei crediti fiscali rimasti inevasi. La disciplina, contenuta nell'art. 3, comma 5, del più volte menzionato D.L. n. 203 del 2005¹⁹⁸ - implementata e resa operativa dal D.M. 18 luglio 2007¹⁹⁹ e, ancor meglio, da

¹⁹⁷ Il pensiero corre a R. Lupi, *Poteri esattivi forti con i deboli e deboli con i forti*, in *Dial. dir. trib.*, 2009, pp. 70 e ss., il quale lamenta la scarsa efficacia delle misure di indagine affidate ad Equitalia, in considerazione del fatto che esse funzionano quando il debitore mantiene conti bancari visibili ed è creditore di soggetti diligenti, che intendono liberarsi validamente del proprio debito, pagando nelle mani dell'esattore, mentre risultano inadeguate quando il contribuente è stato previdente, usando società, prestanome e altri strumenti di *asset protection*.

¹⁹⁸ L'art. 3, comma 5, del citato Decreto Legge recita: «*Ai fini dell'esercizio dell'attività di cui al comma 4, lettera a), il corpo della Guardia di Finanza, con i poteri e le facoltà previsti dall'art. 2, comma 4, del D. Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, attua forme di collaborazione con la Riscossione S.p.A., secondo le modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti il*

diverse Circolari del Comando generale della Guardia di Finanza²⁰⁰ - prevede, difatti, la possibilità per Equitalia di inoltrare alla Guardia di Finanza richieste di collaborazione²⁰¹ tese non solo ad arricchire i dati e le informazioni in suo possesso ed utili per attivare la procedura coattiva, ma, altresì, ad ottenere una sinergia operativa durante le operazioni di accesso, ispezione e verifica eseguite presso il contribuente. Obiettivo cardinale di questa forma di cooperazione consiste, infatti, nel completare vicendevolmente le differenti funzioni proprie dei due Organi, nell'ottica di velocizzare i tempi delle indagini e della conseguente espropriazione forzata²⁰². Nel corso di tali

comandante generale dello stesso corpo della Guardia di Finanza ed il direttore dell'Agenzia delle Entrate».

¹⁹⁹ In forza dell'art. 1 del D.M. 18 luglio 2007 Equitalia può rivolgere al Corpo della Guardia di Finanza richieste di collaborazione per lo sviluppo di attività di ricerca, elaborazione e fornitura di dati e notizie utili ai fini della riscossione mediante ruolo, anche con riferimento al compimento di atti fraudolenti idonei a rendere inefficace la procedura coattiva.

²⁰⁰ In particolare, si richiamano le *Circolari n. 159/INCC del 7 dicembre 2007 e n. 0155554 del 8 maggio 2009* che hanno diramato le direttive operative di indirizzo per l'attuazione di svariati interventi in fase di riscossione tributaria, attuati in collaborazione con Equitalia, ed indirizzati, in particolare, agli accertamenti patrimoniali finalizzati alla riscossione su obiettivi più concreti, efficaci ed immediatamente utilizzabili per l'attività di recupero coattivo. Tali interventi sono stati suddivisi in "*accertamenti patrimoniali*" ed "*interventi per pignoramento*": i primi tesi a ricostruire le attività patrimoniali esistenti all'atto dell'intervento, eseguito congiuntamente da pattuglie del Corpo e da funzionari della società Equitalia, con particolare riguardo alle disponibilità liquide, ai crediti ed alle attività finanziarie, alle rimanenze ed alle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie di proprietà del debitore moroso; i secondi, invece, prevedono la presenza dei militari del Corpo in veste di ausilio ed assistenza agli ufficiali della riscossione, dovendo assolvere, in particolare, alle funzioni di "forza pubblica" ai sensi dell'art. 513 c.p.c., nelle ipotesi in cui le circostanze effettive del pignoramento dovessero rendere opportuna l'adozione di particolari misure finalizzate a garantire la regolarità e la sicurezza delle operazioni. Per un commento approfondito delle menzionate Circolari si confrontino S. Capolupo, *La Guardia di Finanza chiarisce la collaborazione con Equitalia*, in *Corr. Trib.*, n. 25/09, pp. 2000 e ss.; C. Nocera, *Circolare Guardia di Finanza prot. n. 155554/09 dell'8 maggio 2009- collaborazione tra Guardia di Finanza ed Equitalia*, in *Il Fisco*, n. 22/09, pp. 3627 e ss..

²⁰¹ La citata Circolare del Corpo, quella del 2009, precisa che sarà di competenza della Guardia di Finanza il compito di selezionare dalla platea dei debitori erariali quelle imprese e/o lavoratori autonomi operanti sul mercato che presentano profili di rischio elevati ai fini del recupero delle somme più consistenti.

²⁰² Chiaro esempio di come l'operato sinergico tra i due Organi miri a raggiungere elevati standard di efficienza e, al contempo, eliminare possibili duplicazioni del medesimo lavoro, è offerto dalla circostanza che alla richiesta di collaborazione inoltrata da Equitalia ai fini dell'accertamento patrimoniale non dovrà seguire, ad opera dei reparti del Corpo della Guardia di Finanza, la preventiva interrogazione degli archivi dell'Anagrafe Tributaria e dei data-base camerali, allo scopo di individuare eventuali beni mobili registrati ed immobili in capo al debitore iscritto a ruolo, dal momento che tali attività dovranno essere previamente e direttamente espletate dagli Agenti della riscossione che dovranno, poi, preoccuparsi di sintetizzare le risultanze delle ricerche informatiche alla Guardia di Finanza. Quest'ultima, dunque, dovrà soltanto completare il quadro informativo tracciato dall'Ente di riscossione con ogni altro eventuale elemento o notizia in suo possesso, pervenute, magari, a seguito dell'attività di *intelligence* e di controllo economico del territorio autonomamente svolte.

attività, la conduzione delle operazioni compete alla Guardia di Finanza sulla base delle relative disposizioni interne emanate dall'Organo, mentre in capo agli Agenti della riscossione residua il ruolo di collaborazione e supporto *per l'esecuzione degli atti, coadiuvando i militari specialmente nelle fasi di acquisizione ed ispezione della contabilità*, soprattutto per stroncare sul nascere il rischio di eventuali manovre distruttive o tentativi di occultamento da parte del contribuente sui beni da pignorare²⁰³.

Considerato che l'accesso condotto dalla Guardia di Finanza, con il supporto di Equitalia, mira a ricostruire le attività patrimoniali esistenti all'atto dell'intervento, acquisendo la documentazione limitata al periodo d'imposta chiuso ed a quello in corso, non è difficile ipotizzare l'avverarsi di circostanze, come quelle poc'anzi individuate²⁰⁴, tali da innescare un controllo fiscale *ex novo* a seguito dell'emersione di indizi di violazioni tributarie, formali o sostanziali²⁰⁵, poste in essere dal contribuente sottoposto all'accesso. Ora, se trattasi di violazioni rilevanti sotto il profilo penaltributario *nulla quaestio*, posto che i militari della Guardia di Finanza, in qualità di Ufficiali ed agenti di polizia tributaria, devono, ai sensi dell'art. 220 delle disposizioni di attuazione al codice di procedura penale, dare tempestiva informazione all'Autorità giudiziaria della notizia di reato²⁰⁶. Mentre, qualora trattasi di illecito di carattere amministrativo, potrebbe trovare applicazione l'art. 36, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui *“i soggetti istituzionalmente incaricati di svolgere attività ispettive o di vigilanza ... che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ... al comando della Guardia di finanza competente in*

²⁰³ Questo compito è strettamente correlato con la previsione contenuta nell'art. 49, terzo comma, del D.P.R. n. 602/73, laddove assegna agli agenti della riscossione le funzioni demandate agli ufficiali giudiziari, nonché con gli art. 513 e 517 del c.p.c. che attribuiscono poteri specifici finalizzati alla ricerca delle cose da pignorare e, contestualmente, impongono al medesimo Agente della riscossione determinati obblighi, quali l'individuazione *delle cose ritenute di più facile e pronta liquidazione, nel limite di un presumibile valore di realizzo, pari all'importo del credito precettato, aumentato della metà*, nonché la redazione del processo verbale che riferisce dell'ingiunzione rivolta al debitore di astenersi da qualsiasi atto diretto a sottrarre alla garanzia del credito i beni che si assoggettano all'espropriazione ed i frutti di essi.

²⁰⁴ Si rimanda alla nota 97.

²⁰⁵ Si pensi, ad esempio, all'omessa o irregolare tenuta di registri contabili obbligatori, ovvero alla presenza di materia imponibile non indicata in dichiarazione dei redditi.

²⁰⁶ Secondo la più volte richiamata Circolare della Guardia di Finanza, in tal caso, il controllo dovrebbe soffermarsi sul periodo di imposta in corso e su quello precedente; tuttavia si ritiene che pochi ostacoli sussistano all'estensione della verifica anche ad anni pregressi, qualora si evidenziassero indizi di violazioni fiscali altresì per tali annualità.

relazione al luogo di rilevazione degli stessi”²⁰⁷. Il possibile utilizzo, anche per finalità accertative, delle risultanze emerse nel corso di questi nuovi accessi sembrerebbe mascherare un ampliamento delle attività inquisitorie e di indagine (anche) in favore della Guardia di Finanza che, servendosi delle forme di cooperazione con Equitalia, mirate, all'apparenza, alla ricognizione delle disponibilità liquide e patrimoniali del debitore inadempiente, potrebbe intercettare nuova materia imponibile imputabile al medesimo soggetto sottoposto a verifica ovvero a terzi ad esso correlati.

Ulteriore *punctum dolens* della normativa in parola riguarda la problematica individuazione del momento in cui i descritti accessi e le ispezioni possono essere avviati dai funzionari di Equitalia, in particolare se il loro esercizio sia esperibile anche in costanza della procedura di rateizzazione delle somme iscritte a ruolo²⁰⁸. Se appare

²⁰⁷ E' evidente che tale attività risulta di esclusiva pertinenza della Guardia di Finanza, restandone totalmente esclusa Equitalia. Peraltro, se le violazioni emerse non meritano particolari ed ulteriori attività istruttorie, la contestazione potrà essere effettuata con un autonomo verbale di contestazione; viceversa, se è necessario l'avvio di un'autonoma fase ispettiva, bisognerà seguire la procedura ordinaria secondo i dettami, altresì, dell'art. 12 della Legge n. 212/00, specificando, tuttavia, al contribuente che la nuova attività di verifica è conseguenza delle violazioni emerse nel corso degli accessi, ispezioni e verifiche attuati in collaborazione e su richiesta di Equitalia e finalizzati all'accertamento patrimoniale per una proficua esecuzione coattiva del credito tributario.

²⁰⁸ F. Montanari, *L'utilizzabilità dei poteri istruttori ai fini della riscossione*, cit., p. 63, si è posto il medesimo interrogativo ancorandolo ad una fase antecedente alla presentazione dell'istanza di dilazione ex art. 19 del D.P.R. n. 602/73, domandosi, in particolare, se i poteri istruttori di accesso, ispezioni e verifiche potessero essere utilizzati ancor prima della notifica della cartella di pagamento e, dunque, prima di un eventuale inadempimento da parte del destinatario. L'interpretazione letterale e sistematica della norma condurrebbe ad una risposta negativa al citato quesito, dal momento che il descritto comma 25-bis limita i descritti poteri all'acquisizione «di tutta la documentazione utile all'individuazione dell'importo dei crediti di cui i debitori morosi sono titolari nei confronti di soggetti terzi», con la conseguenza che, essi, quindi, possono essere esercitati esclusivamente nella fase di riscossione coattiva *stricto sensu* intesa, anche perché presuppongono, espressamente, la condizione soggettiva di *morosità* del contribuente che subisce l'accesso.

A differente conclusione, viceversa, a nostro avviso, potrebbe giungersi con riguardo ai poteri di accesso alle banche dati dell'Amministrazione finanziaria, segnatamente all'anagrafe dei conti, sia perché la specifica disposizione che li facoltizza, il citato comma 25 dell'art. 35 del D.L. n. 223/06, non richiede esplicitamente la qualifica di contribuente moroso, sia perché la medesima disposizione autorizza tali poteri «ai soli fini della riscossione mediante ruolo», così lasciando intendere il riferimento ad una fase procedimentale ben più ampia. La possibilità di anticipare questa tipologia di indagini ad una fase antecedente alla notifica della cartella di pagamento risponderebbe, difatti, all'esigenza di assicurare una tempestiva azione esecutiva e un buon esito della stessa, sì da impedire al contribuente debitore di distrarre beni in danno alla pretesa erariale a fronte di un titolo esecutivo già efficace. In via meramente esemplificativa, si pensi all'ipotesi in cui il contribuente iscritto a ruolo sia una società semplice. Se Equitalia dovesse attendere la notifica della cartella di pagamento alla società e lo spirare del termine dei sessanta giorni successivi alla notifica stessa prima di poter espletare le citate interrogazioni alle banche dati, potrebbe non venire tempestivamente a conoscenza dell'insussistenza di beni riferibili alla società (che, magari, potrebbe già aver cessato definitivamente l'attività) ed, al contrario, dell'esistenza di ingenti disponibilità liquide e patrimoniali in capo ai suoi soci, con la conseguenza che questi, appresa l'avvenuta

ragionevole sostenere che la semplice presentazione della richiesta di rateizzazione non inibisca *ex sé*, abbiamo visto, l'avvio o la prosecuzione di provvedimenti cautelari, ma preclude la possibilità di avviare o proseguire azioni esecutive, privando, altresì, il contribuente dello *status* di moroso – con la conseguenza che sarebbero inibiti accessi, ispezioni e verifiche presso il domicilio del contribuente – tuttavia non può escludersi che qualora Equitalia dovesse rendersi conto che l'istanza di dilazione del pagamento celi, in realtà, finalità visibilmente dilatorie dell'azione esecutiva e, contestualmente, dovesse nutrire fondati sospetti che il contribuente stia simulando cessioni di patrimonio a terzi, anche prima del diniego di concessione del provvedimento di dilazione potrebbe eseguire i controlli contemplati dall'art. 35, comma 25-*bis*, del richiamato D.L. n. 223/06, utili per il successivo pignoramento presso terzi²⁰⁹.

4.1. Segue. Le cautele procedurali in favore del contribuente sottoposto agli accessi, ispezioni e verifiche da parte di Equitalia: (parziale) trasposizione delle tutele previste durante l'esercizio di tali poteri in fase di accertamento

A fronte di così incisivi poteri di indagine esperiti nei confronti del contribuente moroso - che non trovano, se non in minima parte, corrispondenza con le facoltà

notifica della cartella di pagamento nei confronti della società, potrebbero, nel frattempo, sapientemente occultare o disfarsi dei beni personali, senza lasciare traccia alcuna di tali passaggi ed inibendo, così, l'eventuale azione revocatoria. E' evidente che siffatta situazione potrebbe non crearsi qualora, anticipando Equitalia le indagini telematiche ad una fase immediatamente successiva all'iscrizione a ruolo, potrebbe notificare la cartella di pagamento pressoché contestualmente alla società semplice ed ai soci, preoccupandosi, tuttavia, di giustificare la mancanza della preventiva escussione del patrimonio sociale, attesa la comprovata assenza di beni aggredibili.

²⁰⁹ Anche relativamente a tale problematica non si registrano, ad oggi, pronunce giurisprudenziali, ma non può escludersi che situazioni come quelle esposte possano effettivamente verificarsi ed Equitalia potrebbe validamente difendersi in giudizio, a fronte dell'eccezione di illegittimo utilizzo dei poteri previsti dal più volte indicato comma 25-*bis*, provando che fosse in possesso, già prima dell'avvio degli accessi, di informazioni che palesavano l'intenzione del contribuente di non adempiere al pagamento rateale delle imposte e, allo stesso tempo, la sua volontà di mascherare l'intestazione a terzi di beni di sua proprietà proprio per impedire una fruttuosa azione esecutiva nei suoi confronti. Non sembra difficile ipotizzare che tali ultime informazioni possano derivare dalle indagini sulle consistenze patrimoniali del contribuente, effettuate mediante le banche dati tributarie, queste sì esperibili, con minori problemi interpretativi, anche dopo la presentazione dell'istanza di dilazione, dal momento che potrebbero essere funzionali all'assunzione dei provvedimenti cautelari che sono senz'altro ammessi in tale fase.

E' naturale, infine, osservare che l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica non dovrebbe essere autorizzato quando la cartella di pagamento sia stata impugnata avanti la Commissione tributaria e quest'ultima abbia accolto l'apposita istanza di sospensione, considerato che il provvedimento cautelare, come noto, produce l'effetto di sospendere l'efficacia del titolo esecutivo fino alla sentenza di merito.

concesse al creditore privato, ancorato tutt'oggi alle limitate iniziative dell'Ufficiale giudiziario che esegue il pignoramento ed alle informazioni spontaneamente fornite dal debitore stesso²¹⁰ - si impone la necessità di individuare una tutela procedimentale, prima ancora che giurisdizionale²¹¹, molto forte per il debitore di imposta, graduata in ragione della particolare posizione soggettiva che egli ricopre nella fase di consecuzione del credito erariale ed interpretata, altresì, in considerazione dei deboli poteri di tutela accordati nella successiva fase processuale.

²¹⁰ Iniziative dell'Ufficiale giudiziario, per vero, recentemente ampliate in virtù dell'intervenuta riforma al processo civile. Tra le diverse disposizioni innovative della procedura di esecuzione forzata dei crediti civili, quella che presenta una minima somiglianza con i poteri di indagine contemplati dal citato comma 25-bis, consiste nel novellato art. 492 del codice di procedura civile. Il comma 4 della citata norma, nella prospettiva di rendere più concreta la responsabilità patrimoniale del debitore e nell'ipotesi in cui il compendio dei beni pignorati appaia insufficiente per soddisfare il creditore procedente ovvero si palesi lunga la fase di liquidazione, prevede l'invito rivolto al debitore da parte dell'ufficiale giudiziario a fornire l'indicazione di beni utilmente pignorabili, la loro ubicazione o le generalità dei terzi debitori, avvisandolo delle sanzioni previste per l'omessa o mendace dichiarazione.

Mentre il comma sette della medesima disposizione ammette la possibilità per l'ufficiale giudiziario, quando non abbia individuato beni utilmente pignorabili oppure le cose e i crediti pignorati o indicati dal debitore appaiono insufficienti a soddisfare il creditore procedente e quelli intervenuti, di richiedere informazioni utili per la ricerca di beni da sottoporre ad esecuzione «ai soggetti gestori dell'anagrafe tributaria e di altre banche dati pubbliche». Merita apposita riflessione la circostanza che, nella prospettiva processualciviltistica di diritto comune, il superamento delle esigenze di riservatezza del debitore in favore di un miglior soddisfacimento dell'interesse del creditore, possono essere giustificate solamente dalla mancanza di collaborazione da parte del debitore stesso, dal momento che il Giudice dell'esecuzione non può autorizzare l'Ufficiale giudiziario alle interrogazioni telematiche dell'anagrafe tributaria o di altre banche dati pubbliche quando il debitore abbia (positivamente) risposto alle domande formulate dall'Ufficiale giudiziario.

Infine, l'ottavo comma della medesima disposizione prevede, su istanza del creditore procedente e nell'eventualità in cui il debitore sia un imprenditore commerciale ed al sussistere delle medesime condizioni indicate nel comma 7, la possibilità per l'Ufficiale giudiziario di invitare il debitore ad indicare il luogo nel quale sono conservate le scritture contabili, nonché di nominare un professionista per il loro esame al fine dell'individuazione di cose o crediti pignorabili. Anche in siffatta fattispecie, dunque, soltanto il creditore potrà scegliere se e come utilizzare le informazioni così raccolte, non potendo l'Ufficiale giudiziario procedere in via autonoma all'eventuale pignoramento di beni mobili o immobili, ovvero dei crediti segnalati dal professionista incaricato.

Per più approfondite notazioni su tali disposizioni e, più in generale, sulla riforma del processo di esecuzione forzata, si rimanda a L. Groppoli, *Commento sub art. 492*, in *Commentario alle riforme del processo civile*, a cura di A. Briguglio-B. Capponi, II, 2007, Padova, pp. 57 e 58; F. Cordopatri, *Le nuove norme sull'esecuzione forzata*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2005, pp. 751 e ss.; F. Corsini, *L'individuazione dei beni da pignorare secondo il nuovo art. 492 c.p.c.*, in *Riv. trim.dir.proc.civ.*, 2005, pp. 815 e ss..

²¹¹ La specifica tutela giurisdizionale del contribuente sottoposto alla procedura esecutiva sarà oggetto di approfondimento nel successivo capitolo; tuttavia in questo contesto può già anticiparsi che siffatta tutela risulta differita, dal momento che il contribuente potrà far valere l'esistenza di eventuale violazioni perpetuate dall'Ufficiale della riscossione nel corso degli accessi, ispezioni e verifiche soltanto innanzi al Giudice dell'esecuzione ed in fase di opposizione al primo effettivo atto di esecuzione notificatogli.

Si è osservato che le descritte facoltà contemplate dall'art. 35, commi 25, 25-bis e 26 del D.L. n. 223/06 risultano connotate da esclusivi propositi *investigativi*²¹² della situazione creditoria del contribuente, strumentali alla successiva esecuzione coattiva del credito nei confronti di quest'ultimo. Siffatta precipua funzione distingue nettamente i riferiti poteri rispetto a quelli omogenei, *istruttori*, riconosciuti all'Ente impositore al fine di attuare concretamente le norme tributarie ed accertare l'esatto adempimento, da parte del soggetto passivo d'imposta, degli obblighi previsti dalla legge. Senonché, tale diversità sussiste soltanto nel fine, non anche nella concreta articolazione degli strumenti modellandosi, quelli in dotazione ad Equitalia, dichiaratamente sulla falsariga di quelli adottati dagli Uffici accertatori – essendo, appunto, l'attività di recupero dei tributi forgiata sulla logica di autoritatività dell'azione di Equitalia, ben lontana dagli schemi della disciplina processualcivilistica di diritto comune – con la conseguenza che il sistema di garanzie da approntare in favore del debitore inadempiente dovrà necessariamente convergere verso quello esistente a tutela del contribuente sottoposto a verifica fiscale, pur dovendo verificare, volta per volta, la concreta compatibilità di tali garanzie con la natura ontologica dell'attività di riscossione.

Troveranno, quindi, anzitutto e senz'altro applicazione le garanzie procedurali disciplinate dalla Legge n. 212 del 2000²¹³, comunemente nota come Statuto del contribuente, in virtù del precetto contenuto nell'art. 17 della medesima Legge che estende la platea dei destinatari delle citate norme «*anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari*», ricomprendendovi coloro «*che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura*»²¹⁴. In ragione di tale estensione, gli atti emanati dagli Agenti della riscossione dovranno,

²¹² In un'accezione più sfumata rispetto al comune senso da attribuire all'espressione, M. Basilavecchia, *Sulle garanzie tutto da definire*, in *Dir.prat.trib.*, 2007, I, p. 197, definisce tali poteri come *strumenti ed adempimenti istruttori*.

²¹³ Per un raffronto tra la disciplina, in materia, contenuta nello Statuto del contribuente ed i moniti espressi dalla Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo, si rimanda a S. Muleo, *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. Trib.*, n. 10/09, pp. 762 e ss.

²¹⁴ A. De Fazio, *Gli organi indiretti dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione dello Statuto dei diritti del contribuente*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi-A. Fedele, Milano, 2005, p. 815, afferma che con il disposto dell'art. 17 dello Statuto il Legislatore ha voluto fornire una risposta all'esigenza di tutela in tutte quelle ipotesi in cui il contribuente entra in contatto con soggetti esterni all'organizzazione amministrativa finanziaria, in senso proprio.

nell'ordine, essere comunicati *nel luogo di effettivo domicilio del contribuente*, ovvero in quello in cui esso *ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare*²¹⁵, non potranno prescindere da quel contenuto minimo previsto dall'art. 7 dello Statuto²¹⁶ e l'operato di Equitalia dovrà essere improntato al principio di collaborazione e buona fede²¹⁷ ma, soprattutto, nel corso degli accessi, ispezioni e verifiche, dovrà conformarsi alla scansione temporale²¹⁸ e procedimentale disciplinata dall'art. 12 della citata L. n. 212/00. Segnatamente, prima di avviare la verifica, il funzionario di Equitalia dovrà informare il contribuente delle ragioni che l'hanno giustificata e dell'oggetto che la riguarda, nonché della facoltà di farsi eventualmente assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, mentre il contribuente avrà diritto a chiedere che l'esame della documentazione contabile amministrativa sia effettuato nella sede dei verificatori o presso il professionista che lo assiste e che, nel relativo verbale di chiusura delle indagini, siano raccolte le osservazioni dallo stesso formulate²¹⁹.

²¹⁵ Tali indicazioni sono contenute nell'art. 6, comma 1, dello Statuto che mira a garantire l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, fatte salve le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari. E tra gli atti che possono essere *comunicati* al contribuente da parte dell'Agente della riscossione, che dunque seguono la disciplina contemplata dal comma 1 dell'art. 6 medesimo, rientrano, in via meramente esemplificativa, le comunicazioni di sgravio della cartella o la richiesta di fornire ulteriore documentazione necessaria per verificare i presupposti per concedere la rateizzazione delle imposte, nonché le comunicazioni relative alla richiesta di garanzia fideiussoria. Si osserva che si applica, altresì, all'Agente della riscossione il comma 4 del citato articolo 6, nella parte in cui prevede il divieto di richiedere al contribuente documenti o informazioni che si trovino già nella disponibilità di qualsiasi altra pubblica amministrazione.

²¹⁶ Per cui gli atti del concessionario devono indicare «a) *l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento*; b) *l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela*; c) *le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili*».

²¹⁷ Contemplato dall'art. 10, comma 1, dello Statuto.

²¹⁸ Pertanto, dovranno valere i limiti temporali di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente previsti dall'art. 12, comma 5, dello Statuto.

²¹⁹ Si ritiene, tuttavia, che non tutti i precetti contenuti nello Statuto possono trovare automatica trasposizione nell'attività svolta da Equitalia, in particolar modo di quelli la cui concreta attuazione si scontra con le finalità delle indagini avviate dai funzionari della riscossione. Il riferimento, ad esempio, corre all'art. 12, comma 7, laddove autorizza il contribuente sottoposto a verifica a presentare, nei successivi 60 giorni dal rilascio di copia del processo verbale di constatazione, eventuali osservazioni e richieste che saranno valutate dagli uffici impositori i quali, salvo casi di particolare e motivata urgenza, non potranno emettere l'atto impositivo prima della scadenza del predetto termine. Ebbene, se si ritenesse applicabile tale precetto anche all'esito delle indagini svolte per rinvenire beni o denari da sottoporre ad esecuzione forzata, nel lasso temporale di 60 giorni per presentare eventuali osservazioni – che del resto non avrebbero alcuna utilità rispetto alla concreta attività esecutiva che sarà posta in essere – il debitore potrebbe disporre dei crediti che vanta verso terzi che, in assenza del vincolo del pignoramento, restano nella sua esclusiva disponibilità.

Di poi, non potrebbe teoricamente e parimenti escludersi il trasversale utilizzo dello strumento dell'autotutela anche nei confronti degli atti, ritenuti illegittimi²²⁰, assunti dall'Agente della riscossione nel corso delle attività d'indagine propedeutiche all'assunzione di futuri provvedimenti espropriativi e, al contempo, il potere di sollecitare il Garante del contribuente ad attivare la procedura dell'autotutela proprio nei confronti degli atti di riscossione notificati al contribuente, stante la previsione dell'art. 13, comma 6, del menzionato Statuto del contribuente.

Se si intende assegnare, infine, come si ritiene, ai descritti poteri, accordati all'Agente della riscossione nella fase di perlustrazione della situazione patrimoniale del debitore, natura non discrezionale, in ragione del fatto che le rispettive norme di riferimento circoscrivono ben delineati confini di applicabilità, dettando, altresì, modi e tempi del loro utilizzo, l'attività svolta in questa fase da Equitalia dovrebbe sfuggire al sindacato di legittimità sotto il profilo dell'eccesso di potere²²¹, limitandosi, quindi, la tutela del contribuente, in prima battuta, al rispetto delle cautele procedurali *supra* descritte e, in ultima analisi, alla successiva censura, innanzi al Giudice dell'esecuzione, dei soli profili di illegittimità recati dagli atti adottati²²².

Naturalmente, eventuali osservazioni o censure sulle modalità di svolgimento degli accessi, ispezioni e verifiche potranno essere oggetto dell'opposizione avverso l'atto di pignoramento vero e proprio. In tal modo, tuttavia, il bilanciamento tra ragioni dell'Amministrazione finanziaria – impedire atti di distrazione del patrimonio a fronte di un titolo esecutivo ormai efficace – e difesa dei diritti del contribuente in fase di indagine e ricerche pende, ancora una volta, dal lato dell'Erario, essendo garantita al contribuente soltanto una tutela giurisdizionale differita, aggravata, come vedremo nel successivo capitolo, da una tempistica accelerata e da un ambito oggettivo di applicabilità oltremodo ristretto.

²²⁰ Si pensi, ad esempio, all'accesso presso l'abitazione del contribuente eseguito in assenza di preventiva autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica ovvero in possesso di un'autorizzazione nient'affatto motivata in ordine alle ragioni in punto di fatto e di diritto che hanno indotto l'Agente della riscossione ad esercitare i poteri in questione.

²²¹ Ad eccezione dell'ipotesi immaginata *sub* nota 110. Sul tema valgono le interessanti considerazioni di S. Lombardi, *Brevi riflessioni sulla discrezionalità e sulle figure sintomatiche di eccesso di potere nella attuale dinamica impositiva*, in *Boll. Trib.*, 2007, pp. 413 e ss..

²²² In senso sintonico, A. Comelli, *L'ampliamento dei poteri di indagine attribuiti agli agenti della riscossione: profili sistematici*, in A. Comelli-C. Glendi, *La riscossione dei tributi*, cit., p. 132, laddove esclude che nella scelta dello specifico potere da adottare in concreto possano incidere ragioni di opportunità e convenienza, ad esempio in base all'importo del tributo da riscuotere, in quanto, in tal caso, si ammetterebbe la legittimità di un'attività arbitraria, in contrasto con il principio di imparzialità. Ovviamente, prosegue l'Autore, ciò non esclude che la scelta in concreto adottata dall'agente della riscossione non scaturisca, nella prassi operativa, da una valutazione condizionata dall'esperienza concreta che lo stesso ha maturato nello svolgere l'attività di riscossione e nell'esaminare la posizione del debitore, al fine di individuare la strada più rapida e sicura per recuperare il credito nei confronti di quest'ultimo. Tuttavia, tale elemento imprescindibile di soggettività non può sconfinare nell'arbitrio da parte dell'agente, la cui attività è sempre e

5. Le speciali misure esecutive contemplate dalla normativa fiscale *versus* il sacrificato interesse (legittimo) del contribuente al corretto esercizio del potere esattivo

Sino a questo momento abbiamo cercato di esplorare gli strumenti posti a disposizione dell'Agente della riscossione al fine di garantirsi la fruttuosità dell'azione esecutiva vera e propria, mediante, appunto, l'impiego di misure tese ad impedire la distrazione dei beni, eventuale oggetto del futuro pignoramento, nonché mediante l'esercizio di quell'attività di *intelligence* volta a stanare proprio quei beni da sottoporre, successivamente, all'esecuzione coattiva.

A questo punto non ci resta che giungere al momento di sintesi che trova sbocco nell'estinzione (coattiva) della prestazione cui è obbligato il soggetto passivo d'imposta, verificando, dunque, le peculiarità dell'atteggiarsi dell'esecuzione forzata tributaria vera e propria.

Nelle pagine precedenti sono state riepilogate le diverse teorie sull'essenza ontologica di tale procedimento esecutivo, individuando il punto di contatto fra le varie tesi nella riconosciuta capacità del creditore di diritto pubblico di portare autonomamente ad esecuzione i provvedimenti autoritativi emanati, in una sorta di autotutela esecutiva che sembra riprodurre, sul piano coattivo, i connotati (e le prerogative) del potere impositivo. E, difatti, l'Agente della riscossione incarna il ruolo di attore principale ed indiscusso di tutto il procedimento forzoso, autorità espressamente riconosciutagli dal Legislatore allorquando lo ha autorizzato a procedere *«alla riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo, degli interessi di mora e delle spese di esecuzione»* secondo le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 602/73, specificando ulteriormente che *«per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo»*²²³. Equiparate, poi, le sue funzioni a quelle esercitate dall'ufficiale giudiziario nell'ambito della procedura esecutiva di diritto comune²²⁴, ed in ragione delle accresciute prerogative a quest'ultimo attribuite in forza della Legge 25 maggio

comunque disciplinata dalla legge e vincolata al perseguimento della finalità pubblica da quest'ultima attribuita.

²²³ Così, testualmente e rispettivamente, gli artt. 45 e 49 del D.P.R. n. 602/73.

²²⁴ L'art. 49, comma 3, del D.P.R. n. 602/73 precisa che *«Le funzioni demandate agli ufficiali giudiziari sono esercitate dagli ufficiali della riscossione»*.

2005, n. 80, della Legge 28 dicembre 2005, n. 263 e della Legge 24 febbraio 2006, n. 52²²⁵, emerge, all'opposto, l'assoluta marginalità ed eventualità dell'intervento dell'Autorità giudiziaria, relegata a partecipare al procedimento soltanto se sarà interpellata dal contribuente a seguito della proposizione delle azioni di opposizione all'esecuzione ammesse dagli artt. 57 e 58 del D.P.R. n. 602/73 e soltanto in qualità di mero organo di controllo che interviene per verificare i risultati dell'esecuzione.

Chiarito, dunque, l'ampio perimetro soggettivo entro cui andrà ad operare il funzionario di Equitalia, questi, come abbiamo già precisato in materia di misure cautelari, avrà a disposizione non soltanto «ogni azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore»²²⁶ ma, altresì, una serie di strumenti speciali contemplati appositamente per la riscossione della pretesa impositiva e, nell'eventualità in cui dovessero prefigurarsi analoghe misure contenute nella disciplina ordinaria ed in quella fiscale, sembra essere rimessa alla libera scelta dell'agente precedente decidere, alternativamente, di avvalersi dell'una procedura ovvero dell'altra, sulla base di una valutazione improntata, evidentemente, ai principi di economicità ed, al contempo, di efficienza dell'azione amministrativa. A fronte di un siffatto potere decisionale discrezionale esercitabile dall'Organo deputato alla riscossione il debitore esecutato sembrerebbe vantare un mero interesse legittimo al corretto esercizio del potere esattivo secondo il paradigma normativamente predeterminato²²⁷. Tuttavia, nell'ipotesi in cui il dettato normativo fosse rispettato, al contribuente sarebbe inibita la possibilità di sindacare le ragioni della mancata adozione della misura ordinaria, generalmente meno penalizzante, in luogo di quella speciale, considerato che, come chiarisce la Corte

²²⁵ Norme, in parte già esaminate nelle precedenti pagine, ma che, in generale, hanno comportato novità che hanno interessato tutto il processo civile e, in particolare, il processo di esecuzione forzata.

²²⁶ Più in generale ricordiamo che l'art. 49, comma 2, della più volte citata disciplina sulla riscossione delle imposte sul reddito, rinvia, per quanto non espressamente previsto dalla normativa speciale, «alle norme applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalla normativa speciale o incompatibili con essa». A fronte di questo rinvio generalizzato alle norme ordinarie, l'opera e lo sforzo dell'interprete consisteranno nel valutare, volta per volta, la compatibilità del potere previsto dal legislatore ordinario con la *ratio* e la finalità insite nella disciplina che regola l'esecuzione forzata tributaria. Trattandosi, poi, di rinvio formale e non recettizio, deriva l'immediata operatività, previo superamento del vaglio di compatibilità, delle richiamate nuove disposizioni introdotte nel libro terzo del codice di procedura dedicato al "processo di esecuzione", nonché, in prospettiva, di tutte quelle altre che andranno ad integrare la disciplina dell'esecuzione forzata civilistica.

²²⁷ Così C. Glendi, nella postfazione di sintesi del volume *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli-C. Glendi, op. cit., p. 245.

Costituzionale, «*la facoltà di scelta del concessionario tra due modalità di esecuzione forzata presso terzi non crea né una lesione del diritto di difesa dell'opponente né una rilevante disparità di trattamento tra i debitori eseguiti, sia perché questi sono portatori di un interesse di mero fatto rispetto all'utilizzo dell'una o dell'altra modalità e possono in ogni caso proporre le opposizioni all'esecuzione o agli atti esecutivi di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973, sia perché non sussiste "un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole procedurali"*»²²⁸.

Passando in rassegna, allora, le diverse alternative opzionabili dall'Agente della riscossione e che si concentrano, per lo più, nelle differenti modalità di pignoramento dei beni o dei crediti, una scelta che il funzionario di Equitalia potrebbe essere chiamato a compiere attiene alla possibilità di incardinare il normale procedimento di pignoramento presso terzi, disciplinato dagli artt. 543 e seguenti del c.p.c.²²⁹, ovvero procedere con il *pignoramento stragiudiziale presso terzi*, contemplato dall'art. 72-bis del D.P.R. n. 602/1973. Quest'ultimo istituto, che vanta caratteristiche assai prossime a quelle tipiche dei provvedimenti amministrativi, si sostanzia nell'ordine, imposto dall'ufficiale della riscossione, al *debitor debitoris* affinché questi corrisponda direttamente ad Equitalia il debito in denaro maturato nei confronti del contribuente moroso, sino a concorrenza del credito per cui Equitalia sta procedendo coattivamente in danno di quest'ultimo²³⁰. In buona sostanza, viene estromesso del tutto il Giudice

²²⁸ Corte Costituzionale, ordinanza n. 393 del 28 novembre 2008.

²²⁹ Ricordiamo che il procedimento ordinario di pignoramento presso terzi si distingue dalle altre forme di espropriazione mobiliare o immobiliare presso il debitore, dal momento che, avendo ad oggetto crediti del debitore verso un terzo, quindi entità giuridiche prive di consistenza materiale e comunque in possesso del terzo, è necessario che siffatti crediti siano individuati e valutati con la collaborazione o comunque con la partecipazione del loro soggetto passivo, ossia del terzo, onde evitare una illegittima ed abusiva intromissione nella sua sfera giuridica. Pertanto la procedura si perfeziona sulla base della dichiarazione, avente natura confessoria, di esistenza del credito da parte del terzo debitore. Tale confessione vale ad accertare in modo definitivo l'esistenza del debito in capo al *debitor debitoris* e la sua assenza comporta la necessità dell'accertamento giudiziario dell'effettiva esistenza del diritto pignorato. Per un'analisi più approfondita dell'istituto si rimanda a C. Mandrioli, *Corso di diritto processuale civile*, vol. IV, Torino, 2011, pp. 119 e ss.; T. Liebman, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 2007, pp. 123 e ss.; A. Proto Pisani, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2008, pp. 74 e ss.

²³⁰ La norma in esame è stata introdotta nel D.P.R. n. 602/73 con l'art. 3, comma 40, lett. b) del D.L. n. 203 del 2005, subendo successive modifiche ad opera dell'art. 2 del D.L. n. 262 del 2006, ed ha esteso a tutti i crediti del debitore erariale moroso la facoltà di riscossione coattiva diretta da parte di Equitalia, prima limitata al solo caso del pignoramento del quinto dello stipendio.

La versione attuale così recita: «*Salvo che per i crediti pensionistici e fermo restando quanto previsto dall'art. 545, commi quarto, quinto e sesto, del codice di procedura civile, l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi può contenere, in luogo della citazione di cui*

dell'esecuzione quale soggetto che guida la procedura esecutiva e davanti al quale, nei procedimenti ordinari, il terzo è chiamato a comparire ai sensi dell'art. 543, secondo comma, del c.p.c., al fine di rilasciare la dichiarazione sui beni e sui crediti che il contribuente moroso vanta nei suoi confronti²³¹, sostituendosi una procedura molto più snella ed autonoma, che si svolge unicamente alla presenza di Equitalia e del terzo.

Secondo il dettato letterale della trascritta norma, l'ordine di pagare deve essere evaso dal terzo entro e non oltre il brevissimo termine di 15 giorni decorrenti dalla effettiva ricezione dell'atto di pignoramento, pur se, al riguardo, merita puntuale sottolineatura la Direttiva di Gruppo n. 12 emanata da Equitalia il 18 giugno 2010 che ha innalzato a 60 giorni il termine concesso al terzo per assolvere alla richiesta di versamento. Obiettivo dichiarato di tale previsione consiste nel permettere al debitore iscritto a ruolo di potersi difendere adeguatamente contro le esecuzioni forzate che si ritengono errate. Pregevole, di conseguenza, appare l'intento perseguito da Equitalia ma inadeguato risulta lo strumento a tal fine utilizzato, dal momento che ci domandiamo in che modo una Direttiva interna di un ente, per quanto a partecipazione pubblica, possa incidere su un articolo di legge, pretendendo di modificarne il contenuto.

Nell'ipotesi in cui il terzo non ottemperi all'ordine di pagamento intimato dall'agente della riscossione, non sono previste sanzioni che possano gravare sul comportamento non collaborativo di questi. La legge, difatti, per questa specifica ipotesi, non prevede particolari prerogative di cui possa beneficiare l'agente della riscossione, consentendo unicamente allo stesso di adottare la procedura ordinaria stabilita dagli artt. 543 e ss. del codice di procedura civile, *i.e.* la citazione davanti al giudice dell'esecuzione²³², per recuperare coattivamente ed altrimenti il credito vantato.

all'art. 543, secondo comma, numero 4, dello stesso codice di procedura civile, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede:

- a) nel termine di quindici giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento, per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica;*
- b) alle rispettive scadenze per le restanti somme.*

L'atto di cui al comma 1 può essere redatto anche da dipendenti dell'agente della riscossione procedente non abilitati all'esercizio delle funzioni di ufficiale della riscossione e, in tal caso, reca l'indicazione a stampa dello stesso agente della riscossione e non è soggetto all'annotazione di cui all'articolo 44, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

Nel caso di inottemperanza all'ordine di pagamento, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 72, comma 2».

²³¹ In seguito alla recente riforma del codice di procedura civile, il terzo non sarà più tenuto a comparire in udienza per rendere la dichiarazione, potendo comunicare la stessa, al creditore procedente, mediante raccomandata.

²³² In tal senso, Circolare dell'Agazia delle Entrate 19 gennaio 2007, n. 1/E.

La tratteggiata procedura semplificata di pignoramento dei crediti presso terzi - originariamente introdotta per consentire l'espropriazione immediata sui fitti e le pigioni dovute dal terzo al debitore²³³, poi estesa al pignoramento del quinto dello stipendio da parte del lavoratore - rappresenta, oggi, nella generalità dei casi, lo strumento "ordinario" mediante il quale Equitalia procede al pignoramento presso terzi dei crediti e di tutte le cose mobili del debitore²³⁴. Sennonché, così come è articolata, presta il fianco a sospetti rilievi di illegittimità costituzionale, dal momento che sembrerebbe generare, anzitutto, una disparità di trattamento tra i debitori sottoposti ad esecuzione forzata esattoriale e quelli soggetti all'esecuzione ordinaria: soltanto questi, difatti, potrebbero confidare nella sospensione della procedura esecutiva nell'ipotesi in cui il debito non sussista o siano presenti altri vizi degli atti esecutivi, laddove i primi si vedrebbero immediatamente depauperati dei loro beni, rinviando ad un momento successivo, cioè dopo che l'agente della riscossione si sia soddisfatto sulle somme del debitore, la tutela giurisdizionale dell'esecuzione avviata. La Corte Costituzionale, chiamata proprio a dirimere tale questione²³⁵, con l'ordinanza *supra* riportata sembra aver sviato il problema, pronunciandosi sulla diversa problematica della possibilità di coesistenza, attesa la particolare natura del credito tributario, di procedure differenziate, sulla cui ammissibilità, tuttavia, *nulla quaestio*²³⁶. Il dubbio di costituzionalità, quindi, permane, trovandoci di fronte a due soggetti, entrambi debitori del Fisco, e che, tuttavia, subiscono un diverso trattamento sulla base di un insindacabile comportamento

²³³ Tale facoltà fu prospettata, sin dall'origine, dall'art. 72 del D.P.R. n. 602/73.

²³⁴ Quest'ultimo ampliamento si ritrova nella nuova formulazione dell'art. 73 del D.P.R. n. 602/73, rubricato *Pignoramento di cose del debitore in possesso di terzi*, a cui è stato aggiunto il comma 1-bis che così dispone: «*il pignoramento dei beni di cui al comma 1 del presente articolo può essere effettuato dall'agente della riscossione anche con le modalità previste dall'articolo 72-bis; in tal caso, lo stesso agente della riscossione rivolge un ordine di consegna di tali beni al terzo, che adempie entro il termine di trenta giorni, e successivamente procede alla vendita*».

²³⁵ In particolare, il Giudice dell'esecuzione di Genova, con ordinanza depositata l'11 dicembre 2007, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, questione di legittimità dell'art. 72-bis siccome «*il pignoramento eseguito in base alla norma censurata, con ordine coattivo di consegna immediata, in luogo di quello ex artt. 543 e segg. c.p.c., ha reso più gravosa e meno efficace per l'esecutato la sua difesa, perché se questo avesse proposto opposizione dopo aver ricevuto la rituale citazione ex art. 543 c.p.c., nel tempo intercorrente tra la sua notifica e l'udienza di dichiarazione del terzo ex art. 547 c.p.c., qualora il g.e. avesse sospeso l'esecuzione ex art. 60 D.P.R. n. 602/73, stante il disposto dell'art. 49, n. 2 del D.P.R. citato, [...] sarebbe stato conseguentemente applicabile, per la parte per cui non provvede l'art. 60 D.P.R. n. 602/73, l'art. 624 c.p.c.*».

²³⁶ Si richiama, al riguardo, l'insegnamento costante della Corte Costituzionale (sentenza 7 luglio 1962, n. 87 e sentenza 28 dicembre 1970, n. 199) e della Corte di Cassazione (sentenza 19 dicembre 1990, n. 12032 e sentenza 14 febbraio 2002, n. 2090).

adottato da Equitalia, godendo, per l'effetto, di maggiori o minori tutele avverso i poteri autoritativi da quest'ultima esercitati²³⁷.

Se si volesse leggere la sospetta violazione del principio di uguaglianza dal lato soggettivo attivo, la norma in esame sembrerebbe adombrare una censura di illegittimità costituzionale nei seguenti termini. La possibilità per il Fisco di soddisfare il proprio credito rapidamente e per intero sui beni e sui crediti del debitore, sottraendo questi all'azione esecutiva di eventuali creditori concorrenti che non godono di mezzi di espropriazione alternativi rispetto a quelli ordinari, potrebbe astrattamente ledere il principio della *par condicio creditorum*. Questo rischio è tanto più concreto se soltanto si considerano le ulteriori straordinarie misure a disposizione dell'Agente della riscossione che mirano ad assicurare una maggiore efficacia del pignoramento stragiudiziale presso terzi. Ci riferiamo, in particolare, alle descritte facoltà per l'Agente della riscossione di accedere alle banche dati dell'Agenzia delle entrate e di altri organismi pubblici per acquisire tutta la documentazione utile ad individuare l'ubicazione e l'importo di eventuali crediti vantati dai contribuenti morosi nei confronti di terzi. Ovvero all'obbligo per le Pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica di sospendere il pagamento da effettuare in favore dei privati, dovendo previamente verificare se essi risultano debitori d'imposta nei confronti dell'Erario²³⁸ ed, in tal caso, consentendo all'Agente della riscossione di appropriarsi dei relativi crediti, avvalendosi dello strumento disciplinato, appunto, dall'art. 72-*bis* in commento. O, infine, alla già esaminata possibilità per Equitalia, prima dell'avvio della procedura esecutiva, di domandare ai terzi debitori del soggetto

²³⁷ Critiche alla commentata ordinanza della Corte Costituzionale, anche con riferimento alle argomentazioni utilizzate dalla Consulta per dichiarare manifestamente inammissibile la questione sottoposta, sono svolte da P. Piciocchi, *La dubbia costituzionalità del "nuovo pignoramento presso terzi" dell'agente della riscossione*, in *GT-Riv.giur.trib.*, n. 2/09, pp. 111 e ss..

²³⁸ L'art. 2, comma 8, del D.L. n. 262/2006 ha introdotto l'art. 48-*bis* al D.P.R. n. 602/1973, rubricato "Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni", con cui si dispone che le Amministrazioni Pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare un pagamento di importo superiore a 10 mila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari o superiore al suddetto importo. In caso affermativo, tali Enti dovranno sospendere il pagamento e segnalarne l'esistenza all'agente della riscossione competente per territorio al fine di permettere a quest'ultimo di procedere con il pignoramento presso terzi della menzionata somma. Le concrete modalità di attuazione della predetta disposizione sono state demandate ad un Regolamento del Ministero dell'economia e delle finanze, poi adottato con il D.M. 18 gennaio 2008, n. 40. Per una più ampia disamina dell'istituto si legga M. Basilavecchia, *Il blocco dei pagamenti della Pubblica amministrazione*, in *Corr. Trib.*, n. 33/08, pp. 2659 e ss..

passivo d'imposta di indicare per iscritto i beni o le somme da loro dovute al contribuente sottoposto all'esecuzione, prevedendosi l'irrogazione di una sanzione nel caso di mancata ottemperanza all'ordine. Gli elencati poteri risultano sconosciuti al creditore di diritto comune che resta ancorato alle ordinarie, pur se di recente rinnovate ed ammodernate, misure esecutive, con la conseguenza che questi potrebbe legittimamente lamentare la propria posizione di inferiorità rispetto agli indebiti privilegi assegnati al Fisco creditore²³⁹.

Dal canto suo, il soggetto sottoposto alla procedura esecutiva tributaria - caratterizzata, come si è visto, da spiccati poteri autoritativi e che non richiedono, nella gran parte dei casi, alcuna mediazione da parte dell'Autorità giudiziaria, unico organo in grado di garantire l'imparzialità e la terzietà del procedimento - potrebbe parimenti dolersi dell'assenza di qualsivoglia strumento di tutela sostanziale approntato in suo favore. Egli, difatti, soltanto in via differita, potrà usufruire della successiva fase dell'opposizione all'esecuzione (o, in casi limitatissimi, di quella dell'opposizione agli atti esecutivi) per far valere le irregolarità connesse all'esercizio dei poteri autoritativi *in executivis* attribuiti all'agente della riscossione.

Sezione III

*La componente privatistico-concordataria nella riscossione dei tributi*²⁴⁰

²³⁹ Di avviso contrario G. Boletto, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, p. 189, secondo la quale la facoltà per Equitalia di disporre il pignoramento mediante l'ordine di pagamento previsto dall'art. 72-bis non pone il creditore pubblico in una posizione di favore rispetto agli altri creditori, dal momento che non crea ragioni di prelazione per il soddisfacimento del credito. L'*ordine*, difatti, non determina successione nel credito ed il credito (malgrado l'ordine) rimane nel patrimonio del terzo debitore, con la facoltà per i creditori concorrenti di intervenire nella procedura ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 602/73, al fine di beneficiare degli effetti del pignoramento e di prendere parte alla distribuzione del ricavato. Del resto, nel caso in cui il terzo, ricevuto l'ordine di pagamento, adempia prima dell'intervento dei creditori, tale pagamento avrebbe l'effetto di estinguere i due crediti (del terzo e dell'esecutato) con un meccanismo uguale a quello dell'assegnazione del credito pignorato, rispetto al quale gli altri creditori non potrebbero dolersi, né avrebbero strumenti per farlo dal momento che l'art. 2901 c.c., terzo comma, esclude che possa ottenersi la revoca dell'adempimento di un debito scaduto.

²⁴⁰ Quando si parla di componente privatistico-concordataria nella fase di riscossione dei tributi si allude alla possibilità di addivenire ad accordi di tipo negoziale tra Amministrazione finanziaria e contribuente per debiti iscritti a ruolo. Segnatamente ed in prima battuta, si suole evocare il tanto discusso istituto della "transazione fiscale", introdotto con la recente riforma fallimentare e disciplinato dal nuovo art. 182-ter della legge fallimentare, il cui dettato normativo consente al debitore, che abbia optato per la soluzione del concordato preventivo, di proporre all'Amministrazione finanziaria il pagamento, anche parziale, dei tributi pretesi e dei relativi accessori, ad eccezione di quelli costituenti risorse proprie dell'Unione europea. Le interrelazioni tra questo istituto e quello, in contemporanea abrogato, che ammetteva la transazione dei tributi iscritti a ruolo (ci riferiamo alla normativa recata dall'art. 3, comma 3, della L. n. 138 del 2002), sono stato

6. Lo strumento di dilazione nel pagamento delle imposte iscritte a ruolo nella prospettiva della difficile convivenza tra la «vincolatezza» dell'an (e del quantum) della riscossione e la «libertà» nel quomodo il credito erariale possa essere soddisfatto

Nell'alveo delle speciali prerogative affidate all'Agente della riscossione successivamente alla notifica della cartella di pagamento o, come si è visto, al nuovo avviso di accertamento con effetti esecutivi, chiaro esempio di come (e quanto) particolari istituti della riscossione delle imposte configurino l'esercizio di una funzione pubblica ablativa e di come siano ammessi, e per fino incentivati, anche in questa fase, percorsi paralleli di matrice privatistico-concordataria per il recupero delle imposte rispetto all'ordinario procedimento di esecuzione forzata, è rappresentato dallo strumento della rateizzazione delle somme iscritte a ruolo, regolamentato dall'art. 19 del D.P.R. n. 602/73²⁴¹, norma che ha subito continui e profondi rimaneggiamenti nel

di recente oggetto di indagine da parte di G. Falsitta, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A.Comelli-C.Glendi, cit., pp. 1 e ss..

Al di là della cennata *transazione* in fase di riscossione, sussistono altre tipologie di possibili accordi, tra le parti interessate, che possono *interferire* con l'ordinaria attività di consecuzione del credito tributario e che possono inquadarsi, secondo la classificazione operata da S. La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, cit., loc. cit., p. 34, in: a) accordi dilatori, afferenti il tempo di pagamento dei tributi iscritti a ruolo; b) accordi per modalità alternative di adempimento, volti a permettere forme sostitutive di soddisfacimento del credito tributario, fra cui rientra la possibilità, ex art. 28-bis del D.P.R. n. 602/73, di pagamento delle imposte dirette mediante cessione di beni culturali, ovvero quella della compensazione volontaria con crediti d'imposta, di cui al successivo art. 28-ter del medesimo Decreto presidenziale; ed, infine, c) accordi rafforzativi delle garanzie del Fisco volti ad ampliare, mediante la dazione di garanzie, ad esempio, di tipo fideiussorio, le possibilità soddisfattive degli uffici finanziari che, dunque, saranno legittimati ad avanzare le loro pretese anche nei confronti del garante negoziale del contribuente.

Ebbene, nel presente paragrafo ci occuperemo unicamente della prima tipologia di accordi, vale a dire di quelli dilatori, dal momento che soltanto essi rientrano nella diretta (e completa?) disponibilità degli Agenti della riscossione, essendo gli altri di esclusiva competenza dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate.

²⁴¹ L'ultima ed attuale versione della norma in parola così recita: «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 mancato pagamento della prima rata o, successivamente, di due rate: 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.

Le rate mensili nelle quali il pagamento è stato dilazionato ai sensi del comma 1 scadono nel giorno di ciascun mese indicato nell'atto di accoglimento dell'istanza di dilazione».

testo, intervenuti sia per opera del Legislatore fiscale, sia per il tramite dello stesso Agente della riscossione e tesi a recepire le istanze provenienti dalla dottrina²⁴² e dagli operatori del diritto che auspicavano una razionalizzazione della materia ma, soprattutto, una maggiore elasticità nel meccanismo di concessione della dilazione nel pagamento delle imposte scadute.

Obiettivi, questi, che, unitamente al restringimento della natura discrezionale nella concessione del beneficio, possono oggi considerarsi raggiunti, pur permanendo taluni profili di criticità nel concreto atteggiarsi della disciplina di riferimento, soprattutto in concomitanza con l'intervenuta novella del 2010 al sistema di riscossione²⁴³ che sembrerebbe aver prodotto un sospetto arretramento delle tutele, di cui diremo, in danno del contribuente.

Possiamo da subito affermare che con la concessione della dilazione di pagamento sembra realizzarsi quell'attenuazione, ad opera di Equitalia, del carattere autoritativo dell'iscrizione a ruolo, dal momento che si attualizza e si adagia il ruolo stesso alla situazione soggettiva del contribuente moroso, allo scopo di agevolare l'estinzione *spontanea*²⁴⁴ dell'obbligazione tributaria.

Si osserva che l'ultima modifica normativa all'articolo in esame è intervenuta con l'art. 36 della L. 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, c.d. legge Milleproroghe del 2008, quantunque si possano registrare ben 11 versioni antecedenti della medesima disposizione, a partire dalle prime modifiche introdotte dall'art. 3 del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920. Per una disamina approfondita della precedente disciplina si leggano D. La Medica, voce *Rateazione dei tributi*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1991; M. Basilavecchia, voce *Riscossione delle imposte*, cit.; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.

²⁴² S. La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, cit., p. 35, lamentava l'esistenza di paletti e rigidità nella disciplina contenuta nell'art. 19, così come si poneva nella versione antecedente quella attuale. Tra le tante critiche opposte, l'Autore segnalava l'illogicità del sistema che prevedeva la produzione di garanzie fideiussorie nelle sole ipotesi in cui la dilazione del pagamento fosse concessa per un importo superiore a cinquanta milioni di lire, nonché la previsione dell'impossibilità di accogliere le istanze di rateazione presentate dopo l'inizio della procedura esecutiva, anche quando l'avvio della medesima procedura non rappresentasse la soluzione più conveniente per l'interesse pubblico, o ancora la generalizzata previsione di una periodicità mensile nel pagamento delle rate, anche quando per l'Amministrazione fosse risultato più agevole gestire rate con cadenza semestrale.

²⁴³ Si cfr. la nota 4.

²⁴⁴ Attribuisce questa particolare funzione all'istituto della rateizzazione delle somme iscritte a ruolo, G. Boletto, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, op. cit., pp. 192 e ss.. In particolare, l'Autrice riconduce tale potere ad una nuova funzione di recupero spontaneo del credito, così argomentando: «*E' ragionevole ritenere, inoltre, che l'agente della riscossione si risolverà a concedere la rateazione laddove si convinca che, date le condizioni patrimoniali del debitore e l'entità del credito, egli sarà in grado, grazie alla dilazione appunto, di adempiere spontaneamente; in questo senso, il provvedimento di rateazione, pur ponendosi in linea con l'interesse pubblico alla riscossione delle somme iscritte a ruolo, consente di evitare o, comunque, interrompere l'espropriazione forzata, privilegiando l'adempimento spontaneo*».

L'attuale assetto normativo dispone, difatti, che l'Agente della riscossione *possa concedere*, su richiesta del contribuente che dimostri di trovarsi in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, la rateizzazione del debito iscritto a ruolo, da intendersi nell'ampia accezione di qualsiasi entrata pubblica²⁴⁵, sino ad un massimo di 72 rate mensili²⁴⁶. Non sembra infruttuoso sottolineare che, oggi, l'istanza ed il correlato provvedimento autorizzatorio sono richiesti e rilasciati direttamente dall'Agente della riscossione, in luogo dell'Ente impositore competente come accadeva sino al 2008²⁴⁷: l'importanza della novella legislativa, che appare del tutto coerente con la sostanziale pubblicizzazione della gestione del servizio di esazione dei tributi, può e deve focalizzarsi nella soppressione della precedente triangolazione "contribuente/ufficio competente/agente della riscossione" con conseguente snellimento, oltre che velocizzazione, dell'intera procedura.

²⁴⁵ Prima della riforma della riscossione risalente al 1999, l'istituto disciplinato dall'art. 19 del D.P.R. n. 602/73 si applicava alle sole imposte dirette, estendendosi l'ambito di applicazione anche a quelle indirette, oltre alle relative sanzioni ed interessi, soltanto, appunto, in virtù dell'intervenuto articolo 18 del D.Lgs. n. 46/99, nonché a tutte le entrate statali, anche non tributarie, in forza dell'articolo 17 del medesimo Decreto Legislativo. La Direttiva di Equitalia prot. n. 2008/2070 del 27 marzo 2008 ha, tuttavia, escluso la generalizzata applicazione del predetto art. 19 alle categorie di crediti iscritti a ruolo per le quali è impossibile concedere la dilazione di pagamento per via di disposizioni comunitarie: è il caso, ad esempio, delle partite derivanti dai "tipi modello" RAS iscritte a ruolo dall'Agenzia delle Entrate per recuperare agevolazioni dichiarate illegittime, siccome considerate aiuti di Stato dai competenti organi dell'Unione Europea. Allo stesso modo, la medesima Direttiva considera non dilazionabili, per ragioni di specialità della normativa di riferimento, i crediti la cui riscossione rientra nella fattispecie della "riscossione spontanea a mezzo ruolo", disciplinata dall'art. 32, comma 1, lett. a) e b), del D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, *id est* la riscossione da effettuare a seguito di iscrizione a ruolo non derivante da inadempimento e quando la somma da iscrivere a ruolo è, già dall'inizio, ripartita in più rate su richiesta del debitore. Da ultimo, sono esclusi dall'ambito di applicazione del richiamato art. 19 i pagamenti dei tributi locali inseriti nei c.d. "G.I.A." e nei ruoli rateizzati anch'essi sin dall'origine, come accade per i ruoli INPS rateizzati su istanza del debitore a seguito della ricezione dell'"avviso bonario".

²⁴⁶ Anche l'ampliamento del numero massimo di rate ripartibili, dalle precedenti 60 alle nuove 72, è stato frutto del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248.

²⁴⁷ La modifica del soggetto destinatario dell'istanza, risalente alla già citata Legge Milleproroghe del 2008, oltre ad assumere una coerenza sistematica con il nuovo sistema di riscossione, annulla una serie di disfunzioni e patologie che hanno caratterizzato il precedente procedimento. Esse sono ben riassunte da C. Nocera, *Istanze di rateazione dei ruoli dirette all'agente della riscossione*, in *Il Fisco*, n. 5/08, pp. 2105 e ss., e si riferiscono, ad esempio, all'ipotesi in cui, malgrado la tempestività del contribuente nel presentare l'istanza di rateazione all'ufficio competente, questi non fosse riuscito ad evadere la richiesta nelle more dei sessanta giorni concessi per il pagamento della cartella, con la conseguenza che veniva intrapresa la procedura esecutiva. In argomento si veda anche M. Basilavecchia, *Agli agenti della riscossione la rateizzazione dei ruoli*, in *Corr. Trib.*, n. 16/08, p. 1261, che enfatizza il ruolo di (unico) protagonista assegnato all'Agente della riscossione, il quale è così stato fortemente responsabilizzato e totalmente coinvolto nell'ambito della funzione della riscossione.

Presentata l'istanza, si innesca quel particolare procedimento governato dalle medesime regole che assistono quello amministrativo: l'Agente della riscossione comunica al contribuente di aver avviato il procedimento per la concessione della rateizzazione, indica il termine di 90 giorni²⁴⁸, decorrenti dalla presentazione dell'istanza, entro cui lo stesso dovrà concludersi e ne individua il funzionario responsabile. Nell'ipotesi di accoglimento dell'istanza Equitalia notifica al contribuente, almeno otto giorni prima dalla data di scadenza del pagamento della prima rata²⁴⁹, il provvedimento adottato che contiene, altresì, l'indicazione del relativo piano di ammortamento²⁵⁰. Viceversa, in caso di parziale accoglimento dell'istanza ovvero di rigetto della stessa, l'Agente della riscossione comunica, in maniera espressa, al debitore le motivate ragioni del rifiuto (c.d. preavviso di diniego), nei cui confronti quest'ultimo ha a disposizione dieci giorni di tempo per presentare eventuali osservazioni per iscritto²⁵¹, dopodiché l'Agente notifica il provvedimento finale di diniego o di accoglimento parziale dell'istanza²⁵² che, beninteso, dovrà tener conto, dandone atto, delle citate osservazioni formulate dal contribuente, motivando per quale ragione esse non possano ritenersi accoglibili e, dunque, condurre ad un differente esito del procedimento amministrativo instaurato.

²⁴⁸ Termine previsto dall'art. 2, comma 3, della L. 7 agosto 1990, n. 241.

²⁴⁹ Così la Direttiva di Equitalia n. 12 del 27 marzo 2008.

²⁵⁰ Per il piano di ammortamento si utilizza il metodo "francese" a rata costante. Nell'importo rateizzato sono inclusi gli interessi di mora e gli aggi di riscossione – che, viceversa, prima dell'emanazione della Direttiva di Equitalia del 14 gennaio 2009, intervenuta per far fronte alle difficoltà oggettivamente riferibili alla crisi di liquidità del sistema finanziario ed alle sue ricadute sul mondo produttivo, dovevano essere versati obbligatoriamente nella prima rata - mentre la prima rata comprende, oggi, l'immediato pagamento dei diritti di notifica e delle eventuali spese sostenute per le procedure di riscossione coattiva.

²⁵¹ Previsione contenuta nell'art. 10-bis della menzionata Legge n. 241/90.

²⁵² In costanza della precedente disciplina che attribuiva all'Amministrazione finanziaria la possibilità di concedere o negare il provvedimento di rateizzazione delle somme iscritte a ruolo, si ventilava la possibilità di raggiungere un'intesa tra l'Ente ed il contribuente, proprio per scongiurare il rischio di possibile impugnazione da parte di questi del provvedimento di diniego del beneficio. L'eventuale accordo raggiunto tra le parti non si sarebbe, tuttavia, potuto sostituire al provvedimento amministrativo di rateizzazione, essendo ciò vietato dall'art. 11 della L. n. 241/90, letto in combinato con l'art. 13, comma 2, della medesima Legge, ma avrebbe rappresentato soltanto un completamento del provvedimento, una sorta di convenzione che accede allo stesso e lo concretizza (stabilendo, ad esempio, l'ammontare della somma da rateizzare, il numero di rate accordate, la scadenza delle stesse, etc...). Per più ampie notazioni proprio sull'argomento si rinvia a A. Guidara, *Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, I, pp. 847 e ss..

Quanto ai presupposti per l'accoglimento dell'istanza scomparsa²⁵³ il requisito del "mancato avvio della procedura esecutiva"^{254/255}, restando ferma la sola condizione che il contribuente versi in una "situazione temporanea di obiettiva difficoltà". È evidente che quest'ultima, piuttosto laconica, locuzione presta il fianco ad una interpretazione molto ampia, potendosi, in via teorica, evocare qualsiasi situazione intermedia tra la normale solvibilità del soggetto ed il suo fallimento, così ampliandosi, oltremodo, le maglie del potere discrezionale dell'Agente della riscossione in ordine al *se* ed al *come* il credito fiscale può essere dilazionato²⁵⁶. Allo scopo, dunque, di ridurre siffatti apprezzabili margini di discrezionalità sono intervenute, in prima battuta,

²⁵³ Sempre in virtù delle modifiche intervenute con il D.L. n. 248/07.

²⁵⁴ In questa sede, rinviando per ulteriori approfondimenti al capitolo successivo, al fine di individuare l'esatto momento in cui, nel procedimento di riscossione delle imposte, prende avvio la procedura esecutiva, si richiama proprio una *circolare emessa dall'Agenzia delle Entrate, n. 52/E del 1 ottobre 2003*, che ricorda che la procedura esecutiva, quando si tratta di recupero dei crediti iscritti a ruolo, ha, normalmente, inizio con il pignoramento. Detta Circolare ribalta, per vero, quanto affermato dalla stessa Amministrazione finanziaria con la *risoluzione n. 20/E del 8 febbraio 2001* laddove era stato stabilito che, con l'effettuazione del fermo amministrativo o dell'ipoteca sui beni immobili, non sarebbe stato più possibile presentare l'istanza di rateazione, dovendo essere equiparata, l'indisponibilità garantita da tali misure, a quella conseguibile mediante il pignoramento. Si pone, invece, nel solco della Circolare del 2003, la *Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 11 gennaio 2007*, in *Corr. Trib.*, n. 8/07, pp. 666 e ss., con commento di M. Basilavecchia, dal momento che continua ad ancorare la fase tipica dell'esecuzione forzata ai soli atti concretamente in grado di soddisfare la pretesa creditoria mediante l'apprensione dei beni del debitore. In tale ottica, si legge nella richiamata Risoluzione, la mera verbalizzazione, da parte dell'Ufficiale giudiziario recatosi al domicilio del debitore, dell'irreperibilità di quest'ultimo non si considera assimilabile al pignoramento e, quindi, risulta ininfluenza al fine di precludere la presentazione dell'istanza di dilazione.

Tuttavia, i problemi connessi all'individuazione del momento di avvio della procedura esecutiva, in rapporto alla disciplina contenuta nell'art. 19 in esame, hanno radici ben più lontane, essendo già stati affrontati nella *Circolare ministeriale n. 184/E del 6 settembre 1999*, commentata da F. Ricca, in *Corr. Trib.*, n. 37/99, pp. 2816 e ss., nonché nella *Circolare Ministeriale n. 15/E del 26 gennaio 2000*.

²⁵⁵ Sul punto si segnala, tra le più recenti, la decisione assunta dal *TAR Emilia Romagna-sez. staccata di Parma, sentenza n. 761 del 17 novembre 2009*. L'adito Tribunale amministrativo, sorvolando sulla problematica legata al proprio difetto di giurisdizione, ha accolto il ricorso del contribuente che lamentava il diniego di rateizzazione opposto da Equitalia in ragione dell'avvio della procedura esecutiva (pignoramento presso terzi) al momento della presentazione dell'istanza di dilazione.

²⁵⁶ Sull'utilizzo dell'espressione *situazione temporanea di obiettiva difficoltà*, F. Zolea, *Le modifiche alla disciplina della rateazione delle somme iscritte a ruolo*, in *Boll. Trib.*, n. 9/2000, p. 651, ritiene che tale terminologia miri, in sostanza, ad allineare l'operato degli istituti di credito - siccome anch'essi, nell'erogazione di un finanziamento ad un'azienda con problemi finanziari, verificano la solidità economica dell'azienda stessa - a quello dell'Amministrazione finanziaria allo scopo di evitare che quest'ultima, accettando una richiesta di dilazione di un'impresa che il sistema bancario considera ormai "decotta", si esponga al serio rischio di successiva impossibilità di recuperare il credito erariale, oppure, all'opposto, respingendo un'istanza di rateazione proveniente da un'azienda che, a giudizio del sistema bancario, sembri "in salute", possa provocare il fallimento di un'attività economica fondamentalmente sana.

l’Agenzia delle Entrate²⁵⁷ e, successivamente, direttamente Equitalia²⁵⁸, dettando criteri uniformi su tutto il territorio nazionale per procedere alla concessione del beneficio della dilazione di pagamento, nella prospettiva di omogeneizzare il trattamento dei contribuenti in questa fase, agendo in assoluta trasparenza ed evitando il più possibile disparità di trattamento o eventuali arbitri. Tuttavia si ritiene che, nonostante i descritti sforzi ermeneutici compiuti dall’Ente deputato alla riscossione, le numerose Direttive pubblicate da Equitalia non possano rivestire validità esterna *erga omnes*, e, dunque,

²⁵⁷ Ci si riferisce alla Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 15/E del 26 gennaio 2000 che ha inquadrato la situazione temporanea di obiettiva difficoltà quando «*il contribuente è nell’impossibilità di pagare il debito iscritto a ruolo in un’unica soluzione e, tuttavia, è in grado di sopportare l’onere finanziario derivante dalla ripartizione del debito in un numero di rate congruo rispetto alle sue condizioni patrimoniali*».

²⁵⁸ Già con la Direttiva n. 2008/2070 Equitalia, attestandosi sull’interpretazione fornita al riguardo dall’Agenzia delle Entrate nella citata circolare del 2000, ha esemplificato le ipotesi nelle quali sarebbe integrato il requisito della “temporanea situazione di obiettiva difficoltà”, annoverando, tra esse, la carenza temporanea di liquidità finanziaria, lo stato di crisi aziendale dovuto ad eventi di carattere transitorio (quali situazioni temporanee di mercato, crisi economiche settoriali o locali, processi di riorganizzazione, ristrutturazione e riconversione aziendale), trasmissione ereditaria dell’obbligazione iscritta a ruolo, contestuale scadenza di obbligazioni pecuniarie, anche relative al pagamento corrente (in autoliquidazione) di tributi e contributi ed, infine, precaria situazione reddituale.

Un’analisi più puntuale e tecnica per individuare le ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà è stata compiuta dalla Direttiva di Equitalia prot. n. 2008/3597 del 13 maggio 2008 che ha ridisegnato la fattispecie in esame, fissando dei parametri differenziati a seconda che l’istante fosse una persona fisica (cui sono assimilate le ditte individuali che si trovano in regimi fiscali semplificati) ovvero giuridica (colà incluse fondazioni, associazioni, comitati, etc...). Nel primo caso, la valutazione della situazione economica del debitore è parametrata al rapporto esistente tra il valore dell’Indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) del nucleo familiare di appartenenza e l’ammontare delle somme da rateizzare; mentre, nel secondo caso, la valutazione dovrà avere ad oggetto il rapporto tra la capacità del contribuente di far fronte, con la propria liquidità, ai debiti iscritti a ruolo e scaduti e l’indice di liquidità, immediata o differita, del medesimo soggetto. In particolare, per quanto riguarda le aziende, oltre all’indice di liquidità - comunemente impiegato dagli analisti di bilancio per stabilire la minore o la maggiore capacità dell’impresa di far fronte agli impegni finanziari assunti a breve termine con le proprie disponibilità liquide, immediate e differite - che deve comunque essere inferiore ad 1 per aspirare alla rateazione, è stato previsto un secondo indice, “indice alfa”, che valuta il debito complessivo dell’impresa in rapporto al valore della produzione; pur con l’indice di liquidità inferiore ad 1, se il valore dell’indice alfa è inferiore a 4, secondo i criteri dell’Agente della riscossione contenuti nelle note anzidette, la situazione finanziaria dell’impresa non risponderà al requisito della temporanea situazione di obiettiva difficoltà e pertanto non potrà essere concessa la rateizzazione. Tuttavia, per i dettagli tecnici di tali sistemi di calcolo si cfr. F. Zolea, *I nuovi poteri degli agenti della riscossione e modifica delle strategie di riscossione coattiva mediante ruolo*, in *Giust. Trib.*, n. 4/08, pp. 883 e 884.

Le richiamate istruzioni fornite sono state, successivamente, ulteriormente integrate dalla stessa Equitalia con le Direttive, prot. n. 2008/5083 del 1 luglio 2008, prot. n. 2008/7937 del 6 ottobre 2008 e prot. n. 2009/274 del 14 gennaio 2009, emanate al fine di considerare ulteriori soggetti non ricompresi nelle precedenti note e per meglio affinare le regole per l’accesso alla rateizzazione del pagamento delle imposte. Per una disamina, *amplius*, delle citate Direttive e per cogliere le criticità insite negli indici economici di riferimento assunti da Equitalia, si legga C. Nocera, *La temporanea situazione di obiettiva difficoltà secondo Equitalia*, in *Il Fisco*, n. 5/08, pp. 2130 e ss..

non vincolino o limitino, ad esempio, il sindacato dei Giudici chiamati a valutare la legittimità o meno del provvedimento di rigetto dell'istanza di rateazione, ben potendo questi riconoscere la sussistenza di una situazione temporanea di obiettiva difficoltà sulla base di particolari prove offerte dal contribuente, pur se esse non riscontrano esattamente i parametri numerici richiesti nelle citate Direttive per la concessione, *de plano*, del beneficio²⁵⁹.

Malgrado, quindi, l'autoimposizione di formule matematiche e rigide indicazioni oggettive volte ad individuare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà²⁶⁰ e che hanno pur sì ridotto la natura discrezionale²⁶¹ della concessione del beneficio ma senza annullarla del tutto²⁶², resta inalterato il compito dell'Agente della riscossione di

²⁵⁹ Di contro, alle citate Direttive deve attribuirsi una indiscutibile validità interna nei confronti di tutte le articolazioni territoriali di Equitalia, nel senso che la loro positiva ricorrenza deve condurre inevitabilmente l'Agente della riscossione a concedere la rateizzazione, inibendo allo stesso di operare ulteriori e diverse valutazioni negative.

²⁶⁰ Merita evidenza la circostanza che il mancato conforto degli indici individuati per la scrematura delle istanze di rateizzazione non sempre comporta la preclusione alla dilazione del debito, constatato che le stesse Direttive di Equitalia consentono al contribuente di «*beneficiare della rateizzazione esclusivamente a condizione di documentare la sussistenza di eventi straordinari, significativamente incidenti sull'attività economica e tali da far ritenere, comunque, sussistente la condizione di temporanea situazione di obiettiva difficoltà*» che, del resto, Equitalia stessa individua, si ritiene in via meramente esemplificativa, in «*improvvisi ed oggettive crisi del mercato di riferimento, anche di carattere locale ed in eventi imprevedibili provocati da forza maggiore*».

²⁶¹ S. La Rosa, voce *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, XIII, pp. 567 e ss., attribuisce natura discrezionale al provvedimento di concessione della rateazione dei tributi, riconoscendo allo stesso, altresì, il carattere di agevolazione.

²⁶² Con riferimento alla possibilità di sindacare il provvedimento discrezionale adottato da Equitalia si segnala l'interessante e recente pronuncia emessa dal *TAR del Trentino Alto Adige, sede di Bolzano, n. 22 del 26 gennaio 2010*. I Giudici amministrativi erano stati aditi dal contribuente – per vero soltanto in seconda battuta ed a seguito della sentenza della *Commissione Tributaria provinciale di Bolzano, n. 92 del 30 aprile 2009*, che aveva dichiarato il proprio difetto di giurisdizione in favore del competente giudice amministrativo – per decidere sull'annullamento del provvedimento di rigetto, emanato da Equitalia Trentino Alto Adige, di rateizzazione delle imposte iscritte a ruolo per presunta violazione e falsa applicazione di legge. Segnatamente, il contribuente censurava che le Direttive richiamate da Equitalia per individuare il requisito della “obiettiva difficoltà” – ritenuto non sussistere nel caso di specie – costituissero atti interni irrilevanti ai fini anzidetti, non costituendo fonte di diritto ma finalizzati unicamente ad uniformare l'attività degli organi dell'Amministrazione finanziaria, ragion per cui in capo al contribuente sussisterebbe il diritto di provare in ogni modo il ricorrere del requisito di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 602/73, tanto più che questa sarebbe una norma autosufficiente, non rinviando ad alcun altro atto l'individuazione dei criteri per la sussistenza delle condizioni di “obiettiva difficoltà”. L'adito TAR del Trentino Alto Adige non ha accolto il ricorso del contribuente dal momento che ha ritenuto il provvedimento di rigetto della richiesta di rateizzazione essere connotato da *discrezionalità tecnica*, con la conseguenza che «*sfugge al sindacato di legittimità del giudice amministrativo a meno che non sia inficiato da manifesta illogicità o da evidente travisamento di fatto, elementi che non si ravvisano nella fattispecie in esame*». Precisano, all'uopo, i Giudici amministrativi trentini che è pur vero che l'unica fonte normativa di riferimento per la fattispecie in esame è costituita dall'art. 19 del D.P.R. n. 602/73 ed eventuali note o circolari interne non rilevano come fonte di diritto e di conseguenza

valutare e graduare, secondo ragionevolezza, l'interesse dell'Amministrazione finanziaria alla fruttuosa e celere soddisfazione *spontanea* della pretesa tributaria con l'interesse (secondario) del contribuente ad ottenere la dilazione nel pagamento del suo debito per mantenere in vita, ad esempio, l'attività economica, ovvero per tutelare altri interessi direttamente o indirettamente riconducibili a valori di rango costituzionale (quali il risparmio, il lavoro, la salute, etc...).

Non sembra superfluo notare che prima delle modifiche intervenute per effetto dell'art. 83, comma 23, del D. L. n. 112/08²⁶³, il delicato compito di valutare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà del contribuente che presentava l'istanza di rateazione era mitigato dalla previsione dell'obbligo, su quest'ultimo gravante, di prestare idonea garanzia²⁶⁴ nell'ipotesi in cui domandava la dilazione di pagamento per debiti superiori ad € 50.000²⁶⁵. In tal modo, il potere discrezionale dell'Agente della riscossione (*rectius*: dell'Ente creditore) "abdicava" e devolveva alla valutazione tecnico-finanziaria operata dall'ente bancario o assicurativo la responsabilità per il possibile rischio della futura insolvenza del debitore. E' però evidente che l'indagine tecnica condotta dai citati operatori economici era confinata ed ancorata a parametri tipicamente bilancistico-finanziari, ben lontani da apprezzamenti di più ampio respiro connaturati alle valutazioni eseguite dall'Amministrazione finanziaria che, all'epoca, residuavano per l'esame del rischio di solvibilità dei contribuenti debitori d'imposta per

non sono opponibili ai terzi non facenti parte della Pubblica Amministrazione; tuttavia non può pregiudicarsi la possibilità per quest'ultima di ricorrere a criteri prestabiliti od espressi in circolari, che del resto rappresentano espressione della discrezionalità prevista dalla norma in parola, anche per garantire l'uniformità dell'attività che essa è chiamata a svolgere e che è imposta dai principi di buona amministrazione, trasparenza ed efficienza.

²⁶³ Convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 febbraio 2008, n. 31, norma che ha soppresso l'obbligo per il contribuente di prestare idonea garanzia per la richiesta di rateazione di debiti superiori ad € 50.000.

²⁶⁴ Questa - sulla base delle istruzioni emanate con la Direttiva di gruppo di Equitalia, prot. n. 2008/2070 del 27 marzo 2008 - poteva consistere nella presentazione di: a) polizza fideiussoria; b) fideiussione bancaria; c) fideiussione rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi, iscritti negli elenchi previsti dagli artt. 106 e 107 del T.U. delle leggi in materia bancaria e creditizia; d) ipoteca iscritta *ex art. 77* del DPR n. 602/1973; e) iscrizione di ipoteca volontaria di primo grado, concessa dal debitore o da un terzo per un importo pari al doppio delle somme iscritte a ruolo. In tale ultimo caso, tuttavia, si imponeva la necessità del rilascio dell'autorizzazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, meccanismo che costringeva, ancora una volta, l'Agente della riscossione, destinatario dell'istanza, a trasmettere la medesima istanza e l'allegata documentazione all'Ufficio competente, chiamato a decidere in proposito con urgenza, dovendosi il procedimento amministrativo concludere nei canonici 90 giorni.

²⁶⁵ Antecedentemente all'introduzione del limite di € 50.000, il precedente legislatore aveva ancorato l'obbligo di presentare garanzia fideiussoria ai debiti superiori a 50 milioni di lire (pari ad € 25.822,85).

importi inferiori ad € 50.000²⁶⁶. Tuttavia, la necessità di mitigare la rigidità dei procedimenti amministrativi di concessione del beneficio in esame, nonché l'intento di rendere quanto più fruibile tale strumento, calato in un contesto sociale che registra(va) il rallentamento dell'economia e comporta(va) deficienze finanziarie²⁶⁷, hanno, presumibilmente, determinato la discussa soppressione *tout court* dell'obbligo di prestare la garanzia fideiussoria anche per importi superiori ad € 50.000.

Ed oggi, il rischio più evidente, conseguente all'abolizione della descritta fideiussione consiste nel timore che il contribuente possa presentare l'istanza di rateazione solo per finalità strumentali e dilatorie, in ragione della circostanza che nelle more del procedimento amministrativo che esamina la citata richiesta sono sospese le azioni esecutive eventualmente già intraprese e ne è precluso l'avvio di nuove, fatta salva l'ipotesi in cui tale circostanza provocherebbe, secondo il *sindacabile* giudizio di Equitalia, un irreversibile pregiudizio per le ragioni dell'Erario indirizzate alla certa e celere riscossione dei crediti tributari²⁶⁸. La presentazione dell'istanza di rateazione non

²⁶⁶ Si condividono, quindi, le conclusioni formulate da M. Aulenta, *La dilazione del pagamento delle somme iscritte nei ruoli*, in *Il Fisco*, n. 17/02, pp. 452 ss., allorché afferma che se da un lato l'imposizione del limite di € 50.000 ai fini della prestazione della garanzia bancaria o assicurativa ha consentito un'automaticità nella concessione delle dilazioni di pagamento, aumentando la trasparenza di azione degli Uffici, dall'altro lato tale automatismo è andato a discapito di un'indagine svolta dall'Amministrazione finanziaria che tenesse conto, altresì, del contesto territoriale, dei livelli occupazionali, assicurando il proseguimento delle attività produttive.

²⁶⁷ Proprio la situazione di diffusa difficoltà finanziaria in cui tuttora versano molti debitori ha indotto il Legislatore ad introdurre un'ulteriore forma di incentivo all'istituto della rateizzazione. Invero, l'art. 19 del D.P.R. n. 602/73 prevede, quale causa di decadenza dalla rateizzazione dei debiti iscritti a ruolo, il mancato pagamento della prima rata ovvero, successivamente, di due rate consecutive. Se si dovesse verificare tale situazione il debitore torna ad essere obbligato al pagamento dell'intero senza poter più usufruire di alcun beneficio di carattere dilatorio e l'agente della riscossione è nuovamente abilitato alla consecuzione del credito in un'unica soluzione. Ebbene, il decreto c.d. Milleproroghe, art. 2, comma 20, del D.L. 29 dicembre 2010 n. 225, convertito, con modificazioni, dalla Legge 26 febbraio 2011, n. 10, ha previsto che «*le dilazioni concesse, fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, interessate dal mancato pagamento della prima rata o, successivamente, di due rate, possono essere prorogate per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi a condizione che il debitore provi un temporaneo peggioramento della situazione di difficoltà posta a base della concessione della prima dilazione*». Per approfondimenti sull'ambito temporale e di applicazione dell'introdotta proroga si rimanda a M. Basilavecchia, *Rateizzazioni rinegoziabili anche per omissioni «future» del contribuente*, in *Corr. Trib.*, n. 16/01, pp. 1293 e ss..

²⁶⁸ La più volte richiamata Direttiva di Equitalia, n. 2008/2070, si limita al riguardo ad indicare, in via esemplificativa, l'ipotesi dell'imminente scadenza dei termini per fissare le vendite di beni mobili pignorati per un valore significativo rispetto all'ammontare del credito. Tuttavia, sarà *discrezionale* compito di Equitalia indagare, volta per volta, se la non tempestiva presentazione della richiesta di dilazione, successiva, viceversa, al concreto svolgimento di atti espropriativi, possa assumere una connotazione dilatoria e per ciò solo essere respinta.

determina, viceversa, la revoca di eventuali misure cautelari (fermi amministrativi ed ipoteche) in precedenza adottate, né inibisce l'adozione di nuove²⁶⁹, né, tanto meno, fa venir meno, in capo al debitore moroso, la qualità di "soggetto inadempiente" ai sensi e per le finalità di cui all'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/73²⁷⁰.

L'affannosa corsa alla presentazione dell'istanza di rateazione, sino a ieri imprescindibile per impedire le conseguenze poc'anzi illustrate, nell'attuale sistema normativo recato dall'articolo 29, comma 1, del Decreto Legge n. 78/2010 perde ragion d'essere. Difatti, la lettera g) del richiamato articolo 29, nel disporre che la dilazione di pagamento, per i nuovi avvisi di accertamento aventi efficacia esecutiva, può essere concessa solo successivamente all'affidamento del carico all'Agente della riscossione²⁷¹ - passaggio, questo, che avviene una volta scaduto infruttuosamente il termine di novanta giorni, decorrenti dalla notifica dell'atto impositivo immediatamente esecutivo, per il pagamento delle maggiori imposte, interessi e sanzioni irrogate - sembrerebbe prestare verosimilmente il fianco a profili di incostituzionalità, nella misura in cui ammette la possibilità di accedere alla dilazione soltanto ai contribuenti che risultano già morosi nei confronti dell'Erario. Immediate conseguenze di tale

²⁶⁹ Provvedimenti cautelari che, viceversa, sempre secondo le istruzioni recate dalla Direttiva di gruppo emessa da Equitalia, prot. n. 2008/2070, saranno revocati a seguito dell'accoglimento dell'istanza di rateazione e del pagamento della prima rata da parte del contribuente.

Nonostante il chiaro dettato letterale della trascritta Direttiva, non sono rari i casi in cui l'Organo addetto alla riscossione continui ad adottare provvedimenti cautelari successivamente alla concessione del beneficio della rateazione e pur in presenza della corresponsione della prima rata da parte del debitore. Si segnalano, tra le più recenti, la sentenza pronunciata dalla *Commissione Tributaria Provinciale di Bari*, n. 56 del 9 marzo 2010, con nota di C. Scalinci, in *Giur. merito*, n. 9/10, pp. 2326 e ss., che ha accolto l'opposizione proposta dal contribuente avverso la comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca emessa da Equitalia E.TR. S.p.a, motivando che l'attuale formulazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/73, nel dettare la disciplina della rateazione, non prevede alcuna garanzia a favore del Concessionario della riscossione - essendo rimessa, la tutela delle ragioni creditorie del Fisco, alle condizioni soggettive del debitore, come evidenziate nell'indicatore ISEE - ed anzi l'Agente della riscossione, per sua espressa previsione, deve rinunciare ad eventuali procedure esecutive iniziate in precedenza. A medesime conclusioni giungono i Giudici della *Commissione Tributaria Provinciale di Torino*, sentenza n. 40 del 9 maggio 2008, i quali hanno statuito che la formalità ipotecaria iscritta sugli immobili del contribuente in seguito alla determinazione del carico del ruolo in misura superiore all'importo previsto ex art. 50 del D.P.R. n. 602/73, non ha ragione di continuare ad insistere laddove il contribuente abbia ottenuto l'accoglimento dell'istanza di rateazione in merito alle cartelle di pagamento *illo tempore* notificate.

²⁷⁰ Ci si riferisce all'istituto disciplinato dall'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/73 ed esaminato nella nota 138.

²⁷¹ Previsione, del resto, ribadita dalla *Circolare dell'Agenzia delle Entrate*, n. 4/E del 15 febbraio 2011, par. 11, in cui si afferma che «l'Agente della riscossione, solo dopo l'affidamento del carico, può concedere la dilazione di pagamento prevista dall'articolo 19 del D.P.R. n. 602/73».

previsione consistono nella maggiorazione degli importi da rateizzare, in tal caso comprensivi, altresì, degli interessi di mora e dell'aggio di riscossione, quest'ultimo nella misura del 9%²⁷² a totale carico del contribuente, nonché nella materiale impossibilità di impedire il verificarsi delle condizioni soggettive che legittimano la sospensione dei pagamenti, in danno del “contribuente inadempiente”, da parte delle pubbliche Amministrazioni²⁷³.

Siffatto denunciato arretramento di tutele non solo risulta eccessivamente penalizzante per il contribuente che, a partire dal 1° luglio 2011, sarà destinatario dei “nuovi” avvisi di accertamento ad effetti “esecutivi”, ma potrebbe, addirittura, disincentivare il massiccio uso che, principalmente negli ultimi tre anni e per le ragioni sinora illustrate, si è fatto dello strumento della dilazione di pagamento, istituto che bilancia(va), seppur con gradualità differente, gli interessi di entrambe le parti. In specie, quello (secondario) del contribuente ad ottenere una dilazione di pagamento nella corresponsione delle imposte e, di conseguenza, un respiro finanziario, garantito, peraltro, da oneri di rateizzazione non eccessivamente gravosi e dall'inibizione di procedure esecutive, con quello (primario) del Fisco alla sicura realizzazione del credito tributario, fine da cui l'Agente della riscossione non può assolutamente prescindere. Quest'ultimo, difatti, abbiamo visto essere obbligato ad adottare la soluzione che, in un dato contesto economico, si palesi come la più adeguata al raggiungimento dell'interesse pubblico, limite e vincolo alla facoltà per i funzionari di Equitalia di decidere in merito alle concrete modalità ed ai tempi di recupero del credito fiscale²⁷⁴.

²⁷² Si reputa irragionevole, siccome eccessivamente onerosa, la misura dell'aggio di riscossione, soprattutto in rapporto all'attività oggi concretamente svolta dall'Agente della riscossione il quale, per gli avvisi emessi a partire dal primo luglio 2011, non sarà neppure onerato della notifica della cartella di pagamento ma entrerà in gioco solo per l'avvio della successiva attività esecutiva, del resto assistita dal rimborso, sempre a carico del contribuente, delle spese sostenute dall'Ente.

²⁷³ Si rimanda alla nota 138.

²⁷⁴ Si condividono, in questa prospettiva, le conclusioni cui giunge il *TAR Liguria, sede di Genova, sentenza n. 105 del 5 febbraio 2009*, laddove ha ritenuto che la dilazione di pagamento, anche a voler prescindere dalla sua qualificazione in termini di agevolazione tributaria, rientra nelle modalità di attuazione dell'obbligazione tributaria e, quindi, ancorché discrezionale, «*costituisce espressione di discrezionalità tributaria – finalizzata com'è, consentendo la rateizzazione del debito, a garantire l'effettiva riscossione dello stesso (che sarebbe pregiudicata da una riscossione in una soluzione laddove le condizioni del debitore non consentissero allo stesso di fare fronte all'obbligazione nella sua interezza) – e non già di espressione di discrezionalità amministrativa*».

Giunge, al contrario, ad opposte conclusioni la *Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, sentenza n. 560 del 11 dicembre 2007*, in *Corr. Trib.*, n. 22/2008, pp. 1788 e ss., con commento di M. Busico, avendo ritenuto il decreto di concessione della maggiore rateazione, *ex art. 19 del D.P.R. n. 602/73*, un atto vincolato e non discrezionale, nel senso che in presenza delle condizioni previste dalla

Trattasi, dunque, dell'esercizio di un potere «vincolato» nel fine, elemento distintivo che differenzia l'operato di Equitalia da quello del creditore di diritto privato il quale, dal canto suo, resterà sempre libero di adottare o non adottare comportamenti più o meno accomodanti ed accondiscendenti nei confronti del comune debitore, decidendo il se, il quando ed il quanto dell'eventuale concessione di una dilazione o sospensione nel pagamento del credito vantato.

Sezione IV

L'importanza dei termini nel procedimento di consecuzione del credito tributario

7. Il tortuoso iter normativo-giurisprudenziale sui termini di notifica della cartella di pagamento

Nelle pagine precedenti abbiamo potuto constatare quanto la particolare efficacia ed incisività dello speciale procedimento di consecuzione del credito tributario rendano attuale l'esigenza di contenere i poteri autoritativi affidati all'Agente della riscossione, nonché quella di approntare un adeguato apparato di tutele sostanziali in favore del contribuente esecutato. L'opportunità per il contribuente di conoscere in tempi ragionevoli le pretese del Fisco, anche quando esso opera come agente della riscossione²⁷⁵, configura uno di quei validi strumenti, secondo i recenti insegnamenti della giurisprudenza costituzionale e di legittimità, tesi al raggiungimento dell'equilibrio tra l'interesse pubblico alla pronta riscossione delle imposte e la tutela dei diritti soggettivi del debitore esecutato.

Rinviando ai puntuali contributi sulla diversità di effetti che il decorso del tempo produce in ordine, rispettivamente, all'esercizio dei poteri impositivi ed all'attuazione

norma l'agevolazione deve essere concessa, pena la violazione di un preciso diritto soggettivo del contribuente di cui lo stesso può dolersi avanti il Giudice tributario. Medesima riflessione è condotta da M. Damiani, *La rateizzazione del pagamento dei tributi iscritti a ruolo è un diritto del contribuente*, in *Corr. Trib.*, n. 46/2010, pp. 3854 ss., il quale sostiene che costituendo la richiesta di rateizzazione dei tributi iscritti nei ruoli erariali l'invocazione di una agevolazione, che compete quindi non a discrezione dell'agente della riscossione, essa costituisce un vero e proprio diritto soggettivo spettante se ricorrono le condizioni previste dalla legge.

²⁷⁵ Secondo F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2003, p. 114, «lo Stato (o altro ente impositore) assume una duplice veste: è titolare di poteri autoritativi e titolare di un diritto di credito».

del diritto di credito avente ad oggetto la prestazione tributaria²⁷⁶, tratteremo, in questa sede, un caso emblematico, ovverosia quello afferente i termini di notifica della cartella di pagamento, che consentirà di riflettere sulle ragioni che impongono una scandita sequenza temporale, altresì, nell'attività esecutiva posta in essere dall'Agente della riscossione.

Segnatamente, l'annoso dibattito in ordine alla previsione di termini decadenziali per la notifica della cartella di pagamento - *a fortiori* quando all'atto di riscossione sono affidate funzioni, altresì, *lato sensu* impositive - ha impegnato gli interpreti delle leggi che hanno cercato di colmare le lacune normative in materia sancendo, *in primis* e per quanto qui di rilievo, il principio secondo cui la soggezione, da parte del debitore d'imposta, a poteri autoritativi unilaterali non può durare *sine die* ma impone un ritmo scandito che soltanto i termini decadenziali sono in grado di garantire, purché questi risultino soggetti al controllo da parte dello stesso contribuente. Tale *principium iuris*, dettato espressamente dalla Corte Costituzionale con la nota sentenza n. 280 del 15 luglio 2005²⁷⁷, costituisce il punto di arrivo ed, allo stesso momento, di partenza, nonché la chiave interpretativa, di tutte le decisioni giurisprudenziali pronunciate in tema di tutele del contribuente in fase di iscrizione a ruolo, in particolare quando essa non è meramente adibita a svolgere la funzione di esazione di una pretesa già altrimenti formalizzata al contribuente, bensì quando rappresenta, come avviene con l'iscrizione a ruolo *ex art. 36-bis*, proprio il primo atto con cui l'Amministrazione finanziaria comunica a quest'ultimo l'esistenza di una pretesa impositiva a suo carico.

A tal proposito si rammenta che lungo e travagliato è stato il percorso seguito dalla giurisprudenza e dal legislatore nell'intento di fornire, proprio per questa fattispecie,

²⁷⁶ C. Glendi, voce *Prescrizione e decadenza (Diritto Tributario)*, in *Nss. Dig. It.*, Appendice, Vol. V, Torino, 1984, pp. 1160 e ss.; M. Cogliati Dezza, voce *Prescrizione, Diritto tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1991, pp. 1 e ss.; M.C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, op. cit., pp. 347 e ss.; D. Coppa, *La prescrizione del credito tributario*, Torino, 2006; F. Randazzo, *Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1971, I, pp. 459 e ss..

²⁷⁷ Come si approfondirà *infra*, tale pronuncia ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevedeva per la notifica della cartella di pagamento al contribuente un termine stabilito a pena di decadenza. *Contra* Corte Costituzionale, sentenza n. 229/99: tale Organo, chiamato a pronunciarsi sulla sospetta illegittimità dell'art. 28, comma 1, L. n. 449/97 - norma che, come vedremo, ha qualificato "ordinatorio" il termine per la liquidazione delle imposte in base alla dichiarazione contenuto nell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73 - nell'escludere il contrasto tra questa disposizione con l'art. 97 della Costituzione, ha puntualizzato, in generale, che il principio di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione non comporta necessariamente che tutti i termini ad essa imposti per il compimento delle proprie attività debbano avere carattere perentorio.

una risposta adeguata all'esigenza di delimitare temporalmente il potere autoritativo del Fisco esercitato nei confronti del contribuente.

La *vexata quaestio*, difatti, è principiata con l'emanazione dell'art. 28 della Legge n. 449 del 27 dicembre 1997, norma che, intervenuta per dirimere l'annosa problematica interpretativa sulla natura del termine, perentorio o ordinatorio, contenuto nell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, in aperto contrasto con il costante orientamento giurisprudenziale²⁷⁸ lo ha qualificato come "ordinatorio"²⁷⁹. Di conseguenza, venuto meno uno dei limiti temporali, a pena di decadenza, per la comunicazione al contribuente della liquidazione delle maggiori imposte, si è cercato di individuare nell'art. 17 del D.P.R. n. 602 del 1973 la disposizione in grado di rendere edotto il soggetto passivo d'imposta, con margini di certezza temporale, dell'esistenza di una pretesa impositiva vantata dal Fisco nei suoi confronti. Anche tale tentativo si è rivelato vano, considerato che l'art. 17 fissava sì termini decadenziali per l'iscrizione a ruolo²⁸⁰ ma ancorava questi ad attività *interna corporis* dell'Amministrazione finanziaria, delle quali il contribuente non veniva notiziato se non al momento della ricezione della cartella di pagamento. Per di più, l'invio al contribuente della cartella esattoriale, atto conclusivo ed esterno rispetto al procedimento sin qui descritto, risultava non solo dipendente dalla data di iscrizione e di consegna del ruolo esecutivo

²⁷⁸ Numerose sentenze della Corte di Cassazione, difatti, si erano espresse per la perentorietà del suddetto termine. Fra le altre si ricordano Cass., sentenza n. 12442 del 9 dicembre 1997 e Cass., sentenza n. 7088 del 29 luglio 1997.

²⁷⁹ L'art. 28, rubricato "norma interpretativa", così recitava: «*Il primo comma dell'art. 36-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nel testo da applicare sino alla data stabilita nell'articolo 16 del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza*». Sull'efficacia retroattiva di tale norma interpretativa si è manifestato un contrasto in giurisprudenza tra coloro che confermavano tale effetto (Cass., sentenze n. 11235/98, nn. 7058, 9841 e 12995/99, n. 10134/00, nn. 3413 e 7213/01, nn. 2526, 7283 e 9881/02, nn. 11988 e 14164/03) ed i Giudici che lo negavano (Cass., sentenza n. 17507/02), ritenendo, in quest'ultimo caso, che la richiamata norma non avesse natura interpretativa bensì innovativa, con la conseguenza che, in forza dell'art. 11 delle preleggi al cod. civ., non poteva esserle riconosciuta efficacia retroattiva. Le Sezioni Unite, sollecitate a dirimere tale contrasto, con sentenza n. 23826 del 23 dicembre 2004 hanno sancito che l'art. 28 è da qualificare come norma di interpretazione autentica, con connaturale portata retroattiva, rispecchiando esattamente, nella formulazione, i tratti tipici di queste peculiari disposizioni: il suo contenuto, difatti, è caratterizzato dalla enunciazione di un apprezzamento interpretativo del significato di un precetto antecedente, cui la norma si ricollega nella formula e nella *ratio*, e da un momento precettivo, con il quale il Legislatore impone questa interpretazione, escludendone ogni altra.

²⁸⁰ Il testo dell'art. 17, in vigore dal 23 ottobre 1979 al 30 giugno 1999, disponeva che le imposte liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti dovevano essere *iscritte in ruoli formati e consegnati all'Intendenza di Finanza*, a pena di decadenza, entro il termine di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73.

all'esattore ma, nel testo della norma in vigore dal 9 giugno 2001 al 31 dicembre 2004, addirittura privo di un qualsivoglia limite temporale, essendo stato soppresso il termine di decadenza per la notifica della cartella stessa²⁸¹. Tale situazione generava, quindi, uno *status* di prolungata incertezza del contribuente il quale, diversamente da quanto accadeva per coloro che erano soggetti ad attività di controllo sostanziale ai sensi dell'art. 37 e seguenti del D.P.R. n. 600/73 e che conoscevano il limite massimo per la notifica delle risultanze dell'accertamento, doveva attendere il decorso dei termini ordinari prescrizionali, ben più lunghi, per apprendere dell'esistenza di una pretesa impositiva a suo carico.

L'avvertita esigenza di porre rimedio a questa situazione di indefinita soggezione al potere impositivo venne recepita dal Giudice delle leggi il quale, con la richiamata sentenza n. 280 del 2005, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disciplina sulla riscossione in base al ruolo, segnatamente dell'articolo 25 del D.P.R. n. 602/73, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 193/01, in quanto, a suo avviso, non poteva lasciarsi il contribuente in balia dell'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato e, comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole. Nella medesima occasione, la Corte Costituzionale ha, altresì, aggiunto che la dichiarazione di incostituzionalità del procedimento di riscossione delle imposte liquidate *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/73 sarebbe stata parimenti pronunciata anche se non fosse intervenuta la modifica correttiva all'art. 25 per via del D.Lgs. n. 193/01. E difatti, ad avviso della Consulta, tale declaratoria sarebbe scaturita in virtù dell'emanazione dell'art. 10 del D.Lgs. n. 46/99, norma che, modificando l'art. 24 del D.P.R. n. 602/73, aveva demandato ad un decreto ministeriale (poi rimasto muto sul tema) la fissazione del termine per la consegna dei ruoli al concessionario²⁸²: in tal modo veniva interrotta la scandita

²⁸¹ L'art. 25 del D.P.R. n. 602/73 originariamente prevedeva che la notifica della cartella di pagamento avvenisse non oltre il giorno 5 del mese successivo alla scadenza della prima rata successiva alla consegna dei ruoli all'esattore (D.P.R. n. 920/76); quindi, entro il giorno cinque del mese successivo a quello di consegna del ruolo all'esattore (D.P.R. n. 787/80); successivamente, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo (D.Lgs. n. 46/99); infine, il D.Lgs. n. 193/01 ha soppresso qualsiasi previsione di un limite temporale per la notifica della cartella, eliminando, nell'art. 25, le parole "*entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo*".

²⁸² Questo termine, originariamente, doveva eseguirsi almeno 30 giorni prima della scadenza della prima rata d'imposta, mentre, *ex art. 13* del D.P.R. n. 787/80, venne modificato sino a 90 giorni prima della scadenza dell'unica rata.

sequenza temporale del procedimento di riscossione delle imposte sino ad allora operativo, essendo stato soppresso, appunto, il *dies a quo* da cui iniziare a conteggiare il decorso dei termini per la notifica della cartella di pagamento.

Anche alla luce di tale precisazione, anticipando quanto si dirà in sede di conclusioni, può affermarsi che il merito ascrivibile all'intervento della Corte Costituzionale si sostanzia nell'aver spostato il baricentro nella dialettica del rapporto d'imposta tra Fisco e contribuente, nonché nell'aver privato di importanza quelle operazioni interne all'attività dell'Amministrazione finanziaria, come la formazione del ruolo e la sua consegna all'Esattore, dal momento che esse non si prestano ad un monitoraggio da parte del contribuente. Ciò che rileva, viceversa, è l'attività esterna, vale a dire la notifica della cartella di pagamento da effettuarsi in un termine inderogabile e senza che risulti più ancorato ad atti variabili e discrezionali posti in essere dalla Pubblica Amministrazione.

Il Giudice delle leggi, peraltro, in occasione della citata pronuncia, conscio dell'impossibilità di determinare egli stesso il termine inderogabile e decadenziale per l'esternazione al contribuente della pretesa impositiva *ex art. 36-bis*, spettando, appunto, tale compito alla ragionevole (e vincolata) discrezionalità del legislatore, ha "invitato", quasi esplicitamente, quest'ultimo a colmare, ora per allora, l'evidenziata lacuna normativa, facendogli presente, da un lato, il carattere elementare delle attività di liquidazione previste dall'*art. 36-bis* citato e della successiva iscrizione a ruolo, e, dall'altro, i termini disciplinati dall'*art. 43* del D.P.R. n. 600 del 1973 per la ben più complessa attività che culmina con la notifica dell'avviso di accertamento.

In osservanza delle descritte "istruzioni", il Legislatore, con D.L. n. 106 del 17 giugno 2005, convertito nella Legge n. 156 del 31 luglio 2005, ha abrogato l'*art. 17* del D.P.R. n. 602 del 1973, sì da sottrarre rilievo alle attività interne di formazione del ruolo, ed ha riformulato il primo comma dell'*art. 25* del medesimo decreto, norma che, applicabile alle imposte dirette, all'Iva ed ai tributi locali^{283/284}, oggi reca un sistema

²⁸³ Sino all'emanazione dell'*art. 67* del D.P.R. n. 43/88, le imposte indirette ed i dazi doganali, ma anche le entrate patrimoniali non fiscali ed i proventi del demanio e dei servizi pubblici, venivano riscosse direttamente dagli Enti impositori con lo strumento dell'ingiunzione, disciplinato dal R.D. n. 639 del 14 aprile 1910. Per la compiuta trattazione di questo strumento di riscossione si legga P. Ruggeri Fazzi-C. Caforio, *Riscossione delle imposte e delle sanzioni pecuniarie*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1996, vol. XII, pp. 566 e ss..

²⁸⁴ Sul tema si segnala che, in assenza di un'espressa previsione normativa, la descritta modifica dell'*art. 25* del D.P.R. n. 602/73 non dovrebbe trovare applicazione, invece, per il recupero dei dazi

tripartito dei termini di notifica della cartella esattoriale, diversificati a seconda del tipo di attività svolta dagli Uffici (liquidazione dell'imposta *ex art. 36-bis*, controllo formale della dichiarazione *ex art. 36-ter* o accertamento d'ufficio), e facenti riferimento, per il computo del termine iniziale da cui far decorrere quello conclusivo di notificazione, dall'anno di presentazione della dichiarazione ovvero da quello in cui l'accertamento d'ufficio è divenuto definitivo.

Oltre alla descritta disciplina di *regime*, il D.L. n. 106/05 ha previsto una normativa *transitoria* volta a regolare le situazioni pendenti al momento della pronuncia della sentenza della Corte Costituzionale e con l'intento di sanare procedure di riscossione che, nel frattempo, erano state avviate in mancanza di un termine certo.

Più esattamente, la nuova formulazione dell'art. 36 del D. Lgs. n. 46 del 1999, in virtù delle modifiche apportate dal comma *5-bis* del più volte citato D.L. n. 106/05 prevede, in deroga alla lettera a) del comma 1 dell'art. 25 del D.p.R. n. 602 del 1973, una disciplina transitoria avente ad oggetto l'attività di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi presentate negli anni 2002 e 2003 (per esse la norma transitoria prevede che la cartella di pagamento sia notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) e per quelle presentate entro il 2001 (qui il termine di decadenza per la notifica della cartella è stato prolungato di un anno, così giungendo sino a cinque anni calcolati da quello di presentazione della dichiarazione dei redditi). Infine, per le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1 gennaio 2004, fattispecie esaminata dai Giudici salernitani, la normativa transitoria impone che la notifica della cartella di pagamento giunga al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Tale disciplina transitoria non è intervenuta sul comma *2-bis* del citato art. 36 del D.Lgs. n. 46/99, donde per le dichiarazioni dei redditi per la cui liquidazione i ruoli siano stati formati e resi esecutivi entro il 30 settembre 1999, si applica la disciplina

doganali e dell'Iva all'importazione, restando, per queste tipologie d'imposta, inalterato l'art. 25 nella versione precedente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 193/01. Questo, difatti, sembrerebbe essere l'orientamento dei Giudici di merito (si cfr., di recente, Commissione Tributaria Regionale di Bologna, sez. staccata di Parma, sentenza n. 45 del 19 febbraio 2010, in banca dati *fisconline*) e, se così fosse, sarebbe opportuno sollecitare un intervento normativo volto ad uniformare, per tutte le imposte dirette ed indirette, i prescritti termini decadenziali di notifica della cartella di pagamento, in quando una diversità di disciplina non sarebbe giustificabile in presenza di una sostanziale uniformità delle procedure impositive.

previgente in vigore al 30 giugno 1999²⁸⁵, dovendosi distinguere, in tal caso, secondo quanto precisato dalla Corte di Cassazione²⁸⁶, tra iscrizioni a ruolo derivanti dal controllo c.d. formale della dichiarazione ed iscrizioni derivanti dalla rettifica cartolare²⁸⁷ della medesima dichiarazione²⁸⁸.

Si segnala, al riguardo, che diversi contrasti in seno ai Giudici di legittimità ha suscitato, anzitutto, la mancata abrogazione del richiamato comma 2-*bis* dell'art. 36, norma che, secondo un primo orientamento²⁸⁹, ed a dispetto degli insegnamenti offerti dalla Corte Costituzionale, sembrerebbe (illegittimamente) spostare, ancora una volta, l'attenzione su attività meramente interne all'Amministrazione finanziaria, non esternamente controllabili dal contribuente²⁹⁰, ragion per cui tale disposizione sarebbe da intendersi implicitamente caducata, rappresentando un *relictio storico* privo di efficacia; viceversa, un contrario filone giurisprudenziale disapprova questa lettura (abrogativa) della norma²⁹¹, sull'assunto che l'intervento della Corte costituzionale avrebbe interessato l'art. 25 nella versione in vigore dopo il 9 giugno 2001, ragion per cui le previgenti disposizioni non potevano non applicarsi ai ruoli formati precedentemente a tale data²⁹².

²⁸⁵ Il comma 2-*bis* dell'art. 36 del D.Lgs. n. 46/99, nella versione in vigore al 30 giugno 1999, così recita: “Fino al 30 settembre 1999 i ruoli possono essere formati e resi esecutivi secondo le disposizioni in vigore al 30 giugno 1999. A tali ruoli e a quelli resi esecutivi antecedentemente al 1 luglio 1999 si applicano gli articoli 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 e 46 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nel testo vigente prima di tale data...omissis”.

²⁸⁶ Ci riferiamo alla nota sentenza n. 16826 del 21 luglio 2006.

²⁸⁷ Sulla non facile nozione e distinzione tra “controllo formale” e “rettifica cartolare” della dichiarazione, si veda M. Bruzzone, *La Sezione tributaria compone il contrasto sui termini di notifica della cartella*, in *Corr. Trib.*, 2006, pp. 3281 e ss..

²⁸⁸ Più esattamente, nella prima ipotesi deve provvedersi, a pena di decadenza, sia all'iscrizione a ruolo entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (secondo il combinato disposto degli artt. 17 del D.P.R. n. 602/73 e 43 del D.P.R. n. 600/73), sia alla notifica della cartella di pagamento al contribuente entro il cinque del mese successivo a quello in cui il ruolo è stato consegnato al concessionario a norma dell'art. 24 del D.P.R. n. 602/73; nel secondo caso, invece, è prevista la sola notifica della cartella di pagamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

²⁸⁹ Corte di Cassazione, sentenze nn. 26104 e 26105 del 30 novembre 2005.

²⁹⁰ Sull'argomento si legga C. Glendi, *Nuovi scenari sui termini di decadenza dei ruoli*, in *GT-Riv.Giur.Trib.*, 2006, pp. 5 e ss., il quale approfondisce l'analisi delle citate sentenze della Corte di Cassazione.

²⁹¹ Si veda, da ultimo, Corte di Cassazione, sentenze nn. 21539 del 15 ottobre 2007 e 21779 del 9 novembre 2005.

²⁹² Per l'analisi delle motivazioni a supporto dell'una o dell'altra tesi si rimanda a G. Rocco, *Alcune proposte interpretative su i nuovi termini per le iscrizioni a ruolo, il regime transitorio per le liti pendenti e le questioni irrisolte*, in *Riv.dir.trib.*, 2007, I, pp. 1157 e ss..

Di poi, dottrina e giurisprudenza si sono, altresì, interrogate sulla (dubbia) costituzionalità della descritta disciplina transitoria introdotta con il più volte citato art. 1, comma 5-*bis*, lett. c) del D.L. n. 106/05, in particolare sulla (ir)ragionevolezza della previsione di termini eccessivamente lunghi per notificare, nelle more della riformata disciplina, le cartelle di pagamento²⁹³. La questione è stata di recente risolta con l'ennesimo intervento del Giudice delle leggi il quale, ridisegnando i contrapposti interessi in fase di riscossione delle imposte, ha salvato la disposizione *sub judice*, giustificando la sua emanazione con il duplice obiettivo perseguito dal Legislatore: da un lato, assicurare il diritto del contribuente a conoscere in tempi accettabili le pretese del Fisco; dall'altro, salvaguardare l'interesse dell'erario dal rischio che, nella fase transitoria, un termine decadenziale eccessivamente ristretto avrebbe potuto impedire o rendere difficoltosa la notifica delle cartelle di pagamento, con evidente perdita di gettito²⁹⁴.

7.1. La valenza sostanziale dei termini di decadenza dell'Amministrazione finanziaria per l'esercizio dei poteri di riscossione

Dalla digressione normativa e giurisprudenziale qui svolta sui termini di notifica della cartella di pagamento sorge un ulteriore interrogativo, vale a dire se, in ragione della particolare natura autoritativa che connota l'iscrizione a ruolo che segue il procedimento di liquidazione delle imposte *ex art. 36-bis*, la tardiva notifica della cartella di pagamento inibisca all'Ente impositore la possibilità di usufruire dell'ordinario termine di prescrizione²⁹⁵ decennale per portare ad esecuzione la pretesa tributaria. Altrimenti detto, e con una valenza a più ampio spettro, al termine decadenziale di notifica della cartella di pagamento è possibile assegnare natura

²⁹³ La questione è approfondita da L. Letizia, *Il regime transitorio dei termini di notifica delle cartelle di pagamento*, in *Gius. Trib.*, 2008, IV, pp. 831 e ss., la quale passa in rassegna le discordanze di orientamento tra i Giudici di legittimità e quelli di merito in ordine alla efficacia retroattiva o meno, anche per le liti pendenti, del regime "transitorio" dei termini di notifica della cartella di pagamento.

²⁹⁴ Corte Costituzionale, sentenza n. 11 del 25 gennaio 2008, con commento di E. Rispoli, *Notificazione delle cartelle di pagamento: la Corte Costituzionale fa salvo il termine introdotto nella disciplina transitoria*, in *Gius. Trib.*, 2008, III, pp. 645 e ss..

²⁹⁵ Sembra opportuno, in materia, richiamare ed aderire all'insegnamento di S. Romano, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953, p. 48, secondo il quale la prescrizione determina l'estinzione di un diritto, laddove la decadenza genera l'impossibilità di esercitare un determinato potere nel caso singolo, rimanendo però esso in vita per tutti gli altri casi in cui ricorre.

meramente procedimentale o, più verosimilmente, sostanziale²⁹⁶? La questione non è di poco conto dal momento che, nel primo caso, qualora fossero decorsi i termini per la notifica della cartella di pagamento, l'Amministrazione finanziaria potrebbe, comunque, sulla base dell'iscrizione a ruolo, escutere il patrimonio del contribuente moroso entro il termine decennale di prescrizione seguendo l'ordinario procedimento di recupero forzoso del credito di diritto comune. Nel secondo caso, viceversa, tale facoltà sarebbe neutralizzata con la conseguente perdita del diritto ad attuare la pretesa tributaria.

Una prima immediata risposta al quesito è stata abbozzata nelle pagine precedenti, allorquando si è anticipato che soltanto nei casi in cui il legislatore tributario tace si renderanno applicabili i termini di prescrizione ordinaria contenuti nel codice civile²⁹⁷. Tale deduzione deriverebbe dalla circostanza che la previsione di termini di decadenza nella normativa fiscale, non contemplando le ipotesi codicistiche della sospensione o della interruzione dei medesimi termini, offre una maggiore garanzia di certezza ai rapporti di natura tributaria²⁹⁸.

Ora, la più volte richiamata sentenza della Corte Costituzionale, n. 280/2005, sembra suggerire e confermare la medesima risposta al quesito posto. I Giudici delle leggi, difatti, sottraendo validità (esterna) a qualsiasi procedura *interna corporis*

²⁹⁶ Più a monte, il quesito posto origina dal dibattito sorto in dottrina sulla possibilità di configurare un rapporto di concorrenza, piuttosto che di esclusione, tra lo speciale procedimento di riscossione del credito tributario ed il procedimento ordinario di consecuzione del credito di diritto comune. Per un dettagliato approfondimento degli esatti termini della questione e delle differenti posizioni assunte dalla dottrina si rimanda a F. Marini, *L'espropriazione forzata in base al ruolo*, op. cit., pp. 24 e ss..

²⁹⁷ Così, difatti, conclude M.C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, op. cit., p. 415, quando testualmente sostiene che nel silenzio della legge sui termini (decadenziali) di riscossione, è da ritenere che vi sia «reviviscenza» delle norme (anche civilistiche) sulla prescrizione. E' il caso dell'IVA, in cui non vi sono termini né per la riscossione dell'imposta risultante dalla dichiarazione, né per quella originata da accertamento. E' significativo che, in mancanza di una disposizione di legge specifica, al diritto dell'Amministrazione finanziaria a riscuotere le imposte e le sanzioni pecuniarie si ritenga applicabile il termine di prescrizione di dieci anni, ai sensi dell'art. 2946 c.c..

²⁹⁸ Sempre M.C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, op. cit., p. 409, dopo aver descritto il processo evolutivo che ha condotto all'attuale predominio della figura della decadenza nel diritto tributario, giustifica il fenomeno di progressiva erosione dell'area di operatività della prescrizione, con la conseguente riduzione del ruolo di intervento delle regole del codice civile, correlate alla prescrizione, «in ciò, che la decadenza, non consentendo interruzioni o sospensioni, risponde più della prescrizione all'esigenza di dare stabilità e quindi certezza ai rapporti del diritto tributario». Allo stesso modo, C. Buccico-D. Casale, *I tempi per la notifica della cartella di pagamento tra Cassazione e Corte Costituzionale*, in *Il fisco*, n. 3/05, p. 345, ritiene che l'istituto della decadenza ha come obiettivo quello di impedire che lo stato di incertezza relativo a determinate situazioni giuridiche perduti nel tempo, da cui discende la fondamentale necessità della notifica; «in caso contrario, infatti, lo stato di incertezza durerebbe sino allo spirare del termine di prescrizione».

all'Amministrazione finanziaria ed ancorando il diritto dell'Ente impositore, nell'esercizio del potere esecutivo, alla tempestiva notifica della cartella di pagamento, hanno lasciato intendere che il contribuente non può essere assoggettato agli incisivi poteri autoritativi del Fisco per l'intero decorrere del termine lungo di prescrizione e, verosimilmente, se la cartella di pagamento non dovesse giungere al contribuente per tempo, l'Agente della riscossione non potrà attivarsi, con gli strumenti ordinari, per recuperare il credito tributario²⁹⁹. Cioè a dire: scaduto il più breve termine decadenziale di notifica della cartella di pagamento, l'Ente della riscossione non può giovare del più lungo termine di prescrizione per recuperare il credito fiscale vantato.

Possiamo, allora, concludere affermando che la previsione di un termine più stringente imposto al Fisco per procedere alla riscossione del credito - oltre a rappresentare un ulteriore elemento di comunanza tra questa fase e quella impositiva, così suffragando ancor più la tesi di una gestione unitaria dei due momenti - sembra configurare quel ragionevole contrappeso, in favore del contribuente, rispetto agli accresciuti e penetranti poteri concessi all'Agente della riscossione in fase di consecuzione della pretesa impositiva, facoltà che, come abbiamo visto, pongono quest'ultimo in una posizione fortemente privilegiata rispetto ai (ben più limitati) strumenti coercitivi accordati al creditore di diritto comune.

²⁹⁹ Di avviso, in parte contrario, M. Allena, *I termini della riscossione: moniti della Corte Costituzionale ed interventi del legislatore*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, II, p. 659 e A. Carinci, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit., spec. pp. 215 e 259. La citata Dottrina limita la validità della natura sostanziale dei termini di notifica delle cartelle di pagamento alle sole ipotesi in cui il ruolo costituisca, altresì, prima espressione della pretesa impositiva comunicata al contribuente, non potendosi escludere, negli altri casi ed a Loro avviso, la possibilità per l'Amministrazione fiscale, in ipotesi di tardiva notifica della cartella di pagamento, di intraprendere, entro il termine decennale prescrizione, l'esecuzione forzata del credito mediante l'utilizzo degli ordinari strumenti coattivi. Più esattamente, Carinci sostiene che «quando il ruolo è impiegato semplicemente per riscuotere il credito relativo a pretese risultanti da un atto di accertamento (o altro atto equiparato), esso viene sicuramente in considerazione come atto di esazione, a contenuto meramente riproduttivo di un precedente atto impositivo. Non è qui configurabile, pertanto, l'esigenza di un termine decadenziale per la notifica di quello che resta un titolo esecutivo di riscossione di un credito, non solo già formalizzato, ma anche già definito in capo al contribuente. Un termine di decadenza per la notifica della cartella non appare necessario giacché qui la pretesa in riscossione è già stata determinata ed affermata, nei suoi caratteri qualitativi e quantitativi, in capo al debitore, ed occorre provvedere soltanto alla sua acquisizione. In questo caso, semmai, il potere concretamente autoritativo, il cui esercizio occorre (eventualmente) contenere, è solo quello correlato all'attribuzione di esecutorietà».

Capitolo III

**Le tutele giurisdizionali in favore del contribuente sottoposto al
procedimento di riscossione coattiva delle imposte**

1. Le ragioni della sproporzione nei rapporti di forza tra Fisco e contribuente

Nelle pagine precedenti siamo giunti alla silloge conclusiva unitaria secondo cui la peculiare veste giuridico-soggettiva dell'Organo preposto alla riscossione dei tributi, unitamente ai marcati poteri autoritativi ad esso riconosciuti, esigono un meditato sistema di tutele sostanziali in favore del contribuente, che il Legislatore fiscale è tenuto ad approntare normativamente. Abbiamo, parimenti, rilevato che questo processo disciplinare sostanziale, per quanto annoveri, ad oggi, significativi passi in avanti tesi alla massima attuazione del diritto del cittadino a non subire prevaricazioni in ragione dell'interesse collettivo al pagamento generalizzato delle imposte, non può, nondimeno, ritenersi pienamente compiuto, come dimostrano i quotidiani interventi del Legislatore volti a porre argini ed attenuazioni alle storture che, negli ultimi anni, hanno caratterizzato l'attività degli esattori³⁰⁰.

Sul piano delle tutele processuali, la connotazione in chiave pubblicistica della funzione e degli atti di competenza dell'agente della riscossione, tesa, come visto, ad assicurare stabilità e certezza ai prelievi tributari, ha comportato, soprattutto negli anni passati, non solo una profonda differenza nella disciplina delle relazioni intercorse tra Fisco e contribuente rispetto agli ordinari rapporti obbligatori di debito e credito che sussistono tra le parti "comuni"³⁰¹, ma, per quanto qui di rilievo, ha generato il (fallace)

³⁰⁰ Ci riferiamo, in particolare, al pacchetto di emendamenti al Decreto Sviluppo (D.L. 13 maggio 2011, n. 70) che in questi giorni è posto all'attenzione del Parlamento e che punta a riequilibrare i rapporti di forza tra Fisco e contribuente prevedendo, in particolare: il divieto dell'anatocismo fiscale sulle imposte non corrisposte spontaneamente (vale a dire il c.d. incremento di interessi sugli interessi); la riduzione degli interessi di mora (dall'attuale tetto massimo del 3% in più rispetto al saggio legale determinato in base all'art. 1284 del codice civile, al solo 1% in più) e la loro applicazione unicamente alle imposte iscritte a ruolo e non anche alle sanzioni pecuniarie tributarie ed agli interessi; una nuova soglia per procedere all'iscrizione di ipoteca sugli immobili (nonché per avviare l'espropriazione immobiliare) che sarà innalzata dagli attuali € 8.000 ad € 20.000 quando l'immobile rappresenta l'abitazione principale del contribuente ovvero quando il debito fiscale maturato sia stato contestato (o risulti ancora contestabile) davanti alla Commissione tributaria; la necessità, a carico del concessionario, prima di iscrivere ipoteca sui beni immobili del contribuente, di preallertare il diretto interessato inoltrandogli una comunicazione contenente l'avviso che, in assenza di pagamento delle somme dovute nei successivi 30 giorni, si procederà con l'iscrizione di ipoteca; l'allentamento delle "ganasce fiscali" in tutti i casi di riscossione coattiva dei debiti sino a duemila euro, ipotesi in cui le azioni cautelari ed esecutive dovranno essere precedute dall'invio per posta ordinaria di due solleciti di pagamento, distanziati di almeno sei mesi l'uno dall'altro; la cancellazione gratuita, per il contribuente, dell'iscrizione di fermo amministrativo sui beni mobili registrati; la riduzione delle somme, dalla metà ad un terzo, da iscrivere provvisoriamente a ruolo se l'accertamento non è ancora definitivo, ad esempio perché impugnato; nonché, ed infine, l'estensione della tutela cautelare avverso gli avvisi di accertamento esecutivi dai 120 giorni, attualmente previsti, a 180.

³⁰¹ S. La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, cit., loc. cit., p. 26, osserva che i prevalenti orientamenti della dottrina e della giurisprudenza degli anni Settanta hanno «finito con l'attribuire natura impositiva sostanziale (invece che di meri titoli esecutivi) al ruolo e

riconoscimento di situazioni di incontestabile doverosità nel pagamento delle imposte e di irripetibilità di quanto versato dal soggetto passivo, con il conseguente restringimento alla sola tutela risarcitoria, a scapito di una tutela in forma specifica³⁰², degli strumenti difensivi assicurati al contribuente³⁰³, e con la mal celata reintroduzione, in sede esecutiva, del meccanismo del *solve et repete*, già dichiarato incostituzionale nel lontano 1961³⁰⁴.

all'ingiunzione fiscale», trasformando la situazione dell'Amministrazione da quella del creditore a quella del soggetto titolare di un potere ablativo e la posizione del contribuente da quella del debitore a quella del possibile soggetto passivo di quel potere pubblico sostanziale.

³⁰² Nel nostro ordinamento il danneggiato può essere sollevato dalle conseguenze pregiudizievoli, che gli siano derivate da un evento dannoso scaturente da un illecito extracontrattuale, attraverso il risarcimento per equivalente ovvero quello in forma specifica. L'art. 2058 del codice civile prevede che il danneggiato possa richiedere il risarcimento del danno in forma specifica, laddove sia in tutto o in parte possibile, e sempre che non risulti eccessivamente oneroso per il debitore. Il risarcimento del danno mediante reintegrazione in forma specifica si esplica, quindi, in una riparazione in natura, consistente nella remissione in pristino, vale a dire nell'eliminazione di quanto illecitamente compiuto, quando ciò risulti identificato con la fonte, esclusiva o concorrente, di un danno attuale e destinato, altrimenti, a protrarsi nel tempo, ovvero nella corresponsione di una somma di denaro, da liquidarsi in base alle spese occorrenti per il ripristino (e non in base alla perdita subita). Viceversa, laddove la reintegrazione in forma specifica non sia possibile, ovvero risulti eccessivamente onerosa per il debitore, il risarcimento del danno dovrà avvenire per equivalente, cioè mediante un equivalente monetario della perdita subita e del mancato guadagno. Quand'anche la reintegrazione in forma specifica si estrinsecasse nella dazione di una somma di denaro (ad esempio quella necessaria per la riparazione dei danni provocati ad un autoveicolo in seguito ad un sinistro stradale), la differenza tra riparazione in forma specifica e risarcimento per equivalente consiste nel fatto che, nel primo caso, la somma dovuta è calcolata sui costi occorrenti per la riparazione, mentre nel secondo caso è riferita alla differenza tra il bene integro, nel suo stato originario, ed il bene leso e danneggiato. Sia nel caso di risarcimento in forma specifica che in quello per equivalente, l'obbligazione risarcitoria costituisce un debito di valore, rappresentante l'effettivo valore del bene compromesso o perduto. In particolare, l'obbligazione risarcitoria ha ad oggetto la corresponsione di una somma di danaro, via via rivalutata, alla quale si cumulano gli interessi, a un tasso ritenuto equo dal Giudice.

In ordine al rapporto tra la domanda di risarcimento mediante reintegrazione in forma specifica e quella per equivalente, la giurisprudenza ha costantemente affermato che la seconda costituisce un *minus* rispetto alla prima, di cui rappresenta il sostitutivo legale mediante la prestazione dell'*eadem res debita*. Per una approfondita disamina anche delle ulteriori differenze tra le due forme di azioni si rimanda a C. Salvi, voce Danno, in *Dig. delle Disc. Priv.*, sez. civ., vol. V, Torino, 2007, pp. 63 e ss.

³⁰³ E' indubbio che la tutela per equivalente o risarcitoria, in luogo di quella specifica, riduca in modo ingiustificato il potere di azione del debitore esecutato. Come, difatti, acutamente osserva A. Scala, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Trib.*, n. 5/08, p. 1299, la tutela in forma specifica costituisce una tecnica diretta a realizzare il principio di effettività della tutela giurisdizionale in termini significativamente più penetranti della tutela risarcitoria: non a caso, su sollecitazione della dottrina processual-civilistica, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 141 del 2006, hanno ribadito la necessità di far prevalere la prima tipologia di tutela come corollario del principio di effettività allorquando hanno affrontato il tema del rapporto tra reintegrazione del lavoratore illegittimamente licenziato ed onere della prova dei requisiti dimensionali dell'azienda.

³⁰⁴ La Corte Costituzionale, con la ben nota sentenza 31 marzo 1961, n. 21, ha dichiarato che l'imposizione dell'onere di pagamento del tributo, regolato quale presupposto imprescindibile per

Non possiamo dimenticare, difatti, che l'art. 54 del D.P.R. n. 602/73, nella versione antecedente alle modifiche intervenute con il più volte citato D. Lgs. n. 46/1999, conteneva pressanti limiti alle azioni giudiziarie esperibili dal contribuente nei confronti della procedura esecutiva esattoriale, precludendo a questi l'avvio di ogni azione a tutela dei propri interessi, una volta che l'esattore avesse intrapreso l'esecuzione coattiva³⁰⁵. Segnatamente, la richiamata disposizione negava la possibilità di sospendere l'azione esecutiva salvo che ciò non fosse stato concesso in via amministrativa dall'Intendente di Finanza o dal Pretore in seguito ad opposizione di terzo all'esecuzione; precludeva, altresì, al contribuente ciascuna delle opposizioni previste dagli articoli da 615 a 618 del codice di procedura civile³⁰⁶, concedendo, viceversa, al soggetto che si ritenesse leso dall'esecuzione esattoriale la possibilità di agire in sede giudiziaria al solo fine di ottenere il risarcimento del danno contro l'esattore e comunque soltanto dopo il compimento dell'esecuzione stessa³⁰⁷.

l'esperibilità dell'azione giudiziaria diretta ad ottenere l'accertamento dell'illegittimità del tributo stesso, è in contrasto con diversi principi sanciti dalla Costituzione. In specie, essa viola la norma contenuta nell'art. 3, perché è evidente la differenza di trattamento che ne consegue fra il contribuente che sia in grado di pagare immediatamente l'intero tributo e quello che non abbia mezzi sufficienti per adempiere al pagamento, né possa procurarseli agevolmente ricorrendo al credito, tenuto conto, del resto, che, anche in caso di vittoria in giudizio, non otterrebbe il rimborso delle somme versate se non con ritardo. Le medesime considerazioni, sempre ad avviso del Giudice delle Leggi, valgono, altresì, a giustificare la censura di incostituzionalità rispetto alle norme contenute negli artt. 24, primo comma, e 113 della Costituzione, ove l'uso dei termini "tutti" e "sempre" ha chiaramente lo scopo di ribadire l'uguaglianza di diritto e di fatto di tutti i cittadini per quanto concerne la possibilità di richiedere e di ottenere la tutela giurisdizionale, sia nei confronti di altri privati, sia verso lo Stato ed altri enti pubblici minori. Più incisivamente, il Giudice delle leggi ha definito la misura "solve et repete" «particolarmente energica ed efficace al fine dell'attuazione del pubblico interesse della percezione del tributo» ma non conforme, «a prescindere dai principi costituzionali, ai principi informativi di un ordinamento moderato in tema di rapporti tra cittadino e stato».

³⁰⁵ Sul tema si rimanda compiutamente a E. Allorio-C. Magnani, *Riscossione coattiva delle imposte*, in *Nov. Dig. It.*, XVI, Torino, 1969, pp. 35 e ss.

³⁰⁶ Le richiamate disposizioni disciplinano le opposizioni del debitore, e del terzo, all'esecuzione ed agli atti esecutivi, consentendo a tali soggetti di contestare il diritto della parte istante a procedere ad esecuzione forzata, nonché di eccepire la regolarità formale del titolo esecutivo e della sua notifica e, più in generale, dei singoli atti dell'esecuzione.

³⁰⁷ Questa procedura aveva superato il vaglio di legittimità costituzionale con le pronunce del Giudice delle leggi, n. 138 del 28 dicembre 1968 e n. 116 del 4 luglio 1963. In entrambe le decisioni, difatti, era stata censurata la norma che precludeva al debitore d'imposta le opposizioni previste dagli artt. 615 e ss. del c.p.c., restando a disposizione di questi soltanto due rimedi non giurisdizionali (il ricorso all'Intendente di Finanza ed il ricorso straordinario al Capo dello Stato), oltre all'azione di danni contro l'esattore ad esecuzione compiuta. Ad avviso del Pretore rimettente, in tal modo la norma rovescia(va) il criterio di giustizia e di normalità, non esistendo altri casi in cui il debitore fosse costretto a subire l'espropriazione dei propri beni prima di agire contro il creditore per far dichiarare inesistente l'obbligazione dedotta. Proseguiva il Pretore sostenendo che la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi contro gli atti della pubblica amministrazione,

La quasi totale assenza di garanzie processuali rispetto ad un modello di «*terribile esecuzione*»³⁰⁸, nell'ottica di realizzare, a scapito di qualsivoglia opposta esigenza, la più pronta soddisfazione degli *iura fisci*, ha sollecitato una generalizzata richiesta di riforme in materia, proposta che ha trovato una prima implementazione con il D.Lgs. n. 46/1999³⁰⁹: in sintesi, rinviando al prosieguo l'analisi delle singole disposizioni in esso contenute, la citata riforma ha abolito il sistema dei ricorsi amministrativi all'Intendente di finanza, introducendo, contestualmente, la possibilità di agire innanzi al Giudice ordinario nel caso di opposizione all'esecuzione relativa alla pignorabilità dei beni ed in tutte le ipotesi di irregolarità degli atti esecutivi successivi alla notificazione del titolo esecutivo, eccezione fatta per i vizi inerenti la regolarità formale e la notificazione dello stesso titolo, concedendo, altresì, al Giudice dell'esecuzione la possibilità di sospendere il processo esecutivo al ricorrere di gravi motivi e sussistendo fondato pericolo di grave ed irreparabile danno³¹⁰.

nonché la possibilità di agire in giudizio, debbono necessariamente concedersi in uno stadio anteriore alla realizzazione degli effetti dell'esecuzione, e cioè debba potersi attuare, nelle controversie con l'Amministrazione finanziaria, prima ancora che questa termini l'esecuzione. A fronte delle riportate censure, la Corte Costituzionale ha osservato che «*la norma impugnata non ammette le opposizioni previste negli artt. 615 e seguenti del codice di procedura civile solo perché il successivo terzo comma le risolve in azioni di risarcimento di danni contro l'esattore, esperibili ad esecuzione compiuta; e ciò avviene in coerenza al fatto che l'esecuzione esattoriale, in vista dell'interesse di garantire un regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato, si sviluppa sulla base di un atto amministrativo, il ruolo esattoriale, che il giudice ordinario non può né modificare né revocare, del quale esso non può nemmeno sospendere l'esecuzione, cui la Corte ha riconosciuto il valore di procedimento amministrativo (sentenza 3 luglio 1962, n. 87), e della cui impugnazione neanche il giudice amministrativo può conoscere, essendo la pretesa deducibile inerente ad un vero e proprio diritto soggettivo*». In buona sostanza, la ragione (fiscale) di Stato prevaleva sui diritti del cittadino! Proseguiva, difatti, la Consulta ribadendo che «*le opposizioni di cui agli artt. 615 e ss. del c.p.c. sono preordinate ad un procedimento che serve all'interesse dei creditori ordinari, non ad un interesse creditorio costituzionalmente differenziato e protetto, com'è quello, lo si ripete, che deriva dall'accertamento tributario*».

³⁰⁸ Questa è stata l'espressione utilizzata dall'allora Ministro delle Finanze Giulio Tremonti, in considerazione della previsione di un modello di consecuzione del credito erariale volto a raggiungere un effetto di deterrenza forte, in presenza di regole procedurali aventi origine spiccatamente fiscalistica.

³⁰⁹ Sulle modifiche normative intervenute, anche per una critica, si leggano A. Mondini, *La tutela del debitore avanti al giudice dell'esecuzione «esattoriale» alla luce del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46*, in *Giur. it.*, 2000, pp. 666 e ss.; C. Buccico, *La riforma della riscossione: alcune novità introdotte dal D.Lgs. n. 46/1999*, in *Il fisco*, n. 12/00, pp. 3285 e ss.; C. Asprella, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1999, pp. 847 e ss.; M.C. Giorgetti, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Riv. esec. forz.*, 2000, pp. 282 e ss.; G. Giusti – L. Martino, *La riscossione esattoriale*, in *Riv. esec. forz.*, 2006, pp. 570 e ss.

³¹⁰ Sui (possibili) dubbi di costituzionalità, per eccesso di delega, della riforma della riscossione contenuta nell'esaminato D.Lgs. n. 46/99 si rinvia a G. Montedoro, *La nuova tutela giurisdizionale dei diritti nella riforma della riscossione*, in *Il Fisco*, n. 24/2001, pp. 8493 e ss.

Tanto premesso, volendo valutare la rispondenza tra il richiamato quadro normativo *processuale*³¹¹ ed il principio, costituzionalmente garantito, di effettività della tutela giurisdizionale del contribuente³¹² - in luogo di muovere, come abbiamo operato nel secondo capitolo, dalla funzione amministrativa dell'attività di recupero delle somme iscritte a ruolo, vagliando la legalità di tale azione secondo gli schemi tipici dei vizi (e delle impugnazioni) degli atti amministrativi, e ciò al fine di stabilire se in concreto fosse stata assicurata la tutela *sostanziale* del soggetto passivo d'imposta - è necessario, in questa fase, prendere le mosse, sì, dalla consapevolezza che i provvedimenti dell'Agente della riscossione vanno ad incidere immediatamente sulla sfera soggettiva del contribuente, ma occorre, successivamente, superare questa impostazione³¹³ andando ad individuare quel sistema di regole processuali che in concreto sia idoneo a garantire al titolare del diritto (leggasi: il contribuente esecutato) tutte le prerogative che sono a questi assicurate a livello sostanziale, in particolare quella a non subire un'esecuzione ingiusta.

³¹¹ L'impianto della riforma del 1999 è stato criticato, in un primo momento, da S. La Rosa, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. Trib.*, n. 4/01, p. 1181, il quale, nella normativa in esame, ha rilevato «l'esistenza di una tendenza, da un lato, oltre che ad unificare la disciplina della riscossione, ad ampliare e rafforzare i poteri amministrativistici sostanzialmente discrezionali attribuiti agli Uffici e ai Concessionari nella concreta determinazione dei tempi e dei modi della riscossione, e dall'altro ad incanalare le tutele giurisdizionali in forme processuali la cui sintonia con quella tipologia di assetti sostanziali non può certo essere facilmente affermata». Pertanto, prosegue l'Autore, «complessivamente, sembra quindi destinata ad acuirsi l'incertezza nell'individuazione delle linee di confine tra gli ambiti riservati ai diversi organi giurisdizionali, con la conseguente accentuazione del ruolo riservato all'interprete nella complessiva evoluzione dell'ordinamento».

³¹² Sul generale principio di effettività delle tutele giurisdizionali si rimanda a R. Oriani, *Il principio di effettività della tutela giurisdizionale*, Napoli, 2008, ove vengono indagate le tecniche necessarie per far sì che il processo sia organizzato in modo tale da evitare scarti tra i vantaggi promessi dalla normativa sostanziale e quelli conseguibili attraverso lo strumento processuale.

³¹³ Ad avviso di A. Scala, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, cit., p. 1232, pur non dovendosi trascurare i caratteri *lato sensu* amministrativi che il procedimento di riscossione contiene, l'esame dell'intensità delle garanzie giurisdizionali riconosciute al contribuente non può venire influenzato più di tanto. Infatti, «dal punto di vista del debitore, il problema della qualificazione degli atti posti in essere dal concessionario in termini di esercizio della funzione amministrativa o giurisdizionale non è rilevante, dopo che gli sia stato notificato il titolo esecutivo e si aggredisca di conseguenza il suo patrimonio...Dopo questo momento il problema che si pone all'interprete, è quello di individuare quali strumenti giurisdizionali siano concessi al debitore che voglia lamentare un'esecuzione ingiusta o sproporzionata. La qualificazione della funzione esercitata dal concessionario è, dunque, a monte del processo esecutivo; una volta iniziato (o annunciato) quest'ultimo, sulla base di un titolo esecutivo qualificato come tale dalla legge, la questione della tutela giurisdizionale del contribuente si pone in termini non diversi da come si porrebbe in caso di esecuzione intrapresa da un qualunque creditore di diritto comune».

E' il momento, dunque, di saggiare la consistenza, secondo la prospettiva qui indicata, del vigente sistema processuale a garanzia del contribuente esecutato per coglierne i limiti, le zone d'ombra e le eventuali prospettive di sviluppo. Ci domanderemo, in particolare, se l'attuale contenimento della tutela giurisdizionale nel perimetro segnato dagli articoli 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/92 e dagli articoli 57 e seguenti del D.P.R. n. 602/73 sia giustificato o giustificabile oppure se, al contrario, necessiti di una meditata rivisitazione, soprattutto quando nel corso della fase esecutiva entrano in gioco situazioni di diritto soggettivo di cui sono titolari anche terzi soggetti rispetto al debitore d'imposta principale; ci interrogheremo, ancora, se sia legittima l'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione, pur se diretta a contestare il diritto del creditore erariale di procedere all'esecuzione forzata; ci soffermeremo, inoltre, sul grado di efficacia della tutela cautelare, disciplinata dall'art. 60 del D.P.R. n. 602/73 e concessa al contribuente nell'ambito del procedimento esattoriale, nonché sull'effettività della tutela risarcitoria garantita dall'art. 59 del medesimo decreto presidenziale; infine, e più in generale, valuteremo l'opportunità di valorizzare il ruolo e la funzione (ad oggi defilata) del Giudice dell'esecuzione all'interno della procedura di consecuzione forzata del credito erariale.

2. L'azionabilità dei diritti del contribuente esecutato nel processo tributario ed in quello di cognizione ordinaria: le opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi secondo una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 57 del D.P.R. n. 602/73

Come premesso, il Legislatore fiscale del 1999 ha ritenuto che l'impianto processuale introdotto con il D.Lgs. n. 46/99 - mediante l'implementazione del meccanismo duale (e compensativo) tra giudice ordinario dell'esecuzione, destinatario delle opposizioni, seppur con notevoli limitazioni, regolate dagli artt. 615³¹⁴, 617³¹⁵ e 619³¹⁶ del codice di procedura civile, e giudice tributario, deputato a dirimere le

³¹⁴ Si tratta dell'opposizione all'esecuzione, ammessa purché riguardi soltanto i vizi attinenti alla pignorabilità dei beni.

³¹⁵ L'opposizione agli atti esecutivi è vietata, tuttavia, per i vizi inerenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo.

³¹⁶ Trattasi dell'opposizione di terzo da promuovere, nondimeno, prima della data fissata per il primo incanto. Tale opposizione, inoltre, secondo l'art. 57 del D.P.R. n. 602/73, «non può essere proposta quando i mobili pignorati nella casa di abitazione o nell'azienda del debitore iscritto a ruolo o dei coobbligati, o in altri luoghi a loro appartenenti, hanno formato oggetto di una

controversie riguardanti il (solo) titolo dell'esecuzione - fosse in grado di coprire qualsivoglia esigenza del contribuente ad ottenere una piena ed effettiva tutela giurisdizionale durante la fase di riscossione dei tributi³¹⁷.

In realtà, da un'attenta lettura del dato normativo e dallo studio dei concreti problemi applicativi che in questa fase sorgono, ci sembra che la delineata convinzione del Legislatore del 1999 si palesi non scevra da critiche, considerato che sovente si verificano situazioni operative tali da tradursi in un'amputazione delle forme di tutela giudiziaria in danno del contribuente.

In primis, difatti, immaginiamo la posizione di quel contribuente destinatario di un atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della relativa cartella di pagamento, ovvero quella di altro contribuente costretto a subire l'avvio del pignoramento pur se, successivamente alla (regolare) notifica del titolo esecutivo, abbia provveduto al pagamento delle imposte, oppure abbia ottenuto una sentenza (favorevole) dichiarativa della illegittimità dell'atto impositivo emanato con conseguente sgravio dell'iscrizione a ruolo o, in alternativa, abbia ottenuto la concessione amministrativa di sospensioni o dilazioni nel pagamento degli importi dovuti. A nostro avviso, la problematica, di non poco momento, non può trovare soluzione, come pretenderebbe il Legislatore, con l'applicazione dell'attuale sistema processuale, tenuto conto che l'atto di pignoramento non rientrerebbe, *prima facie*, nell'elenco dei provvedimenti considerati autonomamente impugnabili sulla scorta dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92³¹⁸, donde non si potrebbe adire il Giudice tributario; né, del resto, il contribuente esecutato potrebbe ottenere tutela innanzi al Giudice ordinario mediante l'azione di opposizione

precedente vendita nell'ambito di una procedura di espropriazione forzata promossa dal concessionario a carico del medesimo debitore o dei medesimi coobbligati».

³¹⁷ Nella Relazione Ministeriale di accompagnamento della citata Legge di riforma, in *Guida al diritto, Dossier mensile*, n. 3/99, p. 148, si legge che l'introdotta sistema normativo persegue l'intento di tenere fermi i ricorsi già esperibili innanzi le Commissioni tributarie avverso gli atti della riscossione e di fornire al contribuente mezzi di tutela giurisdizionali aggiuntivi e sostitutivi dei soppressi ricorsi amministrativi alle Intendenze di Finanza. Precipuamente, nella citata Relazione è scritto che «*l'impugnazione innanzi alle Commissioni tributarie rende inutile la previsione di un'opposizione ex art. 615 c.p.c. o ex art. 617*».

³¹⁸ Sul fronte giurisprudenziale è ormai unanime l'orientamento di attribuire un'interpretazione estensiva all'art. 19, volta a privilegiare i profili funzionali e contenutistici dell'atto, rispetto al mero *nomen*, sul presupposto che «*spetta al Giudice tributario, cui è devoluta l'impugnazione circa la legittimità dell'atto notificato al contribuente, valutarne il contenuto "sostanzialmente impositivo", inteso quale attitudine a rappresentare e rendere conoscibile – negli elementi essenziali e sufficienti per adire la tutela amministrativa o giudiziale – la pretesa tributaria*» (in questi termini, Cass., sez. trib., sentenza 8 ottobre 2007, n. 21045).

all'esecuzione, siccome questa, come abbiamo visto, risulta circoscritta alla sola questione della pignorabilità dei beni; parimenti gli sarebbe preclusa la proponibilità dell'opposizione agli atti esecutivi in quanto, nel primo esempio prospettato, la contestazione verterebbe proprio sulla regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo.

Di tal guisa, la semplicistica ripartizione immaginata dal Legislatore tra vizi di merito (o formali), *ab origine*, del titolo esecutivo deducibili innanzi al Giudice tributario e vizi di merito (o formali) dell'azione o degli atti esecutivi deducibili in sede di giudizio ordinario non contempla l'intera gamma di posizioni giuridiche riscontrabili in concreto³¹⁹: essa, difatti, non annovera, come abbiamo tentato di dimostrare, i vizi di merito (o formali) inerenti il titolo esecutivo ma *sopravvenuti* alla notifica ed alla (eventuale) impugnazione dello stesso. Per colmare simile vuoto di tutela giurisdizionale, che presterebbe il fianco, altresì, a censure di incostituzionalità dell'art. 57 del D.P.R. n. 602/73³²⁰, una soluzione prospettabile potrebbe essere quella di impugnare l'atto di pignoramento innanzi alla Commissione Tributaria in forza dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/92³²¹, norma che dovrebbe essere interpretata nel senso di consentire di ricorrere avverso atti autonomamente impugnabili anche se non notificati, quando della loro esistenza il contribuente abbia avuto notizia con la notifica di un successivo atto che, tuttavia, non rientra nell'alveo di quelli autonomamente impugnabili^{322/323}.

³¹⁹ O, altrimenti detto e seppur su di un piano parzialmente differente, mutuando l'espressione utilizzata da A. Scala, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, cit., p. 1235, il Legislatore della riforma del 1999 sembra manifestare «una non piena conoscenza delle regole che disciplinano i rapporti tra deducibilità dei motivi di merito in sede di opposizione all'esecuzione e giudizio nel quale il titolo esecutivo si è formato, nel senso che non si tratta di rimedi tra loro sovrapponibili».

³²⁰ Solleva tale dubbio J.V.D'Amico, *Profili problematici dell'esecuzione esattoriale mediante ruolo: è legittima l'esclusione dell'opposizione all'esecuzione?*, in www.judicium.it, il quale ritiene che l'esclusione, nelle delineate fattispecie ed in danno del contribuente, dell'opposizione all'esecuzione senza limitazioni di sorta, rimedio previsto viceversa nell'esecuzione ordinaria, importa una conformazione del diritto diversa e deteriore rispetto a quella che risulterebbe dall'utile esperimento del rimedio escluso. Difatti, privando il contribuente della facoltà di esperire l'azione di opposizione all'esecuzione, egli sarebbe costretto a subire un'aggressione ingiusta e illegittima, sprovvisto di qualsiasi mezzo di tutela in forma specifica.

³²¹ Il richiamato art. 19, comma 3, recita che «*Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*».

³²² Secondo F. Randazzo, *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 750, sebbene il comma terzo dell'art. 19 del

Alla stessa stregua, un ulteriore profilo problematico che si presenta all'attenzione dell'interprete, e che palesa un evidente strappo nelle maglie del sistema processuale a tutela del contribuente in fase di riscossione delle imposte, si rinviene nell'applicazione dell'art. 72-*bis* del D.P.R. n. 602/73, disposizione che consente all'Agente della riscossione - in luogo della citazione innanzi al Giudice dell'esecuzione *ex art.* 543 c.p.c. - di procedere personalmente al pignoramento presso terzi, mediante l'invio di una comunicazione a quest'ultimo, contenente l'intimazione a corrispondere (l'ammontare del debito maturato nei confronti del contribuente/debitore) direttamente al concessionario fino a concorrenza del credito per cui si procede. Ora, in ragione della circostanza che non sussiste alcun obbligo, per l'Agente della riscossione, di notificare il medesimo atto al debitore principale e tenuto conto che il terzo ha a disposizione il

D.Lgs. n. 546/92 sia di non piana lettura, risalta in esso la volontà del legislatore di supplire alla rigidità imposta dallo stesso art. 19 per l'accesso alla tutela giurisdizionale tributaria; e ciò facendo intendere che il collegamento con il limite interno per l'accesso al giudizio tributario può stabilirsi anche per il tramite di un atto non impugnabile. Lo si ricava dal fatto che il collegamento fra atti, ipotizzato dalla disposizione (l'uno, non notificato, ed il successivo, notificato), non può concernere atti che siano entrambi autonomamente impugnabili.

Al riguardo si segnala che la Corte di Cassazione, con una decisione a Sezioni Unite, 25 luglio 2007, n. 16412, si è pronunciata proprio sulla corretta interpretazione del comma 3 del citato articolo 19, puntualizzando che il contribuente non è onerato dall'impugnare cumulativamente l'atto ricevuto e quello presupposto non notificato. Pertanto, qualora il ricorrente, impugnando l'atto notificatogli, contesti, altresì, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, il Giudice adito dovrà pronunciarsi anche su tale domanda. Viceversa, se il contribuente avrà fatto valere soltanto il vizio del procedimento, consistente nell'omessa notificazione dell'atto presupposto, il Giudice sarà tenuto a pronunciarsi unicamente su tale vizio e non anche sul fondamento della pretesa, con la conseguenza che se il termine di decadenza per la notifica dell'atto presupposto non sia ancora spirato, l'Amministrazione potrà provvedere alla (ri)notifica di tale atto, sanando la sequenza procedimentale.

³²³ Una parte della dottrina, viceversa, ha prospettato una soluzione differente, consistente nell'adempimento al pagamento dell'imposta o nella soggezione al pignoramento, con successiva presentazione dell'istanza di rimborso e dell'eventuale ricorso avverso il diniego espresso o tacito, con un meccanismo che somiglia al *solve et repete*. Così, C. Glendi, *Abolizione dell'avviso di mora, si torna al solve et repete*, in *Corr. Trib.*, n. 38/99, pp. 2833 e ss.

Altri ancora hanno ipotizzato la possibilità di proporre l'opposizione al Giudice ordinario *ex art.* 617 c.p.c. e con tale azione contestare la conformità dell'atto dell'esecuzione alle norme che lo regolamentano. In questi termini, U. Perrucci, *Riscossione più severa per il contribuente*, in *Boll. Trib.*, 1999, p. 453 e ss.

Infine, R. Lupi, *Diritto tributario, parte generale*, Milano, 2000, p. 246, nota 18, forzando il dato normativo, nell'ipotesi di annullamento dell'avviso di accertamento da parte della Commissione tributaria chiamata a giudicare della legittimità dell'atto, ha ritenuto che la sopravvenuta carenza del titolo esecutivo consente di riconoscere al contribuente la possibilità di domandare in via cautelare l'arresto del processo esecutivo in corso, in pendenza di un'opposizione all'esecuzione, divenuta proponibile per effetto del venir meno dei presupposti del divieto di proporre opposizione nell'ambito della procedura di riscossione coattiva.

termine di soli 15 giorni³²⁴ per corrispondere quanto intimatogli, non sarà quasi mai possibile ottenere una (tempestiva) pronuncia da parte del Giudice dell'esecuzione sulla sussistenza dei presupposti per procedere con tale azione esecutiva³²⁵, con evidente *vulnus* del diritto di difesa del contribuente.

Proprio per evitare queste (ed altre) situazioni che rivelano la non perfetta tenuta dell'apparato giurisdizionale approntato, in fase esecutiva, a garanzia del contribuente, si è orientati a condividere la tendenza manifestata dalla dottrina secondo cui la riserva giurisdizionale alle Commissioni tributarie non può arrestarsi alla notificazione della cartella di pagamento o dell'eventuale avviso di intimazione *ex art. 50 del D.P.R. n. 602/73*, ma dovrà spingersi oltre investendo tutti gli atti della riscossione propriamente detta e successivi all'emissione della cartella stessa³²⁶ che non siano, tuttavia, ancora

³²⁴ Come si è criticamente segnalato nel secondo capitolo, questo termine è stato innalzato a 60 giorni sulla base di una comunicazione (interna) emanata da Equitalia (!).

³²⁵ A. Scala, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, cit., p. 1310, segnala, addirittura, che sussiste un orientamento di alcuni uffici giudiziari secondo cui la fattispecie disciplinata dall'art. 72-bis non rientrerebbe nell'ambito del processo esecutivo, ma sarebbe inquadrabile come una tecnica di autotutela esecutiva del concessionario, sull'assunto che l'ordine di pagamento diretto al terzo non si configuri come atto espropriativo, bensì come mero atto amministrativo che, per così dire, completa la fase della riscossione e si colloca all'interno di essa. Secondo questa linea interpretativa, il fatto che "non esista più la nomina di un Giudice dell'esecuzione", sottrae l'atto in questione alle forme e alle garanzie predisposte dall'ordinamento processuale civile a garanzia della posizione del debitore. Di conseguenza, ad avviso dell'Autore, «non soltanto il debitore non avrebbe a disposizione l'opposizione agli atti esecutivi per far valere eventuali vizi del procedimento (primo fra tutti la violazione del principio del contraddittorio, considerato che quasi mai l'ordine di pagamento viene notificato anche al debitore esecutato) o l'opposizione all'esecuzione tesa a lamentare l'impignorabilità del credito, ma non sarebbe neanche certa la giurisdizione del giudice ordinario, non titolare del potere di accertare l'illegittimità dell'esercizio della funzione amministrativa».

Contra, Comm. Trib. Prov. di Novara, sentenza 23 luglio 2010, n. 89 che, chiamata a sindacare la legittimità o meno di un verbale di pignoramento presso terzi *ex art. 72-bis del D.P.R. n. 602/73*, con il quale Equitalia intimava ad un Istituto di credito di non disporre della somma pignorata contenuta sul conto corrente e di provvedere al pagamento diretto all'Agente della riscossione della detta somma, ha negato la propria giurisdizione in favore del Giudice ordinario, adducendo che, sotto il profilo sistematico, il verbale di pignoramento presso terzi presuppone l'esaurimento della fase della riscossione ed apre una nuova fase, appunto della espropriazione, entro cui il pignoramento comunque esercitato si colloca. La circostanza, poi, che il pignoramento effettuato con l'ordine diretto costituisca uno strumento espropriativo semplificato e che solo la sua inottemperanza comporti l'onere di procedere nelle forme ordinarie, non toglie che detto provvedimento costituisca un vero e proprio atto della esecuzione, contro il quale sono ammissibili, a piena garanzia del debitore, gli strumenti di opposizione previsti dall'ordinamento processuale, come opposizione agli atti esecutivi o, secondo i casi, come opposizione alla esecuzione.

³²⁶ A titolo esemplificativo, possiamo pensare al diniego di autotutela avverso un'istanza che sollecita la riduzione o l'annullamento di un'iscrizione di ipoteca, ovvero alla sanzione, contemplata dall'art. 75-bis del D.P.R. n. 602/73, irrogata al terzo che non rende la dichiarazione sui debiti che ha maturato verso il debitore fiscale, etc...

espressione di un'attività esecutiva strettamente intesa³²⁷. Di guisa che, muovendo dal prevalente orientamento giurisprudenziale secondo cui l'esecuzione esattoriale riveste natura amministrativa³²⁸, con la conseguenza che durante l'espletamento dell'attività di riscossione non vi sarebbe alcun potere di intervento da parte del Giudice ordinario rispetto ai vizi verificatisi *in itinere*, si potrebbe concludere prospettando che, nel corso della fase di riscossione esattoriale, le impugnazioni avverso gli atti emessi dal concessionario della riscossione dovrebbero sempre appartenere alla cognizione del Giudice tributario, laddove il Giudice ordinario acquisterebbe capacità di sindacato soltanto nei confronti degli atti del Giudice dell'esecuzione o, in ogni caso, dopo il compimento dell'esecuzione esattoriale, una volta che sia stato ripristinato il diritto soggettivo del debitore esecutato ad ottenere una tutela risarcitoria.

2.1. Le prime aperture verso forme di tutela giurisdizionale interne al processo tributario: in specie, l'autonoma impugnabilità dei provvedimenti di fermo di beni mobili registrati e di iscrizione di ipoteca

La raggiunta maturità - estrinsecatasi, come accennato, *in primis* nella riforma del 1999 - dell'opportunità di incanalare le tutele giurisdizionali del soggetto passivo di imposta in forme processuali, abbandonando i rimedi amministrativi, ma primariamente

³²⁷ Così F. Randazzo, *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, in *Corr. Trib.*, n. 45/07, p. 3653; A. Guidara, *Invito al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/06, p. 785; già prima S. La Rosa, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, cit., p. 1189. Alle stesse conclusioni M. Basilavecchia, *Nuovi assetti della riscossione e tutela giurisdizionale*, cit., p. 91, ad avviso del quale «*la tutela davanti alle commissioni tributarie dovrà spingersi, in prospettiva, quantomeno fino al pignoramento: ormai il pignoramento, soprattutto con le innovazioni apportate al d.p.r. 602/73 dal d.l. 262/2006, assume delle forme che prescindono completamente dall'intervento del Giudice, per cui la valenza pubblicistica che permea l'avvio delle procedure di riscossione si va a trasmettere anche al pignoramento*».

³²⁸ Questa posizione prende le mosse dalla sentenza della Corte Costituzionale 3 luglio 1962 n. 87 che attribuisce la natura di procedimento amministrativo all'esecuzione esattoriale, proprio perché essa ha la finalità di garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato. Ribadiscono, successivamente, il medesimo concetto Corte Costituzionale, sentenza 6 marzo 1974 n. 67 e sentenza 23 aprile 1975 n. 175. Da ultimo, Consiglio di Stato, ordinanza 13 aprile 2006 n. 2032, che riafferma come «*l'espropriazione forzata a soddisfacimento dei crediti tributari è connotata da molteplici profili di autotutela pubblica esecutiva, che sono il residuo di antichi privilegi del creditore, conservati solo allo Stato in ragione delle peculiarità del credito tributario*». *Contra*, Cass., SS.UU., sentenza 22 luglio 1999 n. 494, che ha riconosciuto all'esecuzione esattoriale natura di vero e proprio processo esecutivo speciale, essendo presenti i caratteri tipici del procedimento di espropriazione forzata, vale a dire i profili di responsabilità patrimoniale (artt. 2740 e 2741 del cod. civ.), la tutela giurisdizionale mediante esecuzione forzata (art. 2910 e ss. del cod. civ.), nonché le norme del codice di procedura civile che disciplinano l'espropriazione come mezzo per realizzare la responsabilità patrimoniale.

il superamento della netta linea di demarcazione tra iscrizione a ruolo e sistema di tutele amministrative *versus* consegna del ruolo all'esattore ed apparato di garanzie processuali basato su norme di diritto comune, trovano compiuti riscontri nella recente inclusione dei provvedimenti di fermo di beni mobili registrati e di iscrizione di ipoteca, purché adottati per crediti tributari, nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili, contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92³²⁹. L'approdo normativo a questa nuova formulazione dell'art. 19, oltre a porre fine al dibattito che per diversi anni ha impegnato sulla questione dottrina e giurisprudenza³³⁰, smuove, per la prima volta, quel

³²⁹ La descritta modifica normativa deve ascriversi all'art. 35, comma 26 *quinquies*, del D.L. n. 223/2006, introdotto dalla Legge di conversione n. 248/2006.

³³⁰ L'intervenuta soluzione legislativa non rende superflua l'analisi, seppur a grandi linee ed *en passant*, delle differenti posizioni che dottrina e giurisprudenza hanno assunto circa l'individuazione del Giudice competente a decidere sulla legittimità dei provvedimenti di fermo e di ipoteca. Siffatta disamina, già parzialmente svolta nel capitolo secondo ove era funzionale a comprendere, muovendo dalla natura giuridica attribuibile a tali strumenti, quale fosse la migliore tutela sostanziale del contribuente pur nella salvaguardia dell'interesse erariale, sarà, in questa fase, comunque utile, al di là del fine poi raggiunto normativamente, per enucleare il contenuto della cognizione giudiziale e la tipologia delle decisioni che possono essere assunte.

Ebbene, alcune decisioni (tra le più rilevanti, Cons. di Stato, ordinanza 13 aprile 2006, n. 2032 e 13 luglio 2004, n. 3259; Tar Abruzzo-Sez. Pescara, sentenza 19 luglio 2004, n. 704; Tar Puglia-Sez. Bari, ordinanza 5 marzo 2003, n. 215; Trib. Salerno-Sez. Eboli, sentenza 7 giugno 2004, n. 520; Trib. Napoli, ordinanza 29 gennaio 2004, n. 12; Tar Emilia Romagna, sent. 6 ottobre 2004, n. 3561; Tar Campania, sentenza 8 settembre 2004, n. 12020; Tar Veneto, sentenza 15 gennaio 2003, n. 886; Tar Calabria, sentenza 26 aprile 2004, n. 959) asseveravano la giurisdizione del Giudice amministrativo, basandosi proprio sulla natura dell'istituto del fermo, che rappresenterebbe il risultato dell'esercizio, da parte dell'Agente della riscossione, di un potere ablatorio, discrezionale, del tutto avulso dal procedimento esecutivo così come inteso dal codice di procedura civile. Ad avviso dei citati Giudici, «l'Agente che dispone il fermo agirebbe nell'ambito di una potestà pubblicistica, esercitando un potere finalizzato alla realizzazione della riscossione delle entrate erariali, sicché, la tutela del contribuente si sostanzierebbe nel vaglio, da parte del giudice, sul corretto esercizio del potere della Pubblica Amministrazione». Ciò in quanto, come chiaramente espresso nella sentenza Tar Puglia del 29 settembre 2004, n. 4217, «il fermo è un provvedimento discrezionale in senso proprio, in quanto si estrinseca nell'emanazione di un atto unilaterale idoneo ad incidere in modo autoritativo nella sfera giuridico - patrimoniale del destinatario, con l'imposizione di un vincolo di indisponibilità del bene. All'emanazione di tale provvedimento corrisponde l'esercizio di un potere amministrativo discrezionale sull'an, ma anche sul quid, poiché il concessionario non soltanto può scegliere se adottare la misura, bensì anche «graduare» nel suo oggetto».

All'opposto, l'orientamento (tra le decisioni di legittimità, Cass., SS.UU., ordinanza 31 gennaio 2006, n. 2053 e ordinanza 17 gennaio 2007, n. 875; allo stesso modo, Cons. di Stato, decisione 13 settembre 2005, n. 4689 e 3 febbraio 2006, n. 418; e tra quelle di merito, fra le altre, Comm. Trib. Reg. di Roma, sentenza 16 settembre 2010, n. 251; Comm. Trib. Prov. di Caltanissetta, sentenza 11 febbraio 2005, n. 15; Tar Campania, sentenza 16 settembre 2004, n. 12025; Tar Emilia Romagna-Sez. Bologna, sentenza 1 marzo 2005, n. 343; Tar Campania, sentenza 16 settembre 2004, n. 12025), di gran lunga prevalente, che ha sostenuto la giurisdizione del giudice ordinario, ha enfatizzato il carattere strumentale del fermo nei confronti del pignoramento, valorizzando tale

sistema binario, prima descritto, sino ad allora ben saldo ed incardinato sull'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 in raccordo con l'art. 57 del D.P.R. n. 602/73³³¹: vale a dire, da un lato, la devoluzione al Giudice tributario delle sole controversie inerenti il titolo della riscossione, ossia il diritto dell'Amministrazione finanziaria a riscuotere il tributo; e, dall'altro, la devoluzione al Giudice ordinario delle controversie riguardanti gli atti propriamente esecutivi, *id est* quelli successivi alla notificazione della cartella di pagamento o alla notificazione dell'eventuale avviso di mora. Questi ultimi atti, quindi, rappresentavano il confine invalicabile per determinare la giurisdizione (speciale o ordinaria) sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata.

In aggiunta, la *vis expansiva*, di stampo garantista, della giurisdizione delle Commissioni Tributarie alla cognizione dei ricorsi avverso i provvedimenti di

provvedimento come *modus* dell'esecuzione forzata tributaria, avente la precipua finalità di realizzare coattivamente la pretesa creditoria dell'Amministrazione finanziaria. Segnatamente, i Giudici della Cassazione, nelle citate sentenze a Sezioni Unite, hanno osservato che il potere discrezionale di emanare il fermo (che aveva fatto pensare, in prima battuta, ad una possibile giurisdizione del Giudice amministrativo) era in realtà qualificabile «*come potere di scelta, circa le modalità di attuazione della propria pretesa, che va riconosciuto al creditore munito di titolo, piuttosto che come un potere discrezionale di contemperamento di interessi pubblici e privati, tipico di una pubblica amministrazione procedente*».

Da ultimo, i (pochi) sostenitori della giurisdizione tributaria (Cons. di Stato, ordinanza 27 settembre 2004, n. 4356; Comm. Trib. Prov. di Cosenza, sentenza 28 maggio 2003, n. 397; Comm. Trib. Prov. di Messina, sentenza 6 dicembre 2004, n. 202; Comm. Trib. Prov. di Milano, sentenza 16 marzo 2005, n. 39) muovevano da una nozione estesa della cognizione attribuita alle Commissioni tributarie, basata su di un'interpretazione estensiva dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 e, negando al provvedimento di fermo la dignità di vero e proprio atto esecutivo ed attribuendogli, viceversa, natura cautelare preordinata all'esecuzione, riconoscevano nelle Commissioni Tributarie il solo Giudice competente a conoscere della questione.

³³¹ L'art. 2 delle norme sul processo tributario, nel dettare i confini giurisdizionali del Giudice tributario, precisa che restano escluse dall'ambito tributario tutte «*le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica*». Simmetricamente, l'art. 57 del D.P.R. n. 602/73 consente la proposizione, innanzi al Giudice ordinario, delle opposizioni all'esecuzione «*regolate dall'art. 615 c.p.c., fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni*» e delle opposizioni agli atti esecutivi «*regolate dall'art. 617 c.p.c. relative alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo*». Per una più ampia riflessione sul coordinamento tra le due disposizioni e sulla previsione di limiti interni ed esterni alla giurisdizione tributaria in materia di riscossione rinviamo a F. Randazzo, *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, cit., p. 3651. In termini più generali, sull'ampiezza della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, si legga F. Tesaurò, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Gius. Trib.*, n. 1/07, pp. 1 e ss..

iscrizione di fermo³³² e di ipoteca sembra volta ad elidere la passata frammentazione dell'ordinamento in aree di intervento tripartite (rispettivamente riservate al Giudice tributario, al Giudice amministrativo ed a quello ordinario), dando, in particolare, la possibilità al contribuente di adire il medesimo Giudice sia per le controversie che riguardano la determinazione dell'imposta (e delle sanzioni), sia per quelle afferenti la sindacabilità del comportamento dell'agente della riscossione, siccome oggettivamente e teleologicamente connesse alle prime. Con l'ulteriore vantaggio in termini di ampiezza della tutela giurisdizionale garantita, comportando la descritta riserva giurisdizionale un sindacato pieno da parte delle Commissioni tributarie sul provvedimento impugnato che non soggiace (più) ai limiti imposti dal citato art. 57 - situazione che si sarebbe, al contrario, verificata qualora la cognizione sul fermo e l'ipoteca fosse stata devoluta al Giudice ordinario³³³ - e permette l'assunzione di decisioni ordinariamente previste dalla normativa civilistica a tutela del debitore

³³² Preme, *hic et nunc*, rilevare, che secondo un recentissimo orientamento della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite, pienamente condivisibile, sarebbe autonomamente impugnabile anche e già il preavviso di fermo amministrativo, introdotto nella prassi sulla base di istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate ad Equitalia al fine di superare il disposto dell'art. 86 del D.P.R. n. 602/73 – secondo cui il concessionario deve dare comunicazione del provvedimento di fermo al soggetto nei cui confronti procede – e consistente nell'ulteriore invito rivolto all'obbligato di effettuare il pagamento, con la contestuale comunicazione che, alla scadenza del termine aggiuntivo, si procederà all'iscrizione del fermo. Il Giudice di legittimità, difatti, con la sentenza 7 maggio 2010, n. 11087, ha statuito che «*il preavviso di fermo amministrativo rappresenta un atto autonomamente impugnabile anche se riguardante obbligazioni di natura extratributaria, trattandosi, in ogni caso, di atto funzionale a portare a conoscenza dell'obbligato una determinata pretesa dell'Amministrazione, rispetto alla quale sorge, ex art. 100 c.p.c., l'interesse alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa, dovendo altrimenti l'obbligato attendere il decorso dell'ulteriore termine concessogli per impugnare l'iscrizione del fermo, direttamente in sede di esecuzione, con aggravio di spese ed ingiustificata perdita di tempo*». Le affermazioni *tranchant* della Corte di Cassazione delegittimano le precedenti pronunce di merito (tra le altre, Comm. Trib. Prov. di Caserta, sentenza 24 settembre 2007 n. 271) che avevano fermamente ritenuto il preavviso di fermo amministrativo atto non impugnabile siccome privo di qualsiasi efficacia e non immediatamente lesivo della posizione soggettiva del contribuente, con l'ulteriore precisazione che l'accoglimento dell'eventuale ricorso si sarebbe risolto nell'emanazione di un divieto di procedere ad un'attività futura.

³³³ Così, M. Cantillo, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. Trib.*, n. 1/07, pp. 11 e ss., ad avviso del quale, essendo ora data al contribuente la possibilità di contestare la legittimità dell'iscrizione ipotecaria innanzi al Giudice tributario sotto ogni profilo, sia formale che sostanziale, alla sola condizione che, trattandosi di vizi attinenti ai presupposti, gli stessi rendono illegittimo anche l'atto impugnato, le limitazioni di inammissibilità delle opposizioni relative alla notificazione e alla regolarità formale del titolo esecutivo «*non hanno fondamento normativo; né di ciò è lecito dubitare in base alla considerazione che in tal modo si determina una disparità di trattamento tra le fattispecie in cui viene preventivamente costituita l'ipoteca e quelle in cui l'agente della riscossione proceda tout court all'espropriazione, trattandosi di una conseguenza insita nell'assetto normativo che attribuisce autonomo rilievo giuridico alla fase dell'iscrizione ipotecaria*».

ipotecario, come la possibilità per il Giudice di ridurre l'iscrizione ipotecaria, secondo quanto previsto dall'art. 2872 del codice civile³³⁴.

Sull'abbrivio di tale premessa, sembra corretto affermare che il destinatario degli atti in oggetto abbia facoltà di eccepire, innanzi al Giudice tributario territorialmente competente³³⁵, sia vizi concernenti il contenuto proprio del provvedimento, sia quelli relativi all'esistenza stessa del diritto all'iscrizione di fermo o di ipoteca. Sotto il primo profilo, ad esempio, il contribuente potrebbe far valere: la mancanza di un'adeguata motivazione non solo dell'atto³³⁶ ma dell'intera azione del Concessionario³³⁷, la

³³⁴ La citata norma disciplina l'istituto della riduzione dell'ipoteca che rientra nelle ordinarie facoltà del debitore nel momento in cui vi sia un'eccedenza della somma garantita rispetto all'ammontare del credito, ovvero un'eccedenza del valore del bene rispetto alla somma garantita. Ci si potrebbe domandare se l'art. 77 del D.P.R. n. 602/73, laddove limita l'iscrizione di ipoteca al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede, debba coordinarsi con l'art. 2876 del codice civile che stabilisce, in caso di eccesso dell'importo garantito, la riduzione dell'iscrizione di ipoteca sino a lasciare un margine di eccedenza di un quinto rispetto all'ammontare del credito garantito. In altri termini, ci si interroga se tale ultima norma sia applicabile anche all'ipoteca esattoriale, per cui il superamento del limite del doppio del credito non dovrebbe comportare la riduzione dell'iscrizione se contenuto nella misura del quinto. Ad avviso di M. Cantillo, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, cit., p. 17, sarebbe da escludere l'applicazione dell'art. 2876 del codice civile, sull'assunto, condivisibile, che «entrambe le disposizioni sono finalizzate ad evitare che eventi successivi all'iscrizione possano pregiudicare il diritto del creditore, assicurando un margine di sicurezza sufficiente a neutralizzare eventuali incrementi del credito per effetto del computo degli interessi, di rettifiche successive, di maggiori spese dell'esecuzione, eccetera; e poiché l'art. 77 adempie a questa stessa funzione con una regola speciale che tutela più intensamente l'agente della riscossione, la norma codicistica sull'entità dello scarto tra credito effettivo e credito garantito deve ritenersi inapplicabile».

³³⁵ In merito alla competenza territoriale del Giudice tributario per l'impugnazione dei provvedimenti di fermo e di ipoteca non sembra superfluo ribadire che il ricorso, in forza dell'art. 4 del D.Lgs. n. 546/92, deve essere presentato nel "territorio" in cui ha sede l'Agente della riscossione che ha emanato l'atto impugnato, e non già nel luogo in cui sono ubicati i beni iscritti ad ipoteca. Ha, da ultimo, chiarito tale principio Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, con la sentenza 4 ottobre 2010, n. 169 (ma già prima si era pronunciata, negli stessi termini, la Commissione Trib. Prov. di Cosenza, decisione 19 marzo 2009, n. 253).

³³⁶ In verità, secondo M. Cantillo, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, cit., p. 16, fuori dai casi in cui l'iscrizione di ipoteca risulti obbligatoria, per i quali si richiede la specifica enunciazione degli elementi che la impongono, non sembra che la determinazione del concessionario di anteporre all'espropriazione immobiliare la costituzione dell'ipoteca debba essere specificamente argomentata: stante l'identità del presupposto, che legittima l'alternativa, cioè l'esistenza del titolo esecutivo, la scelta non può che essere rimessa al prudente apprezzamento dell'agente della riscossione.

³³⁷ In una recente pronuncia emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Taranto (sentenza 13 gennaio 2010, n. 9), i Giudici hanno annullato un'iscrizione di ipoteca legale siccome l'operato di Equitalia nell'assunzione del provvedimento è apparso confuso ed ingiusto, prima ancora che determinato in spregio ad ogni riferimento normativo. Precipuamente l'adito Collegio giudicante ha rilevato, nel provvedimento sottoposto *sub iudice*, «la grave mancanza di motivazione non solo dell'atto, ma dell'intera azione del Concessionario. La legge infatti impone l'obbligo della motivazione per gli atti della pubblica amministrazione non nel senso di imporre alla stessa la stesura di termini preconfezionati, ma di imporre alla stessa prima di giungere a qualsivoglia

mancata indicazione della somma per la quale è stata iscritta l'ipoteca, ovvero l'assoluta incertezza del credito (e dell'importo del credito) da garantire oppure la mancata identificazione dell'immobile che ne costituisce l'oggetto, l'omessa indicazione del responsabile del procedimento³³⁸ nonché la mancata notifica della intimazione ad adempiere prevista dall'art. 50, comma 2, del D.P. R. n. 602/73³³⁹, utile soprattutto nelle ipotesi in cui siano intervenute, tra la notifica del titolo esecutivo e l'iscrizione di ipoteca/fermo, situazioni³⁴⁰ tali da comportare modifiche nell'ammontare del debito di imposta e che, se compiutamente conosciute dall'Agente della riscossione mediante apposito contraddittorio, avrebbero potuto impedire il sorgere di contenziosi.

richiesta la ponderazione di ogni ragione pratica o giuridica che costituisca fondamento per la richiesta medesima e che giustifichi la stessa. La mancanza di ogni operatività in tal senso, oltre ad aver provocato dissensi, ha di per sé privato lo stesso atto contestato della sua naturale legittimità e lo stesso, privo di ogni validità giuridica, non può ottenere alcuna conferma in questa sede».

³³⁸ Richiamiamo, all'uopo, un'interessante pronuncia emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza (sentenza 19 marzo 2009, n. 253) ove è analizzata, *ex professo*, la problematica legata alla mancata indicazione del responsabile del procedimento nella "comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca" ed alle sue conseguenze in punto di nullità o annullabilità dell'atto. I Giudici interpellati, accogliendo il ricorso avanzato dal contribuente siccome la mancata indicazione del responsabile del procedimento, ritenuta essenziale dallo Statuto del contribuente, rende privo di valore e di effetti giuridici il provvedimento adottato, hanno, altresì, ritenuto importante precisare quanto segue: «*la tassativa indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione ipotecaria, prevista dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000, sia, tra le altre, la funzione di individuare il soggetto persona fisica alla quale il debitore, e/o il coobbligato, possano muovere i propri rilievi e nei confronti della quale esperire, eventualmente, le azioni civili risarcitorie o penali (abuso d'ufficio)*».

³³⁹ In senso conforme, *ex plurimis*, Comm. Trib. Reg. di Milano, sentenza 25 settembre 2009, n. 117; Comm. Trib. Reg. del Lazio, sentenza 22 febbraio 2010, n. 31; Comm. Trib. Reg. della Toscana, sentenza 24 marzo 2010, n. 26; Comm. Trib. Prov. di Bari, sentenza 23 giugno 2010, n. 112).

Contra, Comm. Trib. Prov. di Treviso, sentenza n. 19 del 19 gennaio 2009, secondo cui le misure dell'iscrizione del fermo amministrativo di mobili registrati o di ipoteca avrebbero natura cautelare e non sarebbero funzionali all'espropriazione forzata ma soltanto all'apposizione di un vincolo (sul godimento, ovvero di natura reale) con conseguente inapplicabilità degli adempimenti e comunicazioni posti a carico dell'Agente della riscossione nel caso di procedimento esecutivo. In forza di tale constatazione, i Giudici tributari aditi hanno respinto il ricorso proposto dal contribuente e fondato, anche, sull'eccezione di mancata preventiva notifica dell'intimazione ad adempiere ai sensi dell'art. 50, comma 2, del D.P.R. n. 602/73, sentenziando, in specie, che «*sia al fermo amministrativo che all'iscrizione di ipoteca non è applicabile il disposto (art. 50 comma 2 D.P.R. 602/73) per il quale se l'espropriazione non è iniziata entro l'anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione medesima deve essere preceduta dalla notifica – da effettuare secondo le modalità di cui all'art. 26 stesso decreto – di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni dalla notifica stessa*».

³⁴⁰ Immaginiamo, ad esempio, l'impugnazione del titolo esecutivo ed il suo successivo annullamento da parte del Giudice tributario, ovvero un parziale pagamento (spontaneo) da parte del contribuente o, ancora, lo sgravio (anche parziale) del titolo in via di autotutela da parte dell'Ente impositore.

Sul fronte, viceversa, della sindacabilità dei vizi relativi ai presupposti esterni dei citati provvedimenti di fermo e di ipoteca, il destinatario di tali atti potrebbe, in via semplificativa, dedurre: l'illegittimità del provvedimento ricevuto per omessa o invalida notifica della prodromica cartella di pagamento³⁴¹, l'intervenuta sospensione, amministrativa o giudiziale, degli effetti esecutivi del titolo legittimante il provvedimento, l'esistenza di un debito tributario, per il quale è stata iscritta ipoteca, inferiore all'importo (minimo) di € 8.000³⁴² - vizio ascrivibile all'esistenza di un'inscindibilità funzionale tra ipoteca ed esecuzione immobiliare³⁴³, ritenuto che non avrebbe senso giuridico immaginare un'ipoteca orbata dal diritto di espropriare e ridotta, come emergerebbe dall'opposta posizione assunta al riguardo dall'Agente della

³⁴¹ A queste conclusioni giunge la Commissione Tributaria Regionale di Milano, con la recente sentenza del 20 dicembre 2010, n. 170, che ha accolto l'appello proposto dal contribuente seguendo siffatto argomentare logico-giuridico: «siccome la mancata notifica delle predette cartelle fa venir meno la loro esecutività, l'avviso di iscrizione ipotecaria deve ritenersi illegittimo e pertanto deve essere annullato».

³⁴² Secondo un preciso orientamento giurisprudenziale (Cass., SS.UU., sentenza 22 febbraio 2010, n. 4077; Comm. Trib. Prov. di Roma, sentenza 11 giugno 2009, n. 319 e sentenza 13 novembre 2008, n. 392; Comm. Trib. Prov. di Treviso, sentenza 18 marzo 2009, n. 46; Trib. di Roma, sentenza 9 dicembre 2010, n. 4540), il procedimento di iscrizione della formalità ipotecaria trova un limite nel disposto dell'art. 76 del D.P.R. n. 602/73, laddove stabilisce che l'esecuzione immobiliare è consentita qualora il valore del credito vantato ecceda l'importo di € 8.000, ragion per cui, considerato che l'iscrizione ipotecaria è un atto preordinato all'espropriazione immobiliare - e ciò non solo in forza della collocazione sistematica della citata norma, inserita, appunto, nella Sezione IV del D.P.R. n. 602/73, rubricato "*Disposizioni particolari in materia di espropriazione immobiliare*" - deve essere annullata l'iscrizione effettuata dall'Agente della riscossione qualora l'importo del debito tributario non sia superiore alla soglia fissata di € 8.000.

Proprio partendo da tale assunto, vale a dire che l'iscrizione di ipoteca non rivestirebbe natura cautelare ma sarebbe funzionale all'espropriazione forzata vera e propria, la Comm. Trib. Prov. di Milano, con sentenza 20 dicembre 2010, n. 437, commentata da A. Grassotti, *L'inscindibilità funzionale tra ipoteca ed esecuzione immobiliare tutela il fondo patrimoniale*, in *GT-Riv.giur.trib.*, n. 5/11, pp. 435 e ss., ha dichiarato illegittima l'iscrizione ipotecaria ex art. 77 sugli immobili conferiti nel fondo patrimoniale per debiti tributari, poiché questi sono istituzionalmente estranei ai bisogni della famiglia. Per quanto qui di maggior rilievo, il Collegio milanese ha precipuamente sostenuto che «*l'estensibilità a tale ipoteca della preclusione all'esecuzione forzata, prevista dall'art. 170 c.c., trova fondamento nella inscindibile correlazione, legislativamente prevista, fra l'atto ipotecario e l'espropriazione immobiliare, per cui l'ipoteca non può mai essere fine a se stessa: conseguentemente quando non è ammessa l'esecuzione immobiliare non è altrettanto ammessa l'ipoteca iscritta dall'agente della riscossione*».

³⁴³ Tale inscindibile correlazione è stata, ultimamente, confermata dallo stesso Legislatore fiscale con l'art. 3, comma 2-ter, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 maggio 2010, n. 73, in forza del quale «*l'agente della riscossione non può iscrivere l'ipoteca di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, se l'importo del credito per cui si procede è inferiore complessivamente ad ottomila euro*».

riscossione³⁴⁴, a semplice prenotazione reale per una eventuale espropriazione da altri avviata e che potrebbe non intervenire mai (!) - la mancata comunicazione all'interessato dell'avvenuta iscrizione ipotecaria, da ritenersi obbligatoria nell'ambito del relativo procedimento³⁴⁵, o, infine, la carenza di legittimazione passiva, deducendo la non corrispondenza tra il destinatario (reale) dell'atto e quello individuato nel titolo esecutivo.

Ebbene, assegnato un giudizio positivo all'ampliamento della giurisdizione tributaria anche al provvedimento di fermo e di iscrizione di ipoteca, non possiamo nondimeno affermare che la natura degli elencati vizi deducibili avverso tali atti sembra ascrivibile e imputabile all'*automatismo*, nient'affatto disciplinato dal Legislatore, con cui l'Agente della riscossione procede, oggi, ad attivare tali misure. Di conseguenza, si è dell'avviso che risulti necessario stabilire *normativamente* un procedimento chiaro, preciso e rigoroso nell'utilizzo degli strumenti in oggetto, ridefinendo i margini di scelta demandati ad Equitalia, onde consentire al contribuente di conoscere in maniera puntuale, ed in anticipo, i motivi di sindacato dei comportamenti illegittimi subiti, garantendogli, in tal modo, una tutela giurisdizionale piena ed effettiva.

³⁴⁴ La difesa (ormai recessiva) che l'Agente della riscossione generalmente oppone a fronte della descritta eccezione sollevata dal contribuente, per vero avallata da isolate decisioni di merito (si cfr., Comm. Trib. Prov. di Cagliari, sentenza 18 marzo 2008 n. 57), segue tale argomentare: l'iscrizione ipotecaria è, di regola, ma non necessariamente, preordinata all'espropriazione immobiliare; di conseguenza, anche un credito modesto autorizza l'iscrizione di ipoteca, non risultando fondata qualsiasi questione di sproporzione, considerato che l'iscrizione ipotecaria comunque non investe l'intero valore dell'immobile, ma soltanto l'importo pari al doppio del credito per cui si procede *ex art. 77, comma 1, del D.P.R. n. 602/73*.

³⁴⁵ A siffatta conclusione, difatti, si dovrebbe giungere in forza dell'applicazione congiunta dell'art. 6 dello Statuto del contribuente, laddove afferma che l'Agente della riscossione deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, e dell'art. 21-*bis* della L. n. 241/90 che stabilisce un obbligo generalizzato di comunicazione per tutti i provvedimenti amministrativi limitativi della sfera giuridica degli interessati. Ad avviso della Comm. Trib. Prov. di Cosenza, sentenza 19 marzo 2009, n. 253, «*adottando una soluzione interpretativa diversa si rischierebbe che un soggetto possa non venire mai a conoscenza d'una iscrizione di ipoteca su un proprio bene o saperlo con grave ritardo, con compromissione del suo diritto di difesa – reso difficoltoso dal decorso del tempo – con lesione del principio, derivante dall'ordinamento comunitario, del legittimo affidamento il quale tutela anche il contribuente che in buona fede ritenga che decorso un ragionevole lasso di tempo dall'assolvimento di una obbligazione tributaria o dal verificarsi di un presupposto impositivo, nulla sia da lui più dovuto in relazione ad essi*». Quanto, poi, al termine entro il quale l'avvenuta iscrizione di ipoteca deve essere comunicata al debitore, si ritiene applicabile l'art. 2, secondo comma, seconda alinea, della L. n. 241 del 1990: tale norma prevede che i procedimenti iniziati d'Ufficio dagli enti pubblici nazionali debbano concludersi, in mancanza di disposizioni diverse, entro novanta giorni dal loro inizio.

2.1.1. La prospettiva di un ulteriore ampliamento della giurisdizione tributaria con riferimento, in particolare, al provvedimento di concessione della rateazione delle somme iscritte a ruolo

La medesima filosofia e lo spirito sottesi, come abbiamo visto, all'intervento normativo che ha esteso l'elenco degli atti impugnabili innanzi al Giudice tributario anche ai provvedimenti di fermo e di ipoteca dovrebbe ispirare il Legislatore fiscale inducendolo ad inserire nella predetta "lista" anche l'atto che autorizza il contribuente a rateizzare o sospendere il pagamento delle imposte iscritte a ruolo.

Sulla natura di tale provvedimento abbiamo già discettato nel corso del secondo capitolo, prospettando la tesi conclusiva che trattasi dell'esercizio di un potere "vincolato" nel fine (garantire l'effettiva riscossione dell'obbligazione tributaria), ma "svincolato" nel *quomodo* il credito erariale possa essere soddisfatto. Ora ci domandiamo se in tale atto possano ravvisarsi i connotati di una contestazione che abbia ad oggetto profili squisitamente attinenti al rapporto sostanziale tributario ovvero, ed attraverso una interpretazione lata della nozione di "diniego o revoca delle agevolazioni", se possa considerarsi equiparato a queste ultime misure, con la conseguenza che, ricorrendo dette analogie, la giurisdizione delle Commissioni tributarie debba configurarsi come soluzione obbligata.

Ebbene, aderendo ai recentissimi pronunciamenti della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite, secondo cui l'art. 19 del D.P.R. n. 602/73 configurerebbe «una disposizione destinata a venire incontro alle necessità del debitore, per il quale rappresenta quindi un' "agevolazione", che anche nel linguaggio comune ha, per l'appunto, il significato di aiuto, favore, facilitazione»³⁴⁶, l'impugnazione del diniego di rateazione di un debito per imposte o tasse, implicando pur essa una questione sulla spettanza o meno di un'agevolazione attinente alla fase della riscossione precedente a

³⁴⁶ Così, Cass. Civ., Sez. Unite, ordinanze 7 ottobre 2010, n. 20780 e 1° luglio 2010, n. 15647, ove il Supremo Collegio precisa, altresì, che la giurisdizione delle Commissioni Tributarie resta ferma anche se la decisione sull'istanza di rateazione debba essere assunta in base a considerazioni estranee alle specifiche imposte o tasse. Antecedentemente a tali pronunce, anche i Giudici di merito erano pervenuti alla medesima conclusione (si cfr., *ex plurimis*, Tar Napoli, sentenza 9 aprile 2009, n. 1897; Tar Emilia Romagna, sentenza 22 aprile 2010, n. 112; Tar Lazio, sentenze 2 gennaio 2009, n. 17 e 16 aprile 2009, n. 3896; Tar Campania, sentenza 26 febbraio 2009, n. 111; Tar Liguria, sentenza 19 marzo 2009, n. 341; Tar Friuli-Venezia Giulia, sentenza 28 agosto 2008, n. 452, quest'ultimo, in particolare, ha declinato la propria giurisdizione «in quanto la controversia attiene diritti ed obblighi di soggetti passivi di rapporti tributari la cui conoscenza è rimessa ex lege alla competenza del Giudice tributario»).

quella della esecuzione vera e propria, introdurrebbe una controversia di carattere tributario devolvibile, come le altre in materia, alla giurisdizione delle Commissioni. In altri termini, l'equiparazione tra concessione di "agevolazione" e provvedimento che accorda una dilazione o sospensione del pagamento delle imposte, unita alla circostanza che la procedura di rateazione del pagamento si inserisce in una fase che precede l'inizio della funzione esecutiva *stricto sensu* intesa, escludono, da un lato, la giurisdizione del Giudice amministrativo e, dall'altro, quella del Giudice ordinario.

A nostro avviso, la suindicata interpretazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/73, per quanto *prima facie* potrebbe apparire estremamente semplicistica, sembra coerente con un quadro legislativo caratterizzato da esigenze di ragionevolezza e semplificazione; qualora, infatti, in simili fattispecie si continuasse a ritenere sussistente la giurisdizione amministrativa³⁴⁷, la tutela giurisdizionale in materia tributaria risulterebbe irrazionalmente frammentata in una tripartizione di giurisdizioni settorialmente competenti³⁴⁸. La medesima soluzione, poi, sembra la più garantista possibile per il contribuente proprio in ragione della sostenuta natura "privatistico-concordataria" che caratterizza l'atto di concessione della dilazione di pagamento: il comportamento del funzionario della riscossione che pone in essere particolari mediazioni tra l'interesse pubblico alla sicura esazione delle imposte e le esigenze del privato ad ottenere "respiri finanziari" incrementa l'esigenza di imparzialità e trasparenza nell'esecuzione di tale compito, il cui controllo non può che essere demandato alle Commissioni tributarie, sede dove la materia fiscale è istituzionalmente sottoposta a sindacato.

Se appare condivisibile tale premessa, resta, allora, da indagare quale estensione possa avere la cognizione del Giudice tributario in materia, vale a dire che tipo di

³⁴⁷ Sino alle citate ordinanze della Corte di Cassazione, era convinzione unanime, soprattutto in giurisprudenza (si cfr., tra gli altri, Consiglio di Stato, decisione 9 novembre 2005, con nota di M. Basilavecchia, *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 2006, pp. 1035 e ss.), che le controversie avverso il diniego di rateazione dovessero considerarsi devolute al Giudice amministrativo, avendo ad oggetto interessi legittimi e trattandosi di atti non rientranti tra quelli impugnabili innanzi le Commissioni Tributarie. In realtà, a giudizio di S. La Rosa, *La tutela del contribuente nella fase della riscossione*, cit., p. 1192, il fondamento vero e più sostanzioso della giurisdizione del giudice amministrativo in questo specifico campo doveva ravvisarsi nel fatto che gli atti comportanti diniego o revoca delle dilazioni di pagamento fossero espressione, nel precedente ordinamento, di *attività amministrativa esterna ed estranea all'ordinaria disciplina della riscossione, e proprio perciò rimessi ad Uffici (le Intendenze di Finanza) distinti da quelli di amministrazione attiva*.

³⁴⁸ E cioè quella tributaria per i ricorsi contro gli atti di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92, quella amministrativa per le controversie concernenti il diniego di rateazione *ex art.* 19 del D.P.R. n. 602/73 e quella ordinaria quanto alle liti riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria.

decisione Egli potrà assumere a seguito dell'impugnazione dei provvedimenti di rateazione emessi dall'Agente della riscossione. Ora, muovendo dalla constatazione che, per quanto vincolato, il provvedimento assunto dall'Agente della riscossione riveste carattere discrezionale³⁴⁹ e rammentando che non esistono disposizioni legislative – se non parametri fissati da Direttive di Equitalia – finalizzate a valutare, in maniera obbligatoria, la sussistenza o meno del requisito della temporanea situazione di obiettiva difficoltà, sembra difficile immaginare che il Giudice tributario possa sostituirsi all'Agente della riscossione e rideterminare, ad esempio, un nuovo e diverso piano di ammortamento nel pagamento rateale delle imposte, dovendosi, viceversa, limitarsi a dichiarare l'illegittimità o la correttezza *tout court* dell'impugnato provvedimento di diniego di dilazione³⁵⁰.

3. La dimidiata tutela cautelare del contribuente sottoposto al procedimento esecutivo: profili di illegittimità costituzionale dell'art. 60 del D.P.R. n. 602/73

Delineate le propizie aperture (legislative o giurisprudenziali) alla cognizione delle Commissioni tributarie anche su particolari provvedimenti emessi dai funzionari di Equitalia in fase di riscossione delle imposte, occorre, adesso, valutare se (almeno) con precipuo riferimento agli strumenti di sospensione cautelare³⁵¹ ammessi nel corso

³⁴⁹ In argomento si rimanda al capitolo secondo dove è stata, *ex professo*, analizzata la questione se il potere di cui si discute concesso ad Equitalia possa farsi rientrare tra gli atti a discrezionalità tecnica ovvero tra quelli connotati da discrezionalità amministrativa.

³⁵⁰ Conferma di tale impostazione può rinvenirsi in una recentissima pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza 12 aprile 2011, n. 152, con cui il Collegio milanese, adito dal ricorrente il quale invocava l'annullamento di un provvedimento di rateazione concesso da Equitalia Esatri - che aveva accordato la dilazione di pagamento in 12 rate mensili, in luogo delle 72 richieste dal contribuente - e la sua conseguente rideterminazione sulla base dei *desiderata* dell'istante, in questi termini ha ritenuto corretto giudicare: «*La richiesta avanzata dalla società risulta non accettabile, in quanto, il comportamento seguito dal concessionario è corretto, e in sintonia con quanto stabilisce la norma in tema di rateazione del debito erariale. La suddivisione della somma dovuta dipende dal risultato di alcuni parametri...omissis...i risultati che gli indici hanno fornito, non possono essere modificati, perché a seconda di quanto ottenuto, esiste un piano personalizzato di rientro del debito, che cambia da contribuente a contribuente, secondo il risultato ottenuto... omissis...Nessuna rettifica sul numero delle rate concesse dal concessionario può essere apportata dalla Sezione giudicante, perché ciò sarebbe illegale, in quanto non suffragato da norma specifica...omissis...Il fatto che la società corrisponda con fatica quanto dovuto finanziariamente per ogni singola rata mensile non autorizza il Collegio giudicante ad allungare il piano di ammortamento relativo al pagamento del debito tributario, rispetto a quello originario.*».

³⁵¹ In questo paragrafo ci limiteremo unicamente ad analizzare l'art. 60 del D.P.R. n. 602/73, rinviando l'esame dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/92, rubricato “*sospensione dell'atto impugnato*”, alla sezione II del presente capitolo. Ciò che merita, sin d'ora, essere cristallizzato, a livello di teoria generale, è la netta distinzione concettuale esistente tra “*efficacia*” ed “*esecutorietà*” dell'atto, cioè

dell'esecuzione forzata dei crediti tributari vi sia rispondenza tra la disciplina positiva ed i canoni di effettività della tutela giurisdizionale. Il punto di partenza imprescindibile in materia – essenzialmente cristallizzato negli artt. 102, 104 e 111 della Costituzione e poi avallato dai principi comunitari reiteratamente affermati dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo³⁵² – può racchiudersi nell'insegnamento che una completa ed efficace tutela giurisdizionale deve necessariamente tener conto, altresì, dei danni che possono verificarsi in capo al contribuente nel tempo comunque occorrente per giungere alla definizione della controversia. Donde, l'esigenza di una procedura cautelare che impedisca l'aggravarsi della lesione del diritto che si assume violato.

Ora, un (tenue) miglioramento dell'attuale sistema cautelare è stato garantito dalla più volte richiamata riforma del 1999 che ha, eccezionalmente, concesso al Giudice dell'esecuzione la possibilità di sospendere la riscossione forzata esattoriale pur se alle limitate condizioni indicate nell'art. 60 del D.P.R. n. 602/73³⁵³. Ricordiamo, difatti, che la precedente formulazione del citato Decreto legislativo attribuiva la verifica dell'*an debeat* della tutela cautelare al solo Intendente di Finanza, laddove, antecedentemente alla riforma del 1992 del processo tributario, vigeva, addirittura, l'unanime disconoscimento di ogni potere cautelare, tanto ai giudici speciali tributari, quanto al giudice ordinario in seno ai procedimenti fiscali ad esso demandati. Si avvertì, quindi, anche in ambito giurisprudenziale³⁵⁴, la pressante esigenza

tra gli effetti giuridici direttamente prodotti dall'atto stesso e l'attività materiale occorrente per la realizzazione di questi effetti, rinviando, sul punto, alla chiara ed incisiva definizione accordata da E. Allorio, *Per una nozione del processo cautelare*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1936, I, p. 31. Ebbene, l'annullamento dell'atto incide sulla sua efficacia, eliminandone *ex tunc* gli effetti, mentre la sospensione cautelare colpisce l'esecutorietà dell'atto, paralizzandone provvisoriamente *ex tunc* la materiale attuazione, sito all'esito del giudizio di merito nel grado.

³⁵² Sui profili comunitari della tutela cautelare si legga, tra i primi, C. Consolo, *L'ordinamento comunitario quale fondamento per la tutela del giudice nazionale (in via di disapplicazione di norme legislative interne)*, in *Riv. dir. proc. amm.*, 1991, pp. 261 e ss.

³⁵³ La norma così recita «*Il giudice dell'esecuzione non può sospendere il processo esecutivo, salvo che ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno*».

³⁵⁴ I Giudici ordinari, difatti, oltrepassando disinvoltamente i limiti della propria giurisdizione, sospendevano l'efficacia dei ruoli, utilizzando il rimedio ordinario contemplato dal provvedimento d'urgenza disciplinato dall'art. 700 del c.p.c. (così, tra le più significative, Pretura di Caltanissetta, sentenza 7 luglio 1984; Pretura di Eboli, sentenza 24 gennaio 1991); parimenti i giudici tributari, violando i limiti interni della propria giurisdizione, sospendevano arbitrariamente il ruolo o la procedura esecutiva nonostante la precedente formulazione dell'art. 54 del D.P.R. n. 602/73 inibisse questo tipo di decisioni (in questi termini, Commissione Tributaria Provinciale di primo grado di Milano, sentenza 19 marzo 1985; Commissione Tributaria di primo grado di Verbania, sentenza 7 febbraio 1984). A questo coro di voci, talvolta, si univano pure i Giudici amministrativi, ritenendo

costituzionale di considerare come imprescindibile in ogni plesso giurisdizionale la presenza di una forma di tutela cautelare³⁵⁵. Da qui la previsione contemplata nel richiamato articolo 60, la cui asciutta formulazione, unita agli stringenti requisiti della sussistenza dei “gravi motivi” e del “fondato pericolo di grave ed irreparabile danno”³⁵⁶ ai quali resta subordinato tale rimedio giudiziale cautelare³⁵⁷, la rendono operativa in termini molto ristretti, restando essa affidata, in ogni caso, al prudente apprezzamento del Giudice. Pertanto, anche alla stregua di tali ultime considerazioni, ma soprattutto in forza dei profili problematici che di seguito evidenzieremo, possiamo già anticipare la nostra negativa valutazione sull’attuale disciplina fiscale in materia

di avere competenza sugli atti di diniego espresso o tacito dell’Intendente di finanza, attesa la natura amministrativa della procedura.

³⁵⁵ Sul punto, tuttavia, la Corte Costituzionale, con sentenza del 1° aprile 1982, n. 63, aveva negato che il sistema della tutela cautelare in fase di riscossione, previgente la riforma del processo tributario, dovesse ritenersi incostituzionale, argomentando che: «*La potestà cautelare non costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale ex artt. 24 e 113 Costituzione, ma la sua disciplina è demandata alla legge ordinaria, alla quale spetta di regolare la materia. Da ciò consegue come nessun appunto sul piano della legittimità costituzionale possa essere mosso al nostro sistema processuale, nel quale, a differenza di quanto è dato riscontrare in qualche legislazione straniera, non sussiste un potere cautelare generale come espressione dell’esercizio della giurisdizione: tale potere va riconosciuto soltanto nei casi stabiliti dalla legge e trova attuazione secondo gli istituti in essa previsti. Il principio suddetto, salvo quanto è detto al numero seguente, vale anche per la sospensione dell’esecutorietà degli atti della Pubblica amministrazione, la quale, per communis opinio, ha natura cautelare. Ed appunto perciò risulta costituzionalmente legittima la preesistente regola sancita nell’art. 4 L. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, sul contenzioso amministrativo, la quale non consente al giudice ordinario, chiamato a giudicare sulla legittimità dell’atto amministrativo, di annullarlo o modificarlo e quindi anche di sospenderne l’esecutorietà, a meno che tale potere non gli sia nei singoli casi conferito dalla legge. La mancanza di previsione della misura cautelare non importa, contrariamente a quanto ritengono i giudici a quibus, mancanza di effettività della tutela giurisdizionale. Questa, infatti, si realizza concretamente nella fattispecie con la pronuncia del giudice adito, alla quale l’Amministrazione finanziaria, se soccombente, è tenuta a dare esecuzione mediante la pronta restituzione della somma riscossa e non dovuta, sulla quale spettano gli interessi nella misura stabilita dalla L. 26 gennaio 1961, n. 29. Effettività della tutela giurisdizionale non significa che necessariamente deve essere consentito di anticipare le conseguenze di una pronuncia (solo eventualmente) favorevole - come avviene con la sospensione della procedura esecutiva - ma vuol dire che la pretesa fatta valere in giudizio deve trovare, se fondata, la sua concreta soddisfazione; il che, assicurato, come si è già detto, mediante la reintegrazione successiva. Deve pertanto escludersi che la tutela giurisdizionale prevista dagli artt. 24 e 113 Costituzione includa necessariamente il suindicato potere di sospensione».*

³⁵⁶ Condizioni ricollegabili, la prima, al *fumus boni iuris* dato dall’alta probabilità di accoglimento del ricorso ma, viepiù, nell’esistenza di gravi violazioni di legge o profili di illegittimità della procedura; la seconda, ad avviso di G. Montedoro, *La nuova tutela giurisdizionale dei diritti nella riforma della riscossione*, cit., p. 8501, «*nell’impossibilità di risarcire il danno attraverso reintegrazione in forma specifica e nell’attitudine del bene pignorato a soddisfare interessi anche di natura non meramente patrimoniale o che trascendono tale sfera*».

³⁵⁷ Non dimentichiamo, difatti, che esiste, altresì, la possibilità di sospensione amministrativa della riscossione, istituto disciplinato dall’art. 39 del D.P.R. n. 602/73, misura che può essere accordata dall’Ente impositore in pendenza di ricorso e che è assunta con provvedimento motivato e notificato sia ad Equitalia sia al contribuente.

cautelare durante la fase di riscossione, dal momento che essa ci appare sfornita di quei rimedi in grado di realizzare incisivamente la tutela provvisoria del contribuente, ponendo, per contro, all'interprete delicate questioni legate alla sospetta illegittimità costituzionale dell'art. 60 richiamato.

In primo luogo, difatti, si pensi all'ipotesi in cui il contribuente, in sede di opposizione all'esecuzione, domandi, in via cautelare, la sospensione degli effetti di un atto di pignoramento presso terzi, eccependo, oltre al fondato pericolo di grave ed irreparabile danno derivante dall'esecuzione, altresì la mancata preventiva notifica della relativa cartella di pagamento, ovvero la non debenza, per intervenuto sgravio, delle somme iscritte a ruolo e per le quali Equitalia Esatri ha già proceduto esecutivamente. Ebbene, non può negarsi che la stretta applicazione degli artt. 57 e 60 del D.P.R. n. 602/73 imporrebbe la declaratoria di inammissibilità anche della domanda proposta in via cautelare, dal momento che il Giudice dell'esecuzione – in ragione del vizio eccepito dal contribuente e dell'illustrato divieto di proporre azioni in opposizione all'esecuzione ed agli atti esecutivi relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo - non potrebbe avere cognizione alcuna sul ricorso. Pur, quindi, ricorrendo i gravi motivi, nonché il *periculum in mora*, tali da giustificare la sospensione dell'esecuzione³⁵⁸, il contribuente sarebbe privato della tutela cautelare, subendo un regime discriminatorio rispetto al debitore di diritto comune, nonché risulterebbe violato il principio di effettività della tutela giurisdizionale dei diritti, non potendo, all'uopo, l'istante considerarsi tutelato con l'azione risarcitoria contemplata dall'art. 59 del D.P.R. n. 602/73. La sospensione dell'esecuzione, difatti, può essere concessa, come si è detto, nell'ipotesi in cui vi sia fondato pericolo di grave ed irreparabile danno ed appare *ictu oculi* che la previsione di una successiva azione risarcitoria risulterebbe *in re ipsa* inadeguata a tutelare il debitore esecutato, stante appunto l'irreparabilità del danno prospettato. La disposizione di inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione e della conseguente cognizione giudiziale sulla domanda di sospensione del procedimento esecutivo sembrano, in definitiva, violare il principio di parità di trattamento, sancito dall'art. 3 della Costituzione, ed il diritto di agire in giudizio per la tutela delle proprie ragioni, introducendo, per contro, un

³⁵⁸ I gravi motivi sono ravvisabili, appunto, nella mancata o irregolare notifica del titolo esecutivo sotteso al pignoramento.

ingiustificabile ed irragionevole privilegio in favore del concessionario della riscossione, situazione di vantaggio che non può essere compensata, in presenza di un danno grave ed irreparabile, dalla successiva possibilità per l'esecutato di proporre azione risarcitoria nei confronti dell'agente della riscossione³⁵⁹.

Sulla scorta di tali considerazioni e ricollegandoci alle conclusioni cui si è giunti al termine del secondo paragrafo del presente capitolo, si è dell'avviso che un intervento del legislatore teso a riservare alle Commissioni tributarie la cognizione sugli atti esecutivi non preceduti da regolare notifica del titolo possa garantire al contribuente esecutato l'effettività della tutela giurisdizionale anche sotto il profilo degli strumenti cautelari approntati dall'ordinamento, compensando il generale disequilibrio che, soprattutto nella fase patologica dei rapporti, intercorre tra posizioni (sostanziali) di forza dell'Agente della riscossione e correlate posizioni (processuali) di debolezza in capo al contribuente esecutato.

Ulteriori censure di incostituzionalità della norma di cui si discute potrebbero identificarsi nella discrasia di trattamento che sussiste, sempre in fase cautelare, tra la posizione del contribuente che subisce iscrizione di ipoteca o di fermo per il recupero di crediti tributari e la sostanziale analoga posizione del debitore di diritto comune che soggiace ai medesimi provvedimenti afferenti, tuttavia, crediti non tributari e per i quali è sancita la giurisdizione ordinaria. Ebbene, soltanto in quest'ultimo caso il debitore potrebbe domandare un provvedimento d'urgenza, ai sensi dell'art. 700 del c.p.c., in grado di anticipare gli effetti della futura sentenza di merito ed ottenere un effetto provvisorio elisivo del provvedimento costitutivo di ipoteca; laddove, nel primo caso prospettato, il contribuente avrebbe a disposizione unicamente la tutela cautelare

³⁵⁹ Per vero, la censura di illegittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 57 e 60 del D.P.R. n. 602/73 era stata sollevata, con ordinanza del 30 settembre 2009, dal Tribunale di Venezia-sezione di Mestre, rilevando un *vulnus* nel principio dell'effettività giurisdizionale dei diritti del contribuente esecutato nella parte in cui le enunciate disposizioni, «*nel dichiarare inammissibili le opposizioni all'esecuzione ex art. 615 c.p.c., impediscono, pur in presenza di un danno grave ed irreparabile e di gravi motivi, la concessione della sospensione dell'esecuzione*». Ebbene, il Giudice delle leggi, con ordinanza 13 aprile 2011 n. 133, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata, non già perché, in teoria, non ritenesse condivisibili le censure sollevate, bensì in quanto il Giudice rimettente non avrebbe adeguatamente indicato le ragioni per le quali ha ritenuto che non fossero state notificate al contribuente le cartelle di pagamento sottese all'atto di pignoramento, non dando, così, la possibilità alla Corte Costituzionale di comprendere se, effettivamente, nel caso concreto venisse prospettata un'opposizione all'esecuzione fondata sulla omessa o irregolare notifica del titolo esecutivo.

ai sensi e con le modalità disciplinate dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/92³⁶⁰, con la conseguenza che, potendo il Giudice sospendere soltanto l'efficacia dell'atto, non si giungerà alla (provvisoria) cancellazione o riduzione di ipoteca, ma sarà inibito soltanto il diritto dell'agente della riscossione di avviare la successiva esecuzione immobiliare³⁶¹.

Altra dimostrazione di quanto il potere di sospensione del giudice dell'esecuzione si dimostri inadeguato a soddisfare la necessità di una piena tutela cautelare del contribuente si ravvisa nelle ipotesi in cui l'Agente della riscossione disponga di poteri non soggetti al preventivo controllo da parte dell'Organo giurisdizionale. E' nuovamente il caso, ad esempio, dell'art. 72-bis del D.P.R. n. 602/73: l'ordine diretto di Equitalia al terzo ed il breve termine quindicinale entro il quale quest'ultimo è tenuto ad evadere l'intimazione di pagamento, rendono il rimedio della sospensione esecutiva meramente accidentale³⁶². Se a tanto si associa l'eventualità del pagamento, da parte del terzo, del credito erariale, con la conseguente estinzione del procedimento esecutivo, non sembra vano il timore di trovarci di fronte ad un lacunoso impianto di garanzie cautelari in danno del debitore d'imposta.

³⁶⁰ E' evidente, difatti, che se fosse ammessa anche per il Giudice tributario la possibilità di assumere un provvedimento cautelare d'urgenza ai sensi dell'art. 700 del c.p.c., si dovrebbe aderire alla tesi, avversata dalla prevalente dottrina, che in pendenza del giudizio possano essere adottati provvedimenti atipici, in analogia a quanto dispone l'art. 21 della legge Tar 6 dicembre 1971, n. 1034, che consente al Giudice amministrativo di emettere i provvedimenti provvisori più opportuni, di indole cautelare, a tutela della situazione soggettiva controversa, quando ciò sia necessario al fine di garantire la piena efficacia satisfattiva della finale decisione di merito.

³⁶¹ Ricorda M. Cantillo, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, cit., p. 20, che l'utilizzo della procedura cautelare contemplata dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/92 in luogo dell'art. 60 del D.P.R. n. 602/73, per quanto tuteli in maniera più debole il contribuente, non può dirsi tuttavia privo di pratico contenuto, dal momento che «mentre non può eliminare o ridurre il diritto reale di garanzia, ormai costituito con l'iscrizione, spiega effetto in ordine all'esercizio del potere del concessionario di procedere all'espropriazione forzata valendosi dell'iscrizione ipotecaria, perciò di intraprendere, in pendenza del giudizio di merito, la procedura espropriativa quale creditore ipotecario e in relazione al bene ipotecato».

³⁶² Per una considerazione simile si confronti G. Marini, *Creditori orfani di un giudice*, in *Il Sole-24 Ore* del 25 aprile 2008. A. Scala, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, cit., loc. cit., p. 1307, al riguardo osserva che l'irreparabile lesione della tutela cautelare che si verifica in tale circostanza risulta acuita, altresì, dalla previsione contenuta nell'art. 48-bis del D.P.R. n. 602/73, dal momento che «ogni qual volta il contribuente non riesca ad ottenere in via giurisdizionale la sospensione dell'atto impugnato "il blocco dei pagamenti prima ed il pignoramento poi rendono vana l'effettività della tutela giurisdizionale, frustando il diritto ad ottenere il pagamento delle prestazioni rese in favore delle amministrazioni»

L'ultimo nodo che resta da sciogliere attiene al controllo giurisdizionale cui deve essere sottoposta la decisione di concedere o negare il provvedimento cautelare³⁶³. Nel silenzio della normativa tributaria sul punto³⁶⁴, potrebbero immaginarsi in astratto due strade percorribili: l'applicazione della normativa contenuta nel codice di procedura civile, con facoltà, dunque, per il contribuente di esperire il reclamo cautelare³⁶⁵ - soluzione che ci sembra poter privilegiare perché, oltre a garantire un controllo del provvedimento da parte di un Giudice collegiale, trasla alla procedura di riscossione coattiva i più efficaci ed incisivi strumenti processuali utilizzabili nell'azione esecutiva ordinaria - ovvero il rimedio dell'azione di opposizione agli atti esecutivi come strumento generale di controllo dei provvedimenti assunti dal Giudice dell'esecuzione.

4. Le diverse e complementari forme di tutela risarcitoria del contribuente sottoposto all'illegittima procedura esecutiva: a) l'azione di responsabilità aquiliana ex art. 2043 c.c. e l'azione risarcitoria ex art. 59 del D.P.R. n. 602/73

Condividendo l'indiscusso monito di un eminente giurista, ad avviso del quale «*socialmente meno pericolosa la domanda ingiusta al giudice che l'ingiusta esecuzione*»³⁶⁶ e rammentando che, anche nel campo tributario, l'attività della Pubblica Amministrazione deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge ma anche dalla norma primaria del *neminem laedere*, con la conseguenza che il comportamento dalla

³⁶³ Sull'opportunità di sottoporre il provvedimento di sospensione dell'esecuzione ad un regime di controllo, si veda, per tutti, R. Oriani, *L'imparzialità del giudice e l'opposizione agli atti esecutivi*, in *Riv. esec. forz.*, 2001, pp. 1 e ss.

Contra, C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, p. 107, il quale, seppur con riferimento alla previsione contenuta nell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/92 di "non impugnabilità dell'ordinanza di accoglimento o di rigetto dell'istanza", ha sostenuto che «*Sul piano dell'opportunità, d'altronde, l'esclusione di ogni forma d'impugnazione va apprezzata quale contributo alla certezza e alla semplificazione dei rapporti, eliminando in radice tutti gli inconvenienti derivabili dai possibili diversi esiti dei gravami cautelari anteriormente alla decisione del merito, comunque destinata ad assorbirne gli effetti*».

³⁶⁴ Il D.P.R. n. 602/73 nulla dispone al riguardo, pur dovendosi richiamare l'art. 49, comma 2, del medesimo Decreto laddove prevede che il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni contenute nel medesimo D.P.R. n. 602/73 e con esso compatibili.

³⁶⁵ Ci riferiamo all'art. 669-terdecies del c.p.c., rubricato "Reclamo contro i provvedimenti cautelari". Su tale istituto, dalla sua originaria struttura alla configurazione successivamente assunta, attraverso una feconda serie di coinvolgimenti costituzionali, si rimanda, esaustivamente, a C. Consolo, *Il reclamo cautelare e la Corte Costituzionale*, in *Il nuovo processo cautelare - problemi e casi*, Torino, 1998, pp. 189 e ss.

³⁶⁶ Testualmente F. Carnelutti, *Sistema di diritto processuale civile*, I, Padova, 1936, p. 461.

stessa adottato è passibile di azione di responsabilità³⁶⁷, riteniamo che l'efficacia sostanziale e processuale della specifica azione risarcitoria³⁶⁸ accordata dal D.P.R. n. 602/73 al contribuente per i danni derivantigli precipuamente dalla (illegittima) procedura di riscossione forzata dei tributi risulta erosa da tre condizioni: la risarcibilità è limitata ai danni cagionati dagli atti esecutivi propriamente intesi; l'azione può essere esperita soltanto nei confronti del "concessionario" della riscossione, individuato come unico soggetto responsabile delle conseguenze dannose arrecate al contribuente esecutato, e, comunque, essa non può essere avviata se prima non sia stata espletata la procedura esecutiva stessa³⁶⁹.

Pur tuttavia non dimentichiamo che il contribuente, sotto il profilo di una possibile azione risarcitoria – che, come detto, assume i connotati di una soluzione di ripiego se confrontata con gli effetti prodotti dall'esecuzione in forma specifica³⁷⁰ – può essere, altresì, tutelato con il ricorso, sussistendone i presupposti³⁷¹, all'art. 2043 del codice

³⁶⁷ Numerosi sono i contributi della dottrina sul tema e, senza pretesa di esaustività, rinviamo per una ragionata disamina delle diverse situazioni in cui può sorgere una responsabilità aquiliana in capo all'Amministrazione finanziaria a: A. Giovannini, *Processo tributario e risarcimento del danno. (Sulla pienezza ed esclusività della giurisdizione speciale)*, in *Riv. dir. fin.*, n. 2/99, pp. 205 e ss.; A. Fantozzi, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/04, pp. 3 e ss.; M. Nussi, *Il risarcimento danni nei confronti dell'Amministrazione finanziaria tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, p. 353; B. Bellé, *Le spese del giudizio*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998; C. Gioè, *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2007; G. Boletto, *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. Trib.*, n. 1/08, pp. 42 e ss.

³⁶⁸ La nozione generale di risarcimento del danno origina dall'idea di porre il danneggiato, attraverso il positivo esperimento di tale tipo di rimedio, nella stessa posizione nella quale si sarebbe trovato se il fatto dannoso non si fosse verificato. I rimedi "riparatori" sono caratterizzati da due elementi comuni: anzitutto, trattasi di tecniche di tipo successivo, volte appunto ad intervenire sulle conseguenze del fatto lesivo, distinguendosi, per tale ragione, dalle tutele inibitorie, o di cessazione, dirette, all'opposto, ad impedire la violazione del diritto; in secondo luogo, la riparazione consente alla vittima di conseguire utilità equivalenti a quelle perdute a seguito dell'accadimento dannoso, e non già a ristabilire le medesime condizioni (di fatto e di diritto) che caratterizzavano la situazione del soggetto preesistente al fatto lesivo. Per ulteriori approfondimenti sulle caratteristiche che contraddistinguono l'azione risarcitoria si rimanda a P. Rescigno, *Obbligazioni (diritto privato)*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979, pp. 157 e ss.

³⁶⁹ Come ricordato nelle note precedenti, durante la fase di esazione delle imposte la specifica azione di risarcimento del danno è disciplinata dall'art. 59 del D.P.R. n. 602/73.

³⁷⁰ S. Muleo, *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, cit., p. 765, enfatizza i limiti del rimedio risarcitorio, «di per sé inidoneo a garantire l'effettività della tutela, a differenza del modello inibitorio-cautelare»; prosegue, al riguardo, l'Autore sostenendo che le garanzie del cittadino nei confronti dell'Amministrazione finanziaria non possono risolversi, difatti, nella restaurazione di un equilibrio patrimoniale che può palesarsi talora solo come uno dei profili delle intervenute lesioni.

³⁷¹ In generale, per determinare se la fattispecie concreta integri un'ipotesi di responsabilità extracontrattuale ex art. 2043 del codice civile, il giudice deve procedere, nell'ordine, a verificare: a)

civile³⁷², ovvero con la proposizione di un'azione per responsabilità (processuale) aggravata della Pubblica Amministrazione, in seno alle liti vertenti in tema di esecuzione forzata tributaria, disciplinata, nelle sue tre differenti declinazioni, dall'art. 96 del codice di procedura civile³⁷³.

L'analisi che segue mirerà appunto all'individuazione dei peculiari requisiti applicativi delle citate norme nell'ambito scelto della riscossione esattoriale - enucleando un criterio di raccordo e coordinamento tra le stesse proprio per evitare superflue duplicazioni di azioni o, all'opposto, vuoti normativi a scapito della tutela del contribuente soprattutto nelle zone di confine - e sarà scandita dalle, sino ad ora ridotte, decisioni giurisprudenziali pubblicate in argomento che dovrebbero fungere da ausilio, anzitutto, nell'individuazione del Giudice competente a decidere in termini.

la sussistenza dell'evento dannoso; b) la possibilità di qualificare il danno cagionato come ingiusto; c) la sussistenza del profilo causale tra condotta (positiva od omissiva) della Pubblica Amministrazione ed evento dannoso; d) l'imputabilità dell'evento dannoso ad una condotta dolosa o colposa dell'Ente pubblico. Declinando questi tratti in chiave fiscale, il contribuente, per configurare illegittima, perché contraria a legge, oltre che illecita, in quanto determinante un danno economico, l'attività della Pubblica Amministrazione, dovrà dimostrare, secondo i dettami giurisprudenziali (fra le altre, Cass., 18 giugno 2005, n. 13164; Cass., SS. UU., 23 novembre 1985, n. 5813) e le indicazioni della dottrina (S. Capolupo, *Amministrazione finanziaria e risarcimento del danno*, in *Il fisco*, n. 46/2003, pp. 7129 e ss.), l'elemento soggettivo del dolo del funzionario o della colpa grave per violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, oltre alla presenza dei risvolti di pretestuosità, vessatorietà e discriminatorietà della medesima condotta, nonché un accanimento nei confronti del contribuente.

³⁷² Per giurisprudenza ormai costante, è ammessa la possibilità di azionare l'art. 2043 del c.c. anche contro atti illegittimi posti in essere dall'Amministrazione finanziaria. Così, Cass., SS.UU., sentenza 16 aprile 2007, n. 8958, con commento di S. Donatelli, *Responsabilità per atti legittimi dell'amministrazione finanziaria e questioni di giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, n. 5/07, pp. 1530 e ss.; per la giurisprudenza di merito, tra le più accurate, Trib. di Latina, sez. staccata di Terracina, sentenza 27 aprile 2007, n. 74; Trib. di Venezia, sentenza 23 aprile 2007, n. 819 in *Boll. Trib.*, n. 8/08, pp. 672 e ss., con commento di P. Biondo, *Sui profili sostanziali della risarcibilità del danno esistenziale causato dall'illegittima condotta dell'amministrazione finanziaria*.

³⁷³ Ci riferiamo, in specie, alle tre differenti ipotesi di responsabilità aggravata contemplate nei tre commi dell'art. 96 del c.p.c..

Il primo comma, difatti, così recita: «*Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza*».

Il secondo comma, viceversa, dispone che: «*Il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare, o trascritta domanda giudiziale, o iscritta ipoteca giudiziale, oppure iniziata o compiuta l'esecuzione forzata, su istanza della parte danneggiata condanna al risarcimento dei danni l'attore o il creditore procedente, che ha agito senza la normale prudenza. La liquidazione dei danni è fatta a norma del comma precedente*».

Infine, il terzo comma, introdotto dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, aggiunge che «*In ogni caso quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata*».

Principiando dall'art. 59 del D.P.R. n. 602/73, norma speciale rispetto alle altre richiamate, essa non sembra sollevare particolari questioni interpretative a livello ontologico; nondimeno si caratterizza per le limitate condizioni applicative che la rendono, per così dire, "innocua", potendo, invero, siffatta azione risarcitoria essere esperita, innanzi al Giudice ordinario, allorché l'attività illegittima del solo concessionario della riscossione abbia già (presumibilmente) prodotto il danno risarcibile³⁷⁴. Ad onore del vero e stando ad alcune decisioni giurisdizionali, a nostro avviso l'inciso «*dopo il compimento dell'esecuzione stessa*» non dovrebbe interpretarsi in maniera letterale, perché vanificherebbe l'efficacia dello strumento di tutela approntato in favore del contribuente³⁷⁵, traducendosi in un meccanismo analogo a quello del *solve et repete*.

Di poi, in rapporto di *genus a species*, e quindi svincolato dagli "impedimenti" contemplati dall'art. 59 citato e valicando gli stretti confini dello stesso, si prospetta, a tutela del debitore d'imposta, l'azione di responsabilità aquiliana civile per i danni cagionati dall'Amministrazione finanziaria e/o dal concessionario della riscossione - quali conseguenze dell'impiego distorto della potestà di riscossione - esperibile ai sensi dell'art. 2043 del codice civile³⁷⁶ e volta a sanzionare violazioni del principio risarcitorio generale del *neminem laedere*, valido per tutte le situazioni soggettive costituzionalmente garantite. La volontà di estendere anche al diritto amministrativo il campo di applicazione dell'art. 2043 c.c. incontrava ostacoli invalicabili nella

³⁷⁴ Diversamente, si ricorda che l'azione di responsabilità aquiliana *ex art. 2043 del c.c.* non necessita della preventiva soluzione della contesa tributaria.

³⁷⁵ In questi termini si è espressa la Corte di Cassazione, sentenza 8 marzo 2003, n. 3523, chiamata a decidere, in ultima istanza, sulla domanda di risarcimento danni avanzata dal contribuente il quale lamentava che a seguito della notifica di un avviso di mora, non preceduto dalla rituale cartella esattoriale, proprio al fine di evitare il pignoramento, per quanto considerato illegittimo, era stato costretto a corrispondere all'ufficiale giudiziario la somma pretesa dall'Erario. Il concessionario della riscossione deduceva, di contro, l'improponibilità della domanda non essendo, nel caso di specie, mai stata avviata un'espropriazione forzata nei confronti del debitore, atteso il suo "spontaneo" pagamento, non realizzandosi, dunque, il presupposto (del compimento dell'azione esecutiva) richiesto dall'art. 54, comma 3, del D.P.R. n. 602/73 (nella versione ante riforma del 1999).

³⁷⁶ C. Gioè, *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 129, individua proprio nell'azione di risarcimento danni *ex art. 2043 del c.c.* il rimedio per superare il limite contenuto nell'art. 59 del D.P.R. n. 602/73, vale a dire dell'esperibilità dell'azione soltanto dopo il compimento dell'esecuzione stessa. Ad avviso dell'Autrice, difatti, il contribuente che abbia pagato prima dell'inizio dell'esecuzione può chiedere ed ottenere dall'Autorità giudiziaria ordinaria la tutela a fronte di un'azione per responsabilità aquiliana.

tradizionale dicotomia esistente tra interessi legittimi e diritti soggettivi³⁷⁷ e nel correlato indirizzo giurisprudenziale secondo cui il riconoscimento e la risarcibilità del danno da fatto illecito poteva aver riguardo solo alla lesione del diritto soggettivo. Quest'ordine di idee, tuttavia, è stato sovvertito dalla rivoluzionaria sentenza della Corte di Cassazione, resa a Sezioni Unite, con cui è stato svincolato il risarcimento del danno dalla qualificazione giuridica del diritto violato, ammettendo la risarcibilità anche in presenza di un atto illecito della Pubblica amministrazione che avesse leso semplicemente l'interesse legittimo del contribuente³⁷⁸.

Di conseguenza, la condotta dolosa e/o colposa imputabile ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, *lato sensu* intesa, che cagioni un danno immediato e diretto al contribuente, integrerà i requisiti per la proposizione di un'azione risarcitoria per fatto illecito *ex art.* 2043 c.c., sulla cui cognizione, con buona pace di quella dottrina minoritaria che riteneva competente il Giudice tributario³⁷⁹, è ormai *ius receptum* essere riservata al Giudice ordinario, trattandosi di azione autonoma e del tutto "slegata" dalla lite tributaria³⁸⁰. In ragione di ciò, deduciamo che l'accoglimento della domanda

³⁷⁷ Sulla distinzione, sotto il profilo delle correlate tutele, tra interessi legittimi e diritti soggettivi si è già scritto nel secondo capitolo, *sub* paragrafo 1.1, a cui si rimanda.

³⁷⁸ Così, Cass., SS.UU., sentenza 22 luglio 1999, n. 500, che attribuisce all'art. 2043 del c.c., in luogo della precedente impostazione come misura "sanzionatoria", natura risarcitoria intesa come quella che «*deve conseguire ad ogni comportamento – posto in essere da chiunque e, quindi, anche dall'Amministrazione – che determini nella sfera giuridica patrimoniale altrui un danno che non sia solo non iure ma anche contra ius*».

³⁷⁹ In particolare, G. Ingrao, *La prospettiva di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, cit., p. 787, il quale, in prima approssimazione, al fine di semplificare le forme di tutela del contribuente, ritiene preferibile l'assegnazione delle controversie di cui si discute alla giurisdizione tributaria, trattandosi di questioni comunque connesse al rapporto tributario, e ciò nonostante manchi un'azione generale di accertamento ed un atto impugnabile; G. Alfano, *Risarcimento del danno consequenziale alla pronuncia giudiziale di annullamento del provvedimento tributario illegittimo*, in *Il Fisco*, n. 27/05, p. 4215, a giudizio del quale il Giudice tributario, a seguito dell'annullamento del provvedimento impugnato, può condannare l'Amministrazione finanziaria al risarcimento del danno cagionato *ex art.* 2043 del c.c.. Sulla stessa lunghezza d'onda L. Sandullo, *Per una necessaria delimitazione della giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, n. 10/07, p. 1444, il quale sostiene che la pretesa risarcitoria per illecito aquiliano trova il suo presupposto nel rapporto tributario dedotto in giudizio ed è direttamente consequenziale alla controversia tributaria, quindi sembrerebbe quanto mai opportuna l'assegnazione della stessa alla cognizione del giudice tributario.

³⁸⁰ A questa conclusione, difatti, è giunta la Suprema Corte di Cassazione, con le recenti pronunce, rese a Sezioni Unite, 4 gennaio 2007, n. 15 e 16 aprile 2007, n. 8959, ove si discuteva, nel primo giudizio, sulla domanda attorea di risarcimento dei danni derivanti dalla notificazione di una cartella esattoriale relativa a tassa automobilistica risultata non dovuta perché pagata; mentre, nel secondo procedimento, della domanda del contribuente di risarcimento dei danni per ipoteca iscritta in relazione ad una pretesa tributaria infondata. In entrambe le decisioni la Suprema Corte ha motivato che «*qualora la domanda di risarcimento dei danni sia basata su comportamenti illeciti tenuti dall'Amministrazione finanziaria dello Stato o di altri enti impositori, la controversia, avendo ad*

risarcitoria avanzata dal contribuente/debitore per la subìta procedura di recupero forzoso del credito non dovrebbe dipendere dall'illegittimità della pretesa sostanziale avanzata dal Fisco, bensì dalla illegittimità della procedura esecutiva in sé considerata, ponendo attenzione, altresì, al momento in cui essa sia stata posta in essere³⁸¹.

Crediamo, tuttavia, che duplice sia il rischio insito nel correlare, come ammonisce la Corte di Cassazione, la tutela risarcitoria all'illegittimità della (sola) azione esecutiva avviata, prescindendo dalla fondatezza o meno del titolo che ne rappresenta il suo fondamento: esso consiste, da un lato, nel richiedere uno sforzo ermeneutico al Giudice adito non sempre agevole³⁸²; dall'altro, nel ridurre la portata applicativa dell'azione in

oggetto una posizione sostanziale di diritto soggettivo del tutto indipendente dal rapporto tributario, è devoluta alla cognizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, non potendo sussumersi in una delle fattispecie tipizzate che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, rientrano nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie». Difatti, prosegue il Giudice di legittimità, richiamando peraltro una sua precedente pronuncia, n. 722 del 1999, «sebbene il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, abbia ampliato, rispetto alla previgente legge sul contenzioso tributario, la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche per le controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali, nonché le sanzioni amministrative e gli altri accessori, «la sola previsione degli altri accessori non è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria. Infatti per accessori si intendono gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori, ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria ex art. 1224, comma 2"».

³⁸¹ Chiarisce questo essenziale concetto la Corte di Cassazione, sentenza 5 agosto 2005, n. 16589. La fattispecie posta al suo vaglio originava dalla circostanza che un contribuente, conduttore di un immobile sublocato ad una società, era stato da questa convenuto in giudizio per il risarcimento dei danni subiti in conseguenza dell'espropriazione forzata dei propri immobili ed arredi intrapresa dal Fisco per il recupero di un debito tributario maturato dal contribuente e derivante da atti impositivi successivamente annullati. Quest'ultimo aveva chiamato in garanzia l'Amministrazione finanziaria al fine di essere manlevato in relazione alla domanda di risarcimento danni rivoltagli dalla società sublocatrice, proponendo, al contempo, autonoma domanda per ottenere il risarcimento dei danni subiti a seguito del comportamento colposo dell'Erario che aveva emesso erronei accertamenti fiscali. Ebbene, la Corte di Cassazione, chiarendo che il giudizio di responsabilità dell'Amministrazione finanziaria dovesse prescindere dalla (in)fondatezza della pretesa impositiva, trattandosi di domande autonome, ha dichiarato la legittimità della procedura esecutiva siccome avviata sulla base di un titolo all'origine valido ed efficace, a nulla rilevando il successivo annullamento *ope iudicis* dell'atto impositivo che ne era causa.

³⁸² Ad esempio, il Giudice di Pace di Roma, con la sentenza 31 gennaio 2000 n. 1441, ha ritenuto dover accogliere una domanda risarcitoria *ex art.* 2043 del c.c. avanzata dal contribuente nei confronti della Pubblica Amministrazione per illegittimo esercizio della funzione impositiva e di riscossione, avendo l'Ufficio finanziario inviato un avviso di mora, procedendo al successivo pignoramento di un mobile antico, per un credito tributario che lo stesso Ufficio ha successivamente ammesso essere inesistente, essendo incorso in un errore di omonimia tra contribuenti. Il disagio maggiore, in termini di immagine, che il contribuente ha lamentato è derivato dal pignoramento di un immobile antico di cui son venuti a conoscenza sia il portiere sia gli altri condomini dello stabile. Proprio per questa ragione, il Giudice di Pace di Roma ha dichiarato ammissibile la domanda risarcitoria per i danni subiti per la lesione all'immagine e per il pignoramento del mobile, e ciò nonostante solo in un secondo momento si fosse appurato che il titolo per il quale si agiva fosse inesistente, argomentando che «Ora che un cittadino debba sopportare una tale mancanza di

esame, introducendo un paletto valutativo, forse non preventivato dalla stessa norma, e annullando quel discorso compensativo e sussidiario, a maggiore garanzia del contribuente, che si immaginava sussistere tra la ristretta azione *ex art. 59 del D.P.R. n. 602/73* e quella a maglie più larghe prevista dall'art. 2043 del c.c..

4.1. Segue: b) la responsabilità processuale dell'Ente impositore e dell'Organo della riscossione ai sensi dell'art. 96 c.p.c., nelle sue diverse (ed incerte) declinazioni

Un varco tra le *supra* descritte azioni risarcitorie, alternative ma, allo stesso tempo, complementari tra loro, nonché un parziale rimedio al cortocircuito da ultimo dedotto nel paragrafo precedente, potrebbe rinvenirsi nella possibilità per il contribuente di ottenere una sentenza di condanna di Equitalia per risarcimento danni a titolo di responsabilità aggravata *ex art. 96 del c.p.c.* Quest'ultima disposizione, difatti, soccorre nelle ipotesi in cui sussista una responsabilità dell'Amministrazione finanziaria e/o dell'Agente della riscossione in ambito *processuale* ma sempre per questioni vertenti sull'esecuzione forzata, avendo questi agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave³⁸³, ovvero agito esecutivamente in mancanza della *normale prudenza*³⁸⁴, oppure avendo abusato dei mezzi del processo, violando le sue regole e provocando un ritardo nell'assunzione della decisione³⁸⁵.

Proviamo, allora, ad immaginare, lasciandoci guidare dalle decisioni giurisprudenziali, le diverse ipotesi in cui il contribuente possa azionare le elencate domande - tra loro distinte ma probabilmente cumulabili, al ricorrere dei rispettivi

rispetto al suo decoro nel condominio dove vive e dove viveva la stessa madre defunta, non vi è chi non veda quale pesante danno ingiusto sia stato prodotto attraverso la lesione sia del diritto al rispetto della dignità di cittadino e sia al decoro sociale dell'attrice».

³⁸³ Si rientrerebbe, in questo caso, nell'ipotesi di responsabilità aggravata per lite temeraria *ex art. 96, comma 1, c.p.c.*

³⁸⁴ E' l'ipotesi contemplata dal secondo comma dell'art. 96 c.p.c..

³⁸⁵ Si applicherebbe, in questo caso, l'art. 96, comma 3, del c.p.c. che introduce la possibilità di condannare la parte soccombente, anche d'ufficio, al pagamento di una somma equitativamente determinata. Si osserva che la dottrina ha criticato tale previsione: essa autorizzerebbe il Giudice ad emettere una condanna d'ufficio in violazione del principio della domanda; attribuirebbe al medesimo Giudice un ampio potere discrezionale sia in relazione all'*an* sia al *quantum* della condanna che, del resto, prescinde dal requisito della mala fede o colpa grave. Si cfr., al riguardo, A. Proto Pisani, *La riforma del processo civile: ancora una legge a costo zero (note a prima lettura)*, in *Foro it.*, 2009, pp. 225 e ss.; S. Menchini, *Sub art. 91*, in G.Balena-R.Caponi-A.Chizzini-S.Menchini, *La riforma della giustizia civile. Commento alle disposizioni della legge sul processo civile n. 69 del 2009*, Torino, 2009, pp. 27 e ss.

presupposti - pur consapevoli delle insidie insite in una simile ricostruzione, attese le sottili differenze, soprattutto nell'ambito di indagine scelto, sussistenti tra le condizioni di azionabilità, rispettivamente, del primo, secondo e terzo comma dell'art. 96 del c.p.c..

Orbene, per la fattispecie contemplata dal primo comma dell'art. 96 citato, si potrebbe ipotizzare il caso, non di scuola³⁸⁶, in cui il concessionario abbia iscritto ipoteca sui beni del debitore fiscale per un valore eccedente l'importo iscritto a ruolo, ovvero abbia violato le soglie minime di procedibilità individuate nell'art. 77, secondo comma, del D.P.R. n. 602/73 e, convenuto in giudizio dal contribuente per la legittima riduzione dell'ipoteca, abbia opposto una difesa processuale connotata da mala fede o colpa grave. L'aver prospettato una tesi processuale palesemente infondata, unita all'inerzia nell'assunzione dell'unico comportamento sostanziale richiesto, *id est* la riduzione dell'iscrizione ipotecaria, previa dimostrazione del conseguenziale danno subito dal contribuente, dovrebbero costituire gli elementi di valutazione del Giudice al fine di accordare una condanna dell'Agenzia delle Entrate e/o di Equitalia per responsabilità processuale aggravata³⁸⁷.

³⁸⁶ Si rimanda, difatti, alle controversie prospettate e decise da Cass., sentenza 4 aprile 2001, n. 4968 e sentenza 29 settembre 1999, n. 10771.

³⁸⁷ La memoria corre, ad esempio, alla decisione n. 36 assunta il 12 aprile 2010 dalla Commissione Tributaria Regionale di Bari che ha decretato la condanna dell'Agente della riscossione al risarcimento dei danni *ex art. 96 c.p.c.* perché, nonostante l'intervenuto ordine, disposto con la sentenza di primo grado, di cancellazione dell'ipoteca legale, Equitalia vi ha provveduto, peraltro parzialmente, solo successivamente, residuando un importo inferiore al limite di cui al comma 1 dell'art. 76 del D.P.R. n. 602/73 e per questo gravando illegittimamente il contribuente dell'onere dell'iscrizione. In particolare, il Collegio pugliese di seconde cure ha ritenuto che «*il comportamento inescusabilmente negligente degli enti impositori, concretizzatosi in condotte defaticanti per il contribuente e dilatorie nel dare attuazione all'ordinanza cautelare e alla sentenza di primo grado esecutiva per legge, hanno determinato per lo stesso contribuente la denunciata condizione di sofferenza psicologica connessa alla lesione di diritti di primaria importanza quali l'impossibilità di disporre dei propri beni e mezzi. Non si può non rilevare come l'Agenzia al momento dell'iscrizione a ruolo ben conosceva l'intervenuta domanda di condono e ciò nonostante ha proceduto nell'attivazione della procedura esattiva. Analoga responsabilità va attribuita alla Concessionaria...la responsabilità per l'omessa esecuzione dell'ordine di cancellazione dell'iscrizione ipotecaria, emesso dal Collegio di primo grado con l'impugnata sentenza, risulta ulteriormente aggravata dal mancato riscontro della richiesta del contribuente per la conseguente cancellazione dell'iscrizione, nonché dal comportamento processuale con il quale la stessa ha chiesto la conferma dell'iscrizione ipotecaria con riferimento ad altre cartelle di pagamento non oggetto del presente contenzioso*». Oltre al contenuto sostanziale della sentenza qui in commento, merita attenzione particolare la circostanza che né la Commissione tributaria provinciale di primo grado, né il Collegio d'appello di Bari abbiano ritenuto dover declinare la propria giurisdizione, in materia di risarcimento dei danni, in favore del Giudice ordinario.

Non sembra azzardato sostenere che siffatti comportamenti dell'Organo deputato alla riscossione – rivelatori della mancanza di assoluta avvedutezza e di una sia pur minima consapevolezza della legittimità del suo operato – possano essere accostati, a parti invertite ed a livello processuale, proprio a quella condotta di “abuso del diritto” così incisivamente sanzionata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente.

Quando, viceversa, si verifica la condotta tipizzata nel secondo comma dell'art. 96 c.p.c., vale a dire l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare o trascritta domanda giudiziale o iscritta ipoteca giudiziale, ovvero iniziata o compiuta l'esecuzione forzata, l'Ente della riscossione o l'Agenzia delle Entrate che abbiano agito, quindi, *senza la normale prudenza*, dovrebbero subire la condanna per lite temeraria, essendo sufficiente, a tal fine, anche la colpa lieve. Assumendo che nella fattispecie prevista dal trascritto comma secondo dell'art. 96 possa farsi rientrare anche l'iscrizione di ipoteca prevista dalla normativa fiscale³⁸⁸ - riferendoci, in specie, all'art. 77 del D.P.R. n. 602/73 quando l'iscrizione avvenga sulla base della sentenza di primo grado - è possibile ravvisare tale forma di responsabilità processuale aggravata nella condotta di Equitalia che proceda all'iscrizione di ipoteca sulla base, tuttavia, di un provvedimento (giudiziale) revocato per inesistenza del diritto sostanziale, oppure a fronte di una cartella di pagamento sospesa dal Giudice tributario nel contraddittorio tra le parti.

Infine, il comportamento processuale oltremodo dilatorio adottato dall'Agente della riscossione, non ispirato quindi ai principi di lealtà e probità posti dall'art. 88 del c.p.c. e che dovrebbero improntare i rapporti e la dialettica tra le parti in sede di giudizio, se dovesse aver provocato un danno ingiusto a carico del contribuente, magari solo per via del differimento della decisione definitiva del giudice³⁸⁹, sarà passibile di condanna al risarcimento dei danni ai sensi dell'art. 96, comma terzo, del c.p.c.. In queste

³⁸⁸ Ha approfondito la questione C. Gioè, *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 115 e ss., la quale, dopo aver accuratamente delineato i tratti distintivi esistenti, sotto il profilo processual-civilistico, tra ipoteca legale, giudiziale e volontaria, riconduce l'iscrizione ipotecaria *ex art. 77 del D.P.R. n. 602/73* allo schema dell'ipoteca legale o di quella giudiziale, a seconda del momento (dopo l'iscrizione a ruolo o dopo la sentenza di primo grado) in cui il concessionario effettua la relativa iscrizione, facendo rientrare nella fattispecie prevista dal secondo comma dell'art. 96 soltanto l'iscrizione di ipoteca giudiziale.

³⁸⁹ Ad esempio, domandando ulteriore attività istruttoria per accertare fatti la cui sussistenza risulti palesemente infondata, ovvero nel caso di inottemperanza all'ordine di esibizione impartito dal Giudice, o nel rifiuto ingiustificato di una proposta conciliativa in sede di giudizio, etc...

circostanze, quindi, dovrà farsi riferimento, esclusivamente, alla condotta dell'Ente impositore o del concessionario della riscossione tenuta in sede di giudizio, e non già all'illegittimità o all'ingiustizia dell'atto esecutivo adottato, perché, altrimenti, si cadrebbe nel campo di applicazione, rispettivamente del comma primo e secondo, dell'art. 96 citato³⁹⁰.

Sulla scorta delle considerazioni sin qui svolte, l'auspicio è che la violazione degli obblighi di lealtà e probità - imposti dal Legislatore in maniera più incisiva nel processo esecutivo e cautelare, *a fortiori* in materia di esecuzione esattoriale dove permangono i censurati ristretti confini per la proposizione delle azioni di opposizione all'esecuzione e dove il titolo per la realizzazione forzata del credito è formato dallo stesso creditore senza alcun preventivo controllo da parte dell'Autorità giudiziaria – possano rappresentare condotte significativamente sanzionate dal Giudice adito, in modo tale da costituire idoneo ammonimento per i funzionari di Equitalia (e dell'Agenzia delle Entrate) dall'astenersi dal compimento di condotte arbitrariamente persecutorie e vessatorie nei confronti del contribuente.

³⁹⁰ M. Nardelli, *Gli incerti confini del danno per lite temeraria in caso di ipoteca illegittima*, in *Corr. Trib.*, n. 8/11, pp. 621 e ss., critica una recente pronuncia emessa dal Tribunale di Roma il 9 dicembre 2010, con cui è stata accolta la domanda di risarcimento danni, *ex art. 96*, comma 3, del c.p.c., richiesta da un contribuente nei confronti dell'Agente della riscossione che aveva iscritto ipoteca sugli immobili del debitore nonostante fosse stata concessa la sospensione giudiziale della cartella di pagamento. Ad avviso dell'Autore, la fattispecie prospettata all'attenzione dei Giudici romani non avrebbe potuto integrare una decisione ai sensi dell'art. 96, terzo comma, c.p.c., ma semmai, e ricorrendone le condizioni, l'ordinaria azione di risarcimento danni per responsabilità aquiliana o una condanna per responsabilità aggravata ai sensi del comma 1 dell'art. 96. Quanto alla liquidazione del danno determinato in € 25.000,00, il Tribunale di Roma ha ritenuto che il risarcimento dovesse essere proporzionato a: «1) lo stato soggettivo della spa Gerit Equitalia (e per essa dei suoi organi operativi) che in questo caso è da qualificarsi doloso; infatti la convenuta essendo parte costituita della causa nella quale il Giudice aveva sospeso l'esecutorietà non poteva non sapere che non doveva assolutamente, non poteva assolutamente scrivere ipoteca; l'averlo fatto connota condotta volontariamente arbitraria; 2) alla qualità del responsabile, in questo caso trattandosi di soggetto di notevolissime dimensioni, necessariamente ben strutturato...omissis...A tale soggetto sono concessi grandi poteri ai quali, come è giusto, si deve accompagnare un senso di responsabilità, di prudenza e di equilibrio appropriati alla funzione lato sensu pubblica che l'Agente esplica; 3) alla importanza della misura cautelare o esecutiva di cui si discute. Nel caso di specie si tratta di vincolo assai invasivo e penalizzante per chi lo subisce, sia dal punto di vista oggettivo e sia dal punto di vista soggettivo, per lo stress, l'agitazione, la preoccupazione per le gravi conseguenze, la vergogna ed altri sentimenti che secondo l'*id quod plerumque accidit* invadono chi lo patisce; 4) alla forza ed al potere economico del responsabile. Attesa, infatti, la funzione sopra esplicitata del nuovo istituto, non v'ha dubbio che la somma che il Giudice pone a suo carico debba costituire un efficace deterrente per la reiterazione di analoghe condotte; 5) alla condotta processuale della convenuta. La Gerit non ha manifestato alcuna resipiscenza esponendo argomenti errati o non pertinenti alla fattispecie».

L'effettiva implementazione di simile tutela, garantita, per il momento, soltanto a livello normativo³⁹¹, potrebbe essere agevolata dalla devoluzione, con apposito intervento legislativo, al Giudice tributario della cognizione in materia di risarcimento dei danni direttamente derivanti da illegittima esecuzione esattoriale, attesa, peraltro, la “*accessorietà*” delle questioni affrontate. E tanto pur nella consapevolezza del fatto che simile soluzione richieda una forzatura dell'attuale sistema di riparto della giurisdizione tributaria; ciò nonostante crediamo si possa in tal modo incentivare la proposizione dell'azione risarcitoria, oggi, forse, scoraggiata dalla necessità di dover avviare un autonomo giudizio di cognizione ordinaria con ulteriore dilatazione di tempi e dispendio di energie.

³⁹¹ Esigue, difatti, si è visto essere le pronunce giurisprudenziali in materia.

Capitolo IV

L'impatto sistematico ed operativo dello spostamento dell'efficacia esecutiva dal ruolo all'avviso di accertamento

1. Premessa

Nelle pagine precedenti sono emerse, *de iure condito*, le pecche insite in un sistema di riscossione, come quello antecedente l'epocale riforma del 2006, completamente sconnesso ed avulso rispetto alla funzione dell'accertamento; all'opposto, è stata favorevolmente accolta la prospettiva di un'unitaria dinamica del prelievo, del momento impositivo e di quello esattivo, che trova stimoli di osmosi proprio nella possibilità di controllo innanzi al medesimo Organo giurisdizionale.

Il punto d'arrivo (o di partenza) di questo processo, se vogliamo di ammodernamento dell'intero sistema di riscossione dei tributi, è oggi rappresentato dalla previsione di un avviso di accertamento che rivestirà, a partire dal 1° ottobre 2011³⁹² e per le principali imposte³⁹³, il carattere e le funzioni proprie, altresì, di titolo esecutivo, sostituendosi alla cartella di pagamento che, per la riscossione dei citati tributi, non avrà ragion d'essere³⁹⁴. Segnatamente, l'iscrizione a ruolo e la cartella di

³⁹² Mentre, in un primo momento, la data di partenza dell'avviso di accertamento recante effetti immediatamente esecutivi è stata fissata al 1° luglio 2011 (così disponeva l'art. 29, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, con L. 30 luglio 2010, n. 122), con l'art. 23, comma 30, contenuto nella bozza del decreto legge sulla Manovra Finanziaria 2012-2014, approvata dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 30 luglio 2011, è stata differita l'entrata a regime della nuova procedura al 1° ottobre 2011.

³⁹³ Si rimanda alla nota 4 del capitolo secondo per l'elencazione delle imposte per le quali troverà applicazione il nuovo avviso di accertamento con effetti immediatamente esecutivi. A tal proposito, E. De Mita, *Fare gettito rispettando regole e diritti*, in *Il Sole 24-Ore*, 16 maggio 2011, sembra tacciare di incostituzionalità la nuova disciplina siccome non riguarderebbe tutti i tributi, e ciò in violazione delle "raccomandazioni" della Corte Costituzionale secondo cui «*neppure la diversità di struttura giustifica la disparità di trattamento*».

³⁹⁴ Aveva, per primo, profetizzato un epilogo simile A.F. Basciu, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, pp. 465 e ss., allorquando ha osservato che «*il ruolo, almeno nelle sue forme tradizionali, è destinato a scomparire per essere sostituito da un titolo di più rapida e agevole formazione, che potrebbe in ipotesi consistere in un atto di liquidazione emanato dallo stesso ufficio competente ad accertare l'avvenuta violazione da parte del contribuente degli obblighi che la legge pone a suo carico*»; sulla stessa lunghezza d'onda, M. Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, cit., p. 45, il quale, prima della novella in commento, rifletteva come il venir meno della separazione soggettiva tra creditore e incaricato della riscossione «*non potrà che comportare la scomparsa del ruolo esattoriale, inteso nel senso e con le funzioni tradizionalmente attribuite ad esso*»; da ultimo, C. Glendi, nella

pagamento non costituiranno più titolo indispensabile per il prelievo coattivo dei maggiori tributi in tutte le ipotesi in cui nel procedimento di determinazione dell'imposta sia stato emanato un atto avente i requisiti del provvedimento impositivo, oppure sia presente un atto comunque preordinato all'accertamento del tributo, seppur adottato in accordo con il contribuente³⁹⁵.

Tuttavia, come si è cercato di dimostrare sin dall'inizio, la necessità di razionalizzare e velocizzare le procedure di riscossione coattiva e l'esigenza di controllare più efficacemente l'evasione nell'ambito della riscossione, per quanto appaiono interessi meritevoli della massima tutela, non possono defraudare il contribuente di quelle garanzie minime, sostanziali e processuali, che l'ordinamento costituzionale, almeno in via teorica, gli garantisce.

In altri termini, le esigenze della riscossione non possono essere perseguite in un modo purchessia, ma questa funzione deve estrinsecarsi all'interno di un apparato di regole e diritti che non devono essere, le prime, violate, ed i secondi, calpestati.

Ragionando, allora, *de iure condendo*, proviamo – in appendice e da una prospettiva privilegiata, paragonabile a quella dell'osservatore posizionato sulla vetta che è in grado di scrutare tutto ciò che si trova alle sue spalle – a considerare i riflessi applicativi che la nuova disciplina di diritto positivo determina sui differenti ma convergenti piani dell'imposizione, della riscossione *stricto sensu* intesa e della tutela processuale, cogliendo, in particolare, i quesiti irrisolti che pone la normativa di nuova implementazione. Vogliamo capire, in ultima analisi, ma si tratta di valutazioni che allo stato attuale possono essere solo epidermiche, se il Legislatore si è mosso nella direzione giusta o se, all'opposto, è necessario un ripensamento con conseguente riscrittura del D.L. n. 78/10, nell'ottica di una rimodulazione e di un riequilibrio, in chiave sistematica, delle due opposte esigenze: l'efficienza della riscossione in termini

Postfazione di sintesi al volume *La riscossione dei tributi*, cit., p. 244, ha affermato che «non sembra più una chimera lo spostamento dell'efficacia esattiva olim dal ruolo agli atti impositivi».

³⁹⁵ In questi termini A. Giovannini, *Riscossione in base al ruolo e agli atti dell'accertamento*, in *Rass. Trib.*, n. 1/11, I, p. 24, secondo il quale nella sequela procedimentale della nuova riscossione ciò che sembra rilevare è che, contestualmente o precedentemente al titolo esecutivo legittimante l'espropriazione, «si inserisca almeno un atto con le caratteristiche strutturali del provvedimento o se ne collochi almeno uno che, quanto a funzione ricognitiva del credito e idoneità alla stabilità, produca effetti giuridici "sostitutivi" di quelli riconducibili, anche solo astrattamente, a un provvedimento di accertamento unilaterale dell'amministrazione».

di gettito, da un lato, ed il diritto inviolabile del contribuente/debitore d'imposta a non subire, per ciò solo, prevaricazioni, dall'altro.

2. La concentrazione della riscossione nell'accertamento e cenni ai profili critici delle ricadute sul piano dell'imposizione

La previsione secondo cui l'azione esecutiva potrà essere avviata senza la preventiva notifica al contribuente di un atto successivo rispetto all'avviso di accertamento valorizza massimamente l'importanza ed il contenuto dell'atto impositivo, nonché i profili conoscitivi dello stesso, rendendone essenziale ed imprescindibile la sua (corretta) notifica, siccome esso configurerà l'ultima occasione utile, per il contribuente, per accedere al processo prima di dover ripiegare sulle opposizioni all'esecuzione, ovvero sull'impugnazione dei provvedimenti di fermo ed ipoteca.

In ragione di questa rinnovata enfasi dell'avviso di accertamento, che incorporerà la rappresentazione della pretesa creditoria esecutiva, esso dovrà contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di proposizione del ricorso³⁹⁶, all'obbligo di pagamento degli importi indicati e recare espressamente l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste sarà affidata, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, in carico agli Agenti della riscossione.

Rebus sic stantibus, l'avviso di accertamento, accentrando in sé le funzioni oggi assegnate al ruolo ed alla cartella, riveste una triplice funzione, venendosi a configurare, nella novella normativa, come atto impositivo, titolo esecutivo e precetto. L'"innesto", come acutamente osservata dalla dottrina³⁹⁷, sul "ceppo" dell'avviso di accertamento, di elementi ad esso estranei, potrebbe condurre, tuttavia, ad un risultato in cui mal si conciliano elementi normativi tra loro non omogenei.

E' lecito domandarsi, difatti ed in prima battuta, cosa possa succedere qualora l'atto impositivo non riporti le suddette indicazioni. Conserverà, in ogni caso, la funzione di titolo esecutivo oppure dovrà considerarsi illegittimo? A nostro avviso, già solo

³⁹⁶ Come noto, il termine ordinario di impugnazione nei 60 giorni è suscettibile, tuttavia, di sospensione per un periodo di ulteriori 90 giorni, a seguito della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, ovvero di ulteriori 46 per effetto della sospensione feriale dei termini.

³⁹⁷ A. Carinci, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2011, pp. 160 e ss.

appuntandoci sul dato letterale, laddove recita che l'avviso di accertamento «*deve contenere*» le indicate caratteristiche, riteniamo che l'atto non sia giuridicamente idoneo ad acquisire natura di titolo esecutivo³⁹⁸.

In seconda battuta, considerato che l'esecutorietà della pretesa tributaria viene riconnessa direttamente all'avviso di accertamento e, più precisamente, in linea con l'evidenziata natura recettizia degli atti impositivi, alla sua notifica, quali effetti produce la mancata conoscenza dell'atto in capo al contribuente? Se è vero che la notifica configura l'elemento costitutivo dell'effetto esecutivo, detto effetto è destinato a prodursi nella sfera giuridica del destinatario solamente a condizione che l'avviso sia portato a giuridica conoscenza dell'interessato, nelle forme previste dalla legge, laddove sarà irrilevante una conoscenza informale, acquisita *aliunde*, in un modo diverso da quello prescritto dalla legge³⁹⁹.

Da qui l'importanza dei vizi di notifica dell'atto che comportano l'inesistenza giuridica del titolo esecutivo, con la ipotizzabile conseguenza che se l'avviso colpito da vizio di notifica sia impugnato con tempestività, dovrà considerarsi sanato il vizio di notifica per ciò che concerne l'accertamento, ma non anche per quanto attiene all'esistenza del titolo esecutivo⁴⁰⁰. Difatti, la sanatoria del vizio di notifica per raggiungimento dello scopo, ai sensi degli artt. 156 e 160 del codice di procedura civile, può essere invocata per un atto inefficace ma esistente e non già per un atto inesistente *tout court*.

Infine, ultima questione attiene al termine "variabile" a partire dal quale l'atto impositivo produce effetti esecutivi. Ed invero, rispetto al consueto termine individuato nei tradizionali sessanta giorni dalla notifica dell'atto, la nuova disciplina prevede un

³⁹⁸ Alle medesime conclusioni A. Giovannini, *Riscossione in base al ruolo*, cit., pp. 22 e ss., ad avviso del quale «*la mancanza delle formule rituali e degli "avvertimenti" al debitore, lo privano dei requisiti essenziali che ne legittimano la "trasformazione" da atto soltanto di accertamento ad atto anche della riscossione. Pertanto, nella fattispecie prospettata l'esazione delle somme a debito non potrà che seguire "il vecchio" schema procedimentale e dunque muovere dalla loro iscrizione a ruolo e dalla successiva notificazione della cartella di pagamento*».

³⁹⁹ Anticipando concetti che saranno analizzati meglio nel prosieguo, ricordiamo che sulla conoscenza "legale" come surrogato e non come equipollente della conoscenza effettiva degli atti impositivi ha scritto diffusamente M. Bruzzone, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, p. 86.

⁴⁰⁰ Nel senso di ritenere sanabile il vizio di notifica degli atti impositivi impugnati per il solo fatto della proposizione del ricorso nel quale sia stato dedotto tale vizio, si veda l'importante sentenza della Corte di Cassazione, SS.UU., 5 ottobre 2004, n. 19854, seguita, poi, da Cass. 2 luglio 2009, n. 15554 e Cass. 12 luglio 2006, n. 15849.

rinvio al termine per impugnare l'avviso medesimo. Tale termine diventa quindi una variabile dipendente dalla sospensione feriale dei termini, nonché dall'istanza di accertamento con adesione. Ciò è ulteriormente confermato dal fatto che, nel caso di atti successivi all'accertamento con cui si riquantificano gli importi dovuti⁴⁰¹, è previsto esplicitamente che il versamento delle somme deve essere effettuato entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata.

Pertanto, dalla nuova disposizione che prevede un termine non fisso⁴⁰² per impugnare o adempiere, conseguono criticità e dubbi interpretativi non irrilevanti. Anzitutto, difatti, detta previsione condurrebbe all'esclusione dell'applicazione del nuovo regime agli atti non impugnabili, quale, ad esempio, l'atto di definizione dell'accertamento parziale *ex art. 5-bis* del D.lgs. n. 218/1997. In secondo luogo, l'indeterminatezza del menzionato termine produrrebbe, altresì, incertezze sul momento di affidamento del carico impositivo all'Agente della riscossione, così come indeterminato resterebbe il termine per richiedere la rateazione dei tributi, in quanto l'istanza per ottenere la dilazione di pagamento, a stretto rigore normativo, può essere presentata solo a partire dall'affidamento del ruolo all'Agente della riscossione.

In ragione, quindi, delle (prime) criticità qui evidenziate, la tutela del contribuente, a fronte di un atto così invasivo, potrebbe essere garantita solo con il superamento delle configurazioni meramente procedurali dei vizi formali recati dall'atto impositivo, dovendosi, a tal fine, ormai avversare gli assorbimenti delle relative patologie all'interno del procedimento stesso.

3. La concentrazione della riscossione nell'accertamento e le sue ricadute sul piano della riscossione. In particolare: l'aggio da riscossione e l'anomalia di un'(extra)imposizione di dubbia legittimità

Sotto il profilo della riscossione *stricto sensu* intesa, la nuova normativa in commento abbiamo visto attrarre, nell'alveo della fase impositiva, quella che era la prima azione tradizionalmente compiuta dal concessionario, vale a dire la notifica della cartella di pagamento o, nell'eventualità, dell'avviso di mora. Mutano, allora, i compiti

⁴⁰¹ Immaginiamo, ad esempio, la rideterminazione delle imposte dovute in pendenza di giudizio, ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/92.

⁴⁰² La previsione di un termine non fisso non rappresenta di per sé una novità, potendosi rintracciare, ad esempio, nell'art. 16 del D.lgs. n. 472/1997.

oggi affidati all'Agente della riscossione: questi, decorsi 90 giorni dalla notifica del nuovo avviso di accertamento (leggasi: del titolo esecutivo) e non essendo stata concessa la sospensione cautelare del medesimo atto, può, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procedere all'espropriazione forzata, secondo i poteri, le facoltà e le modalità descritte nel secondo capitolo.

Se tale configurazione assume il nuovo assetto operativo di Equitalia, è lecito domandarsi se nutra ancora senso o ragion d'essere l'imposizione, in capo al contribuente, dell'aggio da riscossione – inteso come quella remunerazione, o meglio, quel compenso dovuto all'Agente per il recupero delle somme iscritte a ruolo⁴⁰³ - in ragione della mera notifica dell'atto impositivo. Medesima riflessione, del resto, *mutatis mutandis*, poteva operarsi anche prima della modifica normativa in commento, considerato che l'aggio da riscossione andava ad incidere, *pro quota*, sul contribuente anche in caso di pagamenti tempestivi ed a fronte della semplice attività notificatoria della cartella di pagamento.

Ora, allo scopo di comprendere se sussista una pur minima coerenza di sistema nella disciplina che legittima l'aggio da riscossione, non sembra inutile ripercorrere, seppur in estrema sintesi, le tappe normative che hanno, nel tempo, interessato tale istituto⁴⁰⁴.

La disposizione che regola la remunerazione del servizio svolto dall'Agente della riscossione, vale a dire l'art. 17 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, è stata oggetto, soprattutto negli ultimi anni, di importanti provvedimenti modificativi: la formulazione di tale norma, in vigore prima delle modifiche introdotte dall'art. 2 del D.L. n. 262/06⁴⁰⁵, prevedeva che il compenso di riscossione, pari al 4,65 per cento delle somme

⁴⁰³ Sulla natura di tale "corrispettivo" si vedano, in particolare, G. Moffa, *Il diritto all'aggio nel rapporto di gestione delle pubbliche entrate*, Reggio Emilia, 1938; T. A. Romano, *Contributi all'esattore ed elevazione dell'aggio di riscossione*, in *Le Regioni*, n. 5/1990, pp. 428 e ss.; A. Buscema, *La riscossione (contabilità pubblica)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIII, pp. 522 e ss.

⁴⁰⁴ Come osserva E. De Mita, *Per l'aggio un'imposizione priva di causa*, in *Il Sole 24-Ore*, 22 maggio 2011, l'esigenza del gettito tributario, soprattutto a partire dagli anni Novanta, è stata perseguita modificando e alterando le regole della riscossione che erano state sistematicamente impostate a partire dalla riforma del 1971. Questa era stata orientata da una commissione di studio che aveva espresso delle forti critiche sull'ordinamento fino ad allora esistente. E, fra le regole più criticate perché irragionevoli, vi era quella che prevedeva l'imposizione dell'aggio esattoriale, consistente in un'aliquota che si applicava sulla base imponibile in aggiunta all'aliquota ordinaria. L'aggio esattoriale era la paga dell'esattore e variava in funzione della somma che l'esattore offriva in una gara d'appalto per aggiudicarsi il potere di riscuotere le imposte iscritte a ruolo.

⁴⁰⁵ Detta norma così dispone: «Al decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, sono apportate le seguenti modificazioni:

iscritte a ruolo⁴⁰⁶, fosse posto a carico del debitore solo in caso di *mancato pagamento* della somma dovuta *entro i termini di scadenza* contemplati nella cartella di pagamento, laddove, la restante parte del medesimo aggio, rimaneva a carico dell'Ente creditore⁴⁰⁷. A seguito delle modifiche introdotte con il menzionato D.L. n. 262/2006⁴⁰⁸, i compensi di riscossione sono stati, invece, in ogni caso addebitati al contribuente anche quando il pagamento della cartella di pagamento fosse avvenuto entro le scadenze dalla stessa previste (i.e., sessanta giorni dalla sua data di notifica).

Già per siffatta circostanza è stato da più parti obiettato che l'aggravio, a titolo di aggio, posto a carico del contribuente, prescindesse totalmente da qualsiasi forma

a) nell'articolo 17:

1) il comma 3 è sostituito dal seguente: '3. L'aggio di cui al comma 1 è a carico del debitore:

a) in misura determinata con il decreto di cui allo stesso comma 1, e comunque non superiore al 5 per cento delle somme iscritte a ruolo, in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella di pagamento; in tale caso, la restante parte dell'aggio è a carico dell'ente creditore;

b) integralmente, in caso contrario».

⁴⁰⁶ Sul corretto calcolo di quanto dovuto a titolo di aggio rinviamo ad A. De Tura, *Riscossione delle imposte, misura dell'aggio esattoriale e competenza a determinarlo*, in *Giur. it.*, n. 5/1989, pp. 389 e ss. In tale studio l'Autore commentava, peraltro, la pronuncia della Corte Costituzionale, 6 ottobre 1988 n. 959, con cui la Consulta ha respinto la questione di legittimità costituzionale, sollevata dalla Regione Sicilia, della norma statale che fissava, anche per detta Regione, la misura dell'aggio spettante all'esattore delle imposte. I Giudici delle leggi hanno ritenuto corretto devolvere allo Stato la competenza a determinare la misura e l'applicazione dell'aggio sui versamenti diretti riscossi dagli esattori, argomentando, all'uopo, che «nella determinazione dell'aggio si è ritenuta la necessità obiettiva in apice di previsioni generali ed uniformi, per la essenziale identità di trattamento nei confronti di tutti i contribuenti in seno alla collettività nazionale (sent. n. 14 del 1957): con la conseguenza di doversi realizzare univoci equilibri nei costi del servizio di esazione e dei conseguenti oneri, secondo standard, i quali esigono, perciò, determinazioni unitarie. Né possono trovare, così, favorevole diverso apprezzamento meri criteri, circoscritti alla organizzazione dei servizi, come si sostiene dalla difesa della Regione anche sulla scorta dei contenuti di recente giurisprudenza della Corte dei conti».

⁴⁰⁷ Ad onor del vero, la quantificazione del medesimo aggio non è così semplice, dal momento che, stando al dettato letterale dell'art. 17 del D.Lgs. n. 112/99, esso è pari ad una percentuale delle somme iscritte a ruolo da determinarsi, per ogni biennio, con decreto del Ministero delle Finanze sulla base: 1) del costo normalizzato, pari al costo medio unitario del sistema (individuato utilizzando i criteri di cui al comma 1, lett. a); 2) della situazione sociale ed economica di ciascun ambito (comma 1, lett. b); 3) del tempo intercorso tra l'anno di riferimento dell'entrata iscritta a ruolo e quello in cui il concessionario può porla in riscossione (comma 1, lett. c). Inoltre, sempre sulla base della citata norma, al concessionario spetta il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, secondo una tabella approvata con Decreto del Ministero delle Finanze, con il quale sono stabilite le modalità di erogazione del rimborso stesso; quest'ultimo rimborso è a carico dell'ente creditore, se il ruolo viene annullato per effetto di provvedimenti di sgravio o se il concessionario ha trasmesso la comunicazione di inesigibilità di cui all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 112/99, mentre negli altri casi è a carico del debitore.

⁴⁰⁸ Trattasi del c.d. decreto "Bersani - Visco", commentato da L. Lovecchio, *Le novità del 2006 in materia di riscossione dal decreto Bersani - Visco alla manovra d'autunno*, in *Boll. Trib.*, n. 7/2007, pp. 615 e ss.

d'inadempimento da parte del debitore stesso ovvero dall'attività posta in essere dal concessionario⁴⁰⁹. Se, difatti, sino all'avvio delle procedure esecutive, la funzione dell'Agente della riscossione è unicamente quella di mero esecutore di quanto già determinato dall'Ente impositore, limitandosi il primo a notificare la cartella di pagamento, è inevitabile che l'addebito dell'aggio si traduca nella (opinabile) richiesta di somme relative ad attività non ancora svolte dall'Agente stesso - non essendo ancora stato avviato alcun procedimento esecutivo - e che potrebbero anche non esserlo mai. Tale conclusione non muta neppure qualora fosse effettivamente avviato il procedimento di riscossione coattiva, in quanto al contribuente moroso viene, in ogni caso, addebitato ogni onere di natura risarcitoria, oltre al rimborso delle spese, nessuna esclusa, per i costi sostenuti da Equitalia nel porre in essere le procedure esecutive, cautelari ed espropriative.

Se si conviene su tali premesse, a maggior ragione si concorderà che l'aggio richiesto al contribuente, in costanza della nuova sequela procedimentale (avviso ad effetti immediatamente esecutivi ed avvio dell'esecuzione forzata senza la preventiva

⁴⁰⁹ Rammentiamo, al riguardo, che la dottrina diverse volte ha criticato l'irragionevolezza della configurazione normativa in materia di aggio da riscossione. In particolare, R. Lupi-G. Castellani-A. Fiorilli, *L'aggio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati solvibili?*, in *Dial. dir. trib.*, n. 4/09, p. 453, hanno sostenuto che «i costi del sistema derivano in gran parte dai soggetti inadempienti, che cercano di nascondere alle esattorie la capacità economica su cui esse potrebbero soddisfarsi. Sono costi che dovrebbero ricadere sugli inadempienti, sugli enti loro creditori o al limite sulla fiscalità generale; il sistema attuale addossa invece questi costi agli escussi adempienti, che pagano le iscrizioni a ruolo senza fiatare, senza provocare costi esattivi ulteriori. Verso tali soggetti l'esazione non dà luogo a costi particolari, salvo quelli connessi alla spedizione di una richiesta di pagamento, e a fronte di essi viene chiesto un aggio percentuale spropositato, di circa il 10%, senza limiti massimi; è un aggravio di difficile giustificazione razionale, secondo quanto diranno gli Autori che seguono, rilevando che ai debitori è persino vietato di adempiere spontaneamente, senza attendere l'iscrizione a ruolo; se si potesse infatti adempiere anticipatamente in questo modo, si potrebbe evitare un aggio così oneroso e ingiustificato». Ed ancora, P. Russo, *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 2002, p. 356, il quale ha ritenuto che il sistema dell'aggio di cui si discute comportava inconvenienti numerosi e rilevanti, siccome «tale compenso, fino a quando lo si è fatto gravare sui contribuenti si risolveva per costoro in un onere aggiuntivo del tributo, per giunta a carattere regressivo, giacché l'aggio era fissato in misura inversamente proporzionale all'entità dei crediti da riscuotere, oltre che essere rapportato al presumibile pericolo circa il buon esito dell'attività esattiva. D'altra parte, una volta trasferito l'onere medesimo sull'Ente impositore, l'aggio finiva per comprimere le entrate tributarie in materia considerevole con evidenti riflessi negativi sulla complessiva convenienza economica del sistema». Inoltre, E. De Mita, *L'accertamento esecutivo deroga ai principi*, *Il Sole 24-Ore*, 13 giugno 2010, secondo il quale, infatti, «la norma più clamorosamente incostituzionale...è la reintroduzione dell'aggio a carico del contribuente: la gente non sa che cosa sia stato in passato questo mostro fiscale che nella riforma del 1971 fu assorbito nella aliquota d'imposta. Perché la paga dell'esattore deve essere a carico del contribuente, maggiorando indebitamente l'imposta? C'è incostituzionalità per irragionevolezza e violazione del principio di capacità contributiva».

notifica della cartella di pagamento), perde, completamente, la sua naturale connotazione di remunerazione dell'attività dell'Esattore, assumendo una valenza diversa, equiparabile, in sostanza, ad una forma di sanzione "mascherata"⁴¹⁰, che andrà ad aggiungersi a quanto iscritto a ruolo, ovvero ad un tributo di natura paracommutativa⁴¹¹.

⁴¹⁰ Secondo R. Lupi, *L'aggio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati solvibili?*, cit., p. 455, «l'aggio origina da situazione un po' diversa da quella in cui si poneva a carico del detenuto la spesa di mantenimento in carcere, oppure a carico del condannato a morte - un po' crudamente - il compenso del boia o il consumo della ghigliottina. Qui non ci sono punizioni, esecuzioni fisiche, privazioni della libertà, ma sostenimento delle spese esattoriali, in quanto, come diceva Friedman, «nessun pasto è gratis», neppure l'esecuzione coattiva degli atti tributari. L'aspetto curioso, se vogliamo fare un paragone con le suddette condanne alle spese, è che i soggetti adempienti pagano costi di riscossione resi necessari da soggetti inadempienti, che cercano di sottrarsi all'esecuzione coattiva, spesso senza veder individuati i loro beni».

⁴¹¹ Per approfondimenti sulla nozione di tributo e sulle differenze con le altre entrate tributarie, si rinvia a F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006, pp. 5 e ss., ove l'Autore rifiuta, nella definizione di tributo, il profilo teleologico del "procurare entrate allo Stato" ma accetta la tesi che il tributo deve procurare somme per il concorso alle spese pubbliche. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003, p. 13 e ss., preferisce non inserire l'elemento teleologico o funzionale del tributo, perché ci sarebbero tributi il cui fine non è quello di procurare entrate e perché la Corte Costituzionale non ritiene che le tasse - la cui natura tributaria è generalmente ammessa - ricadano nell'area di operatività dell'art. 53 Cost. e attuino un concorso alle spese pubbliche. Prosegue, poi, l'Autore osservando che, a prima vista, le caratteristiche dell'aggio lo renderebbero equiparabile ad un tributo paracommutativo, inteso come quella prestazione che, pur non avendo una chiara matrice tributaria, non è ancora riportabile *tout court* alle entrate di diritto privato. Difatti, l'aggio coniuga le tre caratteristiche tipiche del tributo: il presentarsi come un'obbligazione con effetti definitivi; il basarsi su di un fatto economico ed il procurare un'entrata all'ente pubblico. Ciò detto non si deve dimenticare come l'aggio, visto il presunto paragone con il tributo, deve essere definito alla luce dell'art. 53 della Costituzione, ossia come il prelievo avente la funzione di realizzare il concorso alla spesa pubblica, in ragione della capacità contributiva. Ma a ben guardare è proprio con riferimento alla capacità contributiva che si verifica il corto-circuito normativo dell'aggio. Infatti quest'ultimo non è legato direttamente alla capacità contributiva di un soggetto ma riguarda una somma che è diretta conseguenza di un'attività dell'ente pubblico di ridefinizione del *quantum*, che non necessariamente è espressione reale della capacità contributiva della persona accertata. A ciò si aggiunga che quanto prelevato a titolo di aggio non andrà a concorrere di certo alla spesa pubblica ma risulterà solo un modo indiretto per sostenere i costi del servizio dell'agente della riscossione, costi che riguardano - in teoria ed in pratica - l'organizzazione interna della pubblica amministrazione e non i servizi indivisibili sottesi alla nozione di tributo. Né sarebbe possibile parlare di aggio in termini di imposta, dal momento che essa è caratterizzata dalla circostanza per cui il relativo presupposto è un fatto posto in essere dal soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, senza alcuna relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico; al contrario, l'aggio sarebbe strettamente collegato non solo con l'attività di accertamento ma anche con la stessa attività di riscossione del tributo ormai iscritto a ruolo e, quindi, divenuto definitivo. Dunque l'aggio non è un evento cui sono estranei l'ente e l'attività pubblica, anzi, è proprio l'espressione dell'attività della Pubblica amministrazione. Infine, sempre ad avviso di Falsitta, non sarebbe opportuno parlare di aggio neppure in termini di tassa che l'Ente impositore verrebbe a corrispondere all'esattore in virtù del rapporto di concessione esattoriale con un soggetto privato: la tassa troverebbe il suo presupposto in un atto o un'attività pubblica, *i.e.* nell'emanazione di un provvedimento o nella prestazione di un pubblico servizio, mentre l'aggio

Vale, poi, rilevare che l'aggio, in quanto calcolato in via percentuale su ogni somma iscritta a ruolo, non può essere considerato un mero corrispettivo del servizio che l'Agente della riscossione deve svolgere in favore dell'Ente impositore per esigere gli importi iscritti a ruolo. Infatti, per assumere la connotazione di una controprestazione, più o meno uguale per tutti i contribuenti, indipendentemente dall'aumentare delle somme iscritte a ruolo, l'aggio dovrebbe essere costituito da una somma fissa. Ciò è ancora più evidente laddove si consideri che dall'applicazione dell'aggio può scaturire, per una partita di importo rilevante, un esborso anche notevole del contribuente, di gran lunga superiore al costo della riscossione quantificabile in capo all'Esattore stesso.

In questi termini, risulta dunque palese che il regime attualmente in vigore in materia di remunerazione del servizio della riscossione cela un'indubbia natura affittiva, comportando il pagamento, lo si ribadisce, di somme a titolo di compensi di riscossione in assenza di una violazione da parte del contribuente⁴¹², ed in assenza, altresì, di una attività svolta dall'Agente della riscossione, il quale, da oggi, non sarà, in determinati casi, neppure onerato di notificare la cartella di pagamento.

Ulteriore prova della natura affittiva⁴¹³ della disciplina introdotta dal citato articolo 2 del D.L. n. 262/2006 si rinviene, altresì, in relazione ai criteri di determinazione dei compensi di riscossione dovuti nel caso di pagamento delle somme iscritte a ruolo oltre i termini di legge, essendo previsto, in relazione a tale ultima

attiene al rapporto sinallagmatico tra l'Agente della riscossione e l'Ente che affida in concessione il servizio alla riscossione dei tributi.

⁴¹² Considerato che le predette somme sono dovute anche se il pagamento è effettuato nei termini di legge.

⁴¹³ La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. 21, sentenza 30 aprile 2009, n. 125, nonché, Sez. 23, sentenza 27 aprile 2010, n. 129, proprio per tale ragione ha accolto la domanda avanzata dal contribuente di illegittimità dell'imposizione dell'aggio da riscossione, siccome il regime introdotto dall'art. 2 del D.L. n. 262/2006 avrebbe natura affittiva, comportando il pagamento di somme a titolo di compenso di riscossione in assenza di una violazione. Di conseguenza, nei casi decisi, i Giudici milanesi hanno statuito che le norme introdotte con tale Decreto non possono trovare applicazione retroattiva riguardo ai fatti imponibili relativi a periodi d'imposta precedenti alla loro entrata in vigore. Più esattamente, «*i compensi di riscossione determinati secondo le disposizioni introdotte dal D.L. n. 262/2006, nella formulazione in vigore sino al 31 dicembre 2008, hanno natura se non esclusivamente, quantomeno prevalentemente e gravemente sanzionatoria, natura del tutto incompatibile con un'applicazione retroattiva riguardo a fatti imponibili relativi a periodi d'imposta precedenti alla loro entrata in vigore*».

ipotesi, che il compenso della riscossione debba essere integralmente a carico del contribuente⁴¹⁴.

Sulla scorta delle considerazioni svolte, riteniamo che l'art. 17 del D.Lgs. n. 112/99, come modificato, da ultimo, dall'art. 32 del D.L. n. 185/08, appare profondamente intriso di profili di incostituzionalità per violazione: a) dell'art. 53 della Costituzione, tenuto conto che la previsione di compensi di riscossione nella misura minima del 4,65 per cento delle somme iscritte a ruolo, a prescindere da qualsiasi inadempimento da parte del contribuente, risulta del tutto iniquo ed, in particolare, lesivo della capacità contributiva, in quanto i contribuenti sono tenuti al versamento di tali somme in assenza di una qualsiasi attività svolta dall'Agente della riscossione; b) dell'art. 97 della Costituzione, e quindi del principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione dallo stesso recato, in quanto la norma in esame prevede la corresponsione di un aggio pari al 4,65 per cento, a fronte della sola notifica della cartella di pagamento (i cui diritti di notifica sono già a carico del contribuente), quindi, in assenza di una qualsiasi attività (diversa da quella di notifica) svolta dall'Agente della riscossione.

Sotto altro e diverso profilo, l'eccezione d'incostituzionalità dell'art. 17 menzionato sarebbe corroborata dalla circostanza che nei casi di iscrizione a ruolo a titolo provvisorio ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973⁴¹⁵, il contribuente non può pagare spontaneamente, in quanto l'adempimento è subordinato, obbligatoriamente, alla emissione di una cartella di pagamento, con l'applicazione del relativo compenso di

⁴¹⁴ Nell'ipotesi in cui, difatti, il pagamento delle somme richieste avviene dopo la scadenza dei sessanta giorni, è previsto, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 32 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, in vigore a partire dal 1° gennaio 2009, che i compensi di riscossione, determinati in misura pari al 9 per cento, sono integralmente a carico del contribuente.

⁴¹⁵ Secondo la norma: «*Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.*

Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'iscrizione a ruolo delle ritenute alla fonte dovute dai sostituti d'imposta in base ad accertamenti non ancora definitivi».

Per approfondimenti sull'istituto in esame, rinviamo ad A. Messina, *Rischia di essere abolita la riscossione in pendenza di giudizio?*, in *Boll. Trib.*, n. 9/01, pp. 651 e ss.; F. Zolea, *Le modalità e i termini di iscrizione a ruolo dopo la riforma della riscossione*, in *Boll. Trib.*, n. 11/01, pp. 805 e ss.; A. Grassotti, *L'iscrizione a ruolo negli accertamenti parzialmente impugnati*, in *GT-Riv. di giur. trib.*, n. 3/02, pp. 230 e ss.; F. Di Tommaso - G. Marini, *L'iscrizione provvisoria a ruolo delle imposte in pendenza del giudizio avanti la Commissione tributaria provinciale*, in *Il fisco*, n. 15/03, pp. 2255 e ss.; F. Randazzo, *Non abrogate le norme sull'iscrizione a ruolo in base ad accertamenti non definitivi*, in *GT-Riv. di giur. trib.*, n. 12/03, pp. 1134 e ss.

riscossione, e questo nonostante l'Agente della riscossione assuma, rispettivamente, le funzioni di mero intermediario o, meglio, di mero depositario, in attesa che l'accertamento diventi definitivo. Dunque, sebbene l'aggio non persegua l'obiettivo di limitare l'accesso al contenzioso, è innegabile che il meccanismo attuale rende molto più oneroso l'accesso alla fase giudiziale, penalizzando coloro che non intendono prestare acquiescenza sull'imponibile accertato ovvero che non intendono accettare le rettifiche avanzate in contraddittorio (in caso di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale)⁴¹⁶.

Su queste basi, crediamo vi sia una rilevante disparità di trattamento, in violazione dell'art. 3 Cost., tra coloro che, rinunciando a presentare ricorso, pagano solamente l'imposta, gli interessi e le sanzioni, utilizzando i predetti modelli di pagamento, e coloro che, scegliendo di presentare ricorso, devono pagare anche un compenso di riscossione commisurato all'entità del debito, solo perché il pagamento viene affidato dall'Ente impositore ad un terzo estraneo al rapporto (*i.e.* l'agente della riscossione). Sicché, l'aggio rappresenta un onere del tutto ingiustificato nei confronti dei contribuenti diligenti che vogliono pagare tempestivamente, sia in pendenza di giudizio, sia al termine di un giudizio che li veda soccombenti.

Riassunta in questi termini la problematica che, a nostro avviso, interessa il meccanismo dell'aggio, proviamo a capire quale sia l'orientamento giurisprudenziale al riguardo. Abbiamo riscontrato diverse decisioni di merito con cui i Giudici, in taluni casi⁴¹⁷, hanno rigettato il ricorso del contribuente che contestava l'eccessiva misura dell'aggio applicato, sull'assunto che l'aggio avrebbe «*carattere di legge vera e propria*», affermazione, questa, a nostro avviso priva di sostanza perché volta a sottolineare l'indiscussa validità dell'aggio per il solo fatto che è possibile ricondurlo nell'alveo della legge, dimenticando che, come ogni disposizione normativa, essa può, tuttavia, essere sottoposta al vaglio di legittimità costituzionale. Ciò nondimeno, proprio la Corte Costituzionale⁴¹⁸ ed il Consiglio di Stato⁴¹⁹ hanno legittimato la

⁴¹⁶ In questi ultimi casi, infatti, il pagamento non avviene tramite iscrizione a ruolo, ma mediante i c.d. modelli di pagamento F24 o F23.

⁴¹⁷ Ad esempio, Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza 23 luglio 2010, n. 385.

⁴¹⁸ Secondo la Corte, decisione n. 480 del 1993, il compenso per il concessionario del servizio di riscossione «è posto a carico del contribuente che ha dato causa a quel servizio con il suo inadempimento all'obbligo di una veritiera e precisa denuncia; la prevista determinazione di tale compenso in misura percentuale del tributo con il contestuale correttivo di un prestabilito importo minimo e massimo è volta, infatti, a realizzare un opportuno ed effettivo ancoraggio della

previsione e l'applicazione dell'aggio a patto che esso venga contenuto in un importo minimo e massimo che non superi, in maniera eccessiva, la copertura del costo della procedura.

Tuttavia, confrontando proprio tale ultima affermazione con la disciplina che caratterizza, oggi, la modulazione dell'aggio, è possibile sostenere che l'importo fisso del 9 per cento non può essere conforme ai principi della Costituzione, soprattutto ed altresì in considerazione del fatto che il costo del servizio di riscossione non è più gestito da concessionari privati, ma da Equitalia S.p.A. che, come abbiamo visto, è un Ente a completa partecipazione statale e che, quindi, non dovrebbe riversare sul contribuente i costi fisiologici della propria attività ordinaria. Si è tentato di dimostrare, difatti, che, sotto un profilo teorico-economico, l'aggio altro non è che il *nomen juris* della controprestazione, posta a carico del contribuente, per l'attività svolta da Equitalia ed a copertura del rischio economico del relativo esercizio d'impresa. Il rapporto tra concedente e cessionario della riscossione è, invero, un rapporto di natura contrattuale generatore di diritti e doveri per le parti cui si ricollegano prestazioni e controprestazioni legate da un vincolo sinallagmatico. Ma la richiamata qualificazione perde ogni sua connotazione nel momento in cui si passa sul piano concreto dell'individuazione del soggetto a carico del quale viene posto il pagamento dell'aggio. Difatti, per un improprio principio di traslazione, l'aggio, nella disciplina vigente, grava solo ed unicamente sul contribuente il quale dovrà sostenere concretamente i costi della pubblica amministrazione per il servizio prestato.

remunerazione al costo del servizio; contemporaneamente, impedendo, per un verso, che in caso di iscrizione di tributi di importo eccessivamente limitato la misura percentuale del compenso scenda al di sotto del livello minimo di remuneratività del servizio e, per converso, che, in caso di iscrizione dei tributi di ammontare elevato, il compenso stesso salga notevolmente al di sopra della predetta soglia di copertura del costo della procedura».

⁴¹⁹ In particolare, secondo i giudici amministrativi (decisione n. 272 del 2008), è legittimo, perché rispettoso dei principi dettati dall'art. 61, D.P.R. 28 gennaio 1988 n. 43, il decreto 26 novembre 1997 con il quale il Ministro delle Finanze ha provveduto a determinare la misura dei compensi e dei rimborsi spese da corrispondere per il biennio 1998-1999 ai concessionari del servizio riscossione tributi, giacché contempera in modo ragionevole, e non arbitrario, l'interesse pubblico al corretto e adeguato funzionamento del servizio di riscossione tributi con quello imprenditoriale e privato del concessionario ad ottenere il giusto compenso per il servizio espletato, sottraendo all'Amministrazione finanziaria il potere di individuare unilateralmente e arbitrariamente i criteri e gli elementi di fatto rilevanti e decisivi a quest'ultimo fine, con la conseguenza che il sindacato giurisdizionale è necessariamente limitato al mero riscontro del puntuale rispetto delle previsioni, anche procedurali, fissate dalla normativa disciplinante la materia.

Ed allora la risposta al quesito inizialmente posto, cioè a dire se l'aggio della riscossione, a seguito del mutamento della struttura organizzativa dell'Organo preposto alla consecuzione forzata dei tributi, mantenga una qualche ragion d'essere, crediamo debba essere inesorabilmente negativa.

Da ultimo, proviamo ad immaginare eventuali risvolti sovranazionali della disciplina in commento, nell'ipotesi in cui la questione dell'aggio venisse portata innanzi alla Corte di Giustizia, nell'ambito di un ricorso pregiudiziale di interpretazione⁴²⁰. È necessario premettere che la possibilità di sollevare una questione di tal genere è limitata alle norme contenute nel Trattato ed agli atti compiuti dalle Istituzioni dell'Unione Europea. Difatti, non è permesso alla Corte procedere di sua sponte all'interpretazione di norme degli Stati membri o di pronunciarsi sull'incompatibilità di una norma nazionale con norme comunitarie, salvo che tale compito non venga sollecitato dal Giudice nazionale che opera il rinvio, domandando alla Corte un giudizio di compatibilità tra specifiche norme domestiche ed il diritto comunitario. In siffatta circostanza la Corte, pur mantenendo fermo il principio della

⁴²⁰ L'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (già art. 234 TCE e, prima ancora, art. 177 CEE) dispone che: «*La Corte di Giustizia è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull'interpretazione dei trattati; b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi e dagli organismi dell'Unione. Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad una giurisdizione di uno degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora lo reputi necessario per emanare una decisione su questo punto, domandare alla Corte di pronunciarsi sulla questione. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla C. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale e riguardante una persona in stato di detenzione, la Corte statuisce il più rapidamente possibile*».

In ragione della trascritta disposizione, la Corte di Giustizia vanta una peculiarissima competenza giurisdizionale a carattere non contenzioso. Si tratta della competenza pregiudiziale attraverso cui può conoscere di determinate questioni di diritto comunitario soltanto in seguito al rinvio operato da un giudice nazionale, nell'ambito di un giudizio iniziato e destinato a concludersi dinanzi lo stesso giudice. Questi richiede di pronunciarsi su particolari problematiche quando reputa necessaria, per la decisione della fattispecie posta al suo vaglio, una pronuncia da parte dei Giudici comunitari. La pronuncia della Corte ha quindi natura pregiudiziale, sia in senso temporale, perché precede la sentenza del giudice nazionale, sia in senso funzionale, perché è strumentale rispetto all'emanazione di tale sentenza. Si parla anche di c.d. competenza indiretta, in quanto l'iniziativa di rivolgersi alla Corte non è assunta direttamente dalle parti interessate, ma dal giudice nazionale. Essa è anche una competenza limitata, potendo la Corte esaminare soltanto le questioni di diritto comunitario sollevate dal giudice nazionale. Questi rimane competente a pronunciarsi su tutti gli altri profili della controversia, siano essi profili di fatto, profili di diritto interno o anche profili di diritto comunitario riguardo ai quali il giudice nazionale non ritiene necessario richiedere alla Corte di pronunciarsi. Per ulteriori approfondimenti sulla natura di tale domanda si rinvia a L. Daniele, *Diritto dell'Unione Europea. Sistema istituzionale, ordinamento, tutela giurisdizionale, competenze*, Milano, 2010, pp. 220 e ss.; R.Adam-A.Tizzano, *Lineamenti di Diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2010, pp. 156 e ss.; G. Tesaurò, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010, pp. 142 e ss.

sua incompetenza a rispondere su questioni di tal genere, non dichiara le domande di rinvio inammissibili, bensì le riformula in modo da fornire al giudice nazionale tutti gli elementi di interpretazione che gli consentano di valutare, ai fini della decisione della causa, la compatibilità tra normativa interna e quella comunitaria. Si parla, in tal caso, di uso alternativo del rinvio pregiudiziale: si permette, così facendo, che il rinvio pregiudiziale sia utilizzato dal giudice e, quindi, dai privati che a tali giudici si rivolgono, per ottenere dalla Corte un sindacato, sia pure indiretto, sulla compatibilità della norma interna con il diritto Ue⁴²¹.

Tanto premesso, richiamati i fondati dubbi di costituzionalità che il compenso per il servizio di riscossione presenta nell'ordinamento italiano, e qualora, attraverso un processo di comparazione dei diversi sistemi fiscali UE⁴²², dovesse emergere che negli altri Stati membri l'aggio fosse modulato in maniera differente rispetto a ciò che accade in Italia, non andando ad incidere sulla posizione fiscale del contribuente, sarebbe

⁴²¹ Corte di Giustizia, sentenza 18 giugno 1991, C- 369/89, *Piageme*. Nel caso colà esaminato, le associazioni (belghe) dei produttori, degli importatori e degli agenti di vendita di acque minerali contestavano alla società Peeters di aver messo in commercio bottiglie con etichette redatte in lingua francese o tedesca, violando la normativa belga che impone l'uso nelle etichette della lingua (francese o fiamminga) della regione in cui avviene la messa in commercio. Il *Rechtbank van koophandel* (Giudice nazionale) rivolge alla Corte la seguente questione pregiudiziale: «Se l'art. 10 del regio decreto 2 ottobre 1980 ... sia in contrasto con l'art. 30 del Trattato CEE e con l'art. 14 della direttiva 18 dicembre 1978, 79/112/CEE». Respungendo l'eccezione di incompetenza presentata dall'associazione, la Corte risponde: «secondo giurisprudenza costante, benché non spetti alla Corte, nell'ambito dell'art. 177 del Trattato, pronunciarsi sulla compatibilità di una normativa nazionale con il diritto comunitario, essa è però competente a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi d'interpretazione del diritto comunitario che possano consentire di valutare tale compatibilità ai fini della soluzione della causa della quale è investito». La Corte riformula la questione del *Rechtbank* come segue: «se l'art. 30 del Trattato CEE e l'art. 14 della citata direttiva 79/112 ostino a che la normativa di uno Stato membro imponga l'uso della lingua della regione linguistica in cui i prodotti alimentari sono posti in vendita, precludendo l'eventuale impiego di un'altra lingua facilmente compresa dagli acquirenti o qualsiasi deroga, nel caso in cui la formazione dell'acquirente venga altrimenti garantiti».

Tale interpretazione è stata successivamente confermata dalle sentenze 18 ottobre 1990, causa C-297/88 e C-197/89, *Dzodzi*, I-3763, punto 37; 17 luglio 1997, causa C- 28/95, *Leur Bloem*, I-4161, punto 32.

⁴²² Si precisa che l'aggio, inteso quale remunerazione per il servizio della riscossione, in linea di massima ci sembra sia previsto anche negli altri Stati membri dell'Unione Europea. Negli ordinamenti francofoni si parla di «*agiò*»; cfr. A. Steichen, *Manuel de droit fiscal. Le droit fiscal général. Les cours du Centre Universitaire de Luxembourg*, 2000; AA. VV, *Code pratique Fiscal. Code général des impôts. Livre des procédures fiscales. Directive et autres textes*, Editions Francis Lefevre, 2004; negli ordinamenti anglofoni si parla di «*collection premium*»: cfr. P. Marwick, *Tax Statutes and Statutory Instruments with concessions and statements of Practise*, CCH Editions Limited, 1992; nell'ordinamento della penisola iberica si parla di «*recargo*»: cfr. J. M. C. Herrero-N. C. Fernández-A. J. M. Jimenez-M. T. Viladomat, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Kluwer Edition, 2009; nell'ordinamento tedesco, infine, si parla di «*sehr gefragt sein*»: cfr. D. Muller, *Deutschland, in the International tax planning*, IBFD, 2007.

interessante interpellare a tal fine l'Organo giurisdizionale comunitario. Difatti, proprio in ragione dell'impatto che l'aggio manifesta sulla disciplina nazionale e sul contribuente, si potrebbe domandare alla Corte, in sede di rinvio, in che modo la remunerazione statale, priva di giustificazione giuridica, possa essere compatibile con il principio, di estrazione comunitaria, di coerenza fiscale dell'ordinamento nazionale nel mercato interno UE^{423/424}. Tale principio è stato sempre definito una *rule of reason*, volto a limitare la libera circolazione delle persone qualora l'utilizzo di tale libertà avesse procurato, anche solo potenzialmente, un pregiudizio al sistema fiscale nazionale⁴²⁵.

Con riferimento all'aggio, si potrebbe segnatamente domandare se questa “*extra-imposizione*”, proprio per l'effetto negativo che estrinseca nei confronti del singolo individuo e per la mancanza di una valida ragione giuridica che giustifichi l'inspiegabile processo di traslazione che lo caratterizza, possa essere considerata un elemento distorsivo del mercato nazionale e, quindi, di quello interno – comunitario. Qualora, difatti, a livello europeo, si enucleasse che l'aggio non grava sul contribuente,

⁴²³ Proprio con riferimento al concetto di mercato interno, la Corte di Giustizia, con sentenza 5 maggio 1982, Schul, causa 15/81, ha stabilito che «*la nozione di mercato comune mira ad eliminare ogni intralcio per gli scambi intracomunitari al fine di fondere i mercati nazionali in un mercato unico il più possibile simile ad un vero e proprio mercato interno*». Tale passaggio utilizza tre termini distinti: i primi due (mercato comune e mercato unico) sono trattati come se fossero del tutto equivalenti, mentre il terzo (mercato interno) viene richiamato come metro di paragone e di confronto, nel quale l'aggettivo «*interno*» sottintende un implicito riferimento alla realtà di un mercato nazionale, cioè di un mercato interno ad uno solo e medesimo Stato. In altre parole il mercato comune o unico deve diventare quanto più simile possibile al mercato che storicamente si ritrova solo all'interno di uno Stato.

Ricordiamo, tuttavia, che con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona è stato espunto ogni riferimento al concetto di mercato comune nonché di mercato unico; si parla, ora, solo di mercato interno che si pone sia come obiettivo ultimo cui l'Unione Europea tende, sia come strumento per garantire l'instaurazione di un sistema concorrenziale perfetto e positivo, basato sulle libertà fondamentali. Ciò si ricava dall'art. 26, commi 1 e 2 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea in cui si stabilisce che: «*1. L'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno, conformemente alle disposizioni pertinenti dei trattati. 2. Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati*».

⁴²⁴ La possibilità di presentare la suddetta istanza nasce, dunque, dalla circostanza che i principi europei possono e devono essere letti in maniera biunivoca, proprio alla luce del principio dell'effetto utile del sistema normativo comunitario che influenza anche e soprattutto la disciplina nazionale. Dal momento che l'obiettivo dell'Unione è quello di creare un mercato interno, frutto di una fusione dei singoli mercati nazionali, nel momento in cui si accerta tale discrasia giuridico-economica sul piano della riscossione, il richiamato obiettivo non potrebbe mai essere raggiunto.

⁴²⁵ Cfr. A. Lovisolo-N. Raggi, *Coerenza fiscale: deroga non scritta alle libertà fondamentali del Trattato*, in *GT – Riv. di giur. trib.*, n. 11/2004, pp. 740 e ss.

o meglio, che incombe in capo al soggetto passivo di imposta solo nel caso in cui, attraverso il suo comportamento, provochi la necessità di procedere all'esecuzione forzata esattoriale, allora vi sarebbe un'evidente incongruenza tra la disciplina domestica e quelle recate dagli altri ordinamenti nazionali.

3.1. La (residuale) importanza del vizio di notifica della cartella di pagamento e del difetto di sottoscrizione della stessa

Altra annosa questione - che, in realtà, perde sensibilmente di vigore con l'ingresso della procedura che concentra la riscossione nell'accertamento - è quella connessa al vizio di notifica della cartella di pagamento per violazione delle disposizioni di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973⁴²⁶. Ciò non determina, tuttavia, a nostro avviso, l'inopportunità di una breve digressione sul tema, considerato che il vizio dedotto conserva validità in tutti i casi in cui la cartella di pagamento continuerà a fungere da primo atto per il cui tramite si comunica al contribuente la pretesa impositiva⁴²⁷, ovvero quando sarà utilizzata per il recupero delle imposte per le quali non trova applicazione la nuova sequela procedimentale.

Tanto premesso, passiamo da subito ad evidenziare che il menzionato articolo 26 richiede, al primo comma, che la cartella sia notificata da agenti notificatori ritualmente nominati, ed in particolare da *“ufficiali della riscossione”* o da altri *“soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge”* ovvero, *“previa eventuale convenzione tra comune e concessionario”*, da *“messi comunali”* o *“agenti della polizia municipale”*. Tali agenti notificatori potranno eseguire la notificazione degli atti della riscossione *“anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento”*, alla stregua del chiaro disposto del secondo capoverso del comma 1 dell'art. 26 D.P.R. n. 602/1973. Tuttavia, tale ultima disposizione non consente all'Agente della riscossione di notificare *“direttamente”* la cartella di pagamento a mezzo posta; infatti,

⁴²⁶ In argomento, tra gli altri, hanno scritto: M. Bruzzone, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, cit.; C. Glendi, *Notificazioni e comunicazioni nel diritto tributario*, in *Boll. Trib.*, n. 10/1983, pp. 1563 e ss.; Id., *Appendice Novissimo Digesto Italiano*, voce *Comunicazioni e notificazioni - Diritto tributario*, Torino, 1984; A. Berliri, *Delle notificazioni e comunicazioni in materia tributaria*, in *Giur. imp.*, IV, 1984, pp. 1458 e ss.; F. Tesauro, *Istituzioni di diritti tributario, Parte generale*, Torino, 2006, pp. 192 e ss.; D'Ayala Valva, *Notificazione - diritto tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1978, pp. 463 e ss.

⁴²⁷ Pensiamo, ad esempio, alle rettifiche fiscali operate ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73.

quando la legge prevede che l'atto possa essere trasmesso dall'autore al suo destinatario, senza il tramite dell'agente della notificazione, parla di notificazione "direttamente" effettuata dall'autore dell'atto al suo destinatario attraverso il servizio postale. Così nel comma 3 dell'art. 16 d.lgs. n. 546/1992, espressamente richiamato dal comma 1 dell'art. 20 del D.lgs. citato, viene detto che *"le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico raccomandato con avviso di ricevimento"*.

Di conseguenza, la norma di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, non contenendo un esplicito riferimento alla possibilità di notificare direttamente la cartella di pagamento, né facoltizzando espressamente l'Agente della riscossione all'esecuzione della notificazione mediante invio di "lettera raccomandata", deve essere correttamente intesa nel senso di legittimare unicamente i soggetti specificamente individuati nel primo capoverso del comma 1 ad avvalersi del servizio postale per la notificazione degli atti, al pari degli ufficiali giudiziari. Siffatta conclusione trova, peraltro, conferma proprio nelle modifiche legislative che hanno interessato la disposizione in esame. Nella sua originaria formulazione, difatti, l'art. 26 prevedeva tassativamente che la notifica fosse eseguita direttamente dall'esattore⁴²⁸. A far data dal 1° luglio 1999, il Legislatore ha cancellato il suddetto inciso, disponendo che la notifica fosse eseguita non più dall'esattore, bensì dai soggetti rigorosamente indicati nel primo capoverso del comma 1 dell'art. 26. Pertanto, il significato proprio delle parole inserite dal Legislatore è chiaro nell'escludere che, dalla predetta data, possa essere l'esattore ad effettuare la notificazione mediante invio diretto della lettera raccomandata con avviso di ricevimento. In caso contrario, nelle modifiche normative che hanno interessato l'art. 26, sarebbe rimasto l'inciso *"da parte dell'esattore"*.

E così, la notifica a mezzo del servizio postale è ancora oggi prevista, ma resta ferma la necessità che a servirsene siano esclusivamente i quattro soggetti espressamente contemplati nel primo capoverso della disposizione in esame: *id est*, ufficiali della riscossione, altri soggetti abilitati dall'agente nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra Comune e agente della riscossione, messi comunali o agenti della polizia municipale.

⁴²⁸ La disposizione in esame, difatti, era così formulata: *«la notifica può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'Esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento»*

D'altronde, la legge distingue nettamente tra notificazione⁴²⁹ e comunicazione⁴³⁰ di un atto: nella notificazione il contatto tra l'autore del fatto ed il suo destinatario avviene per il tramite indispensabile di un soggetto all'uopo abilitato; nella comunicazione, invece, avviene direttamente, senza cioè l'ausilio di alcun altro soggetto intermediario. L'utilizzo del servizio postale non incide sulla distinzione anzidetta, in quanto l'agente postale opera quale *nuncius*, o dell'autore dell'atto, nella comunicazione, o dell'agente della notificazione, in caso di notificazione. Difatti, nella comunicazione a mezzo posta è lo stesso autore dell'atto che si reca all'ufficio postale e provvede a spedirlo, mentre nella notificazione a mezzo posta l'autore dell'atto consegna lo stesso all'agente della notificazione ed è questi che provvede a notificarlo per posta recandosi lui stesso all'ufficio postale per la spedizione. La notificazione diretta a mezzo posta, come strumento al quale gli uffici finanziari dovrebbero ordinariamente ricorrere, è prevista dal comma 1, dell'art. 14 L. n. 890/82⁴³¹. Ma questa norma fa espressamente salvo, tra gli altri, il disposto dell'art. 26 D.P.R. n. 602/1973, confermandone il carattere di specialità e la conseguente prevalenza sulla disciplina generale.

Alla luce delle considerazioni svolte, possiamo concludere che il documento essenziale in cui si attesta la compiuta attività notificatoria ad opera dell'agente abilitato risulta essere la relata di notifica che, *“da lui datata e sottoscritta”*, deve essere *“apposta in calce all'originale ed alla copia dell'atto”* e contenere i prescritti requisiti

⁴²⁹ Il termine «notificazione» indica il procedimento preordinato, attraverso l'attività di un soggetto qualificato, a portare un atto, giudiziale o stragiudiziale, a conoscenza di uno o più soggetti determinati. Più esattamente la notificazione mira a conseguire la certezza legale della conoscenza di un atto da parte del destinatario, ogniquale volta tale certezza sia richiesta perché si producano, in tutto o in parte, gli effetti propri dell'atto medesimo. Per approfondimenti in merito all'istituto della notifica, si vedano C. Punzi, *La notificazione degli atti nel processo civile*, Milano, 1959.

⁴³⁰ In senso proprio la «comunicazione» sta ad indicare l'attività con la quale il cancelliere dà notizia a determinati soggetti – che possono essere, a seconda dei casi, le parti, il pubblico ministero, il consulente tecnico o altri ausiliari del giudice, o i testimoni – di un certo atto o fatto del procedimento, oppure, più spesso, di un provvedimento del giudice, attraverso la consegna, diretta o indiretta, del cosiddetto biglietto di cancelleria. Ciò che contraddistingue la comunicazione rispetto alla notificazione è, dunque, rappresentato non tanto dalle modalità della trasmissione di tale documento – che possono essere anche identiche a quelle della notificazione – quanto dalla circostanza che essa, pur quando non riguardi un mero fatto, non mira ad assicurare la conoscenza integrale dell'atto o del provvedimento che ne è oggetto, bensì a fornire una notizia sintetica ed essenziale. Per ulteriori approfondimenti rinviamo a S. La China, voce *Comunicazione*, in *Enc. Giur.*, XXI, Roma, 1990, pp. 789 e ss.

⁴³¹ Secondo cui *«la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'amministrazione finanziaria, secondo le modalità previste dalla seguente legge»*.

essenziali stabiliti dall'art. 148 c.p.c.⁴³². Tale adempimento è imposto, dal comma 2 dell'art. 149 c.p.c., anche per le notificazioni eseguite tramite il servizio postale, in tal caso richiedendosi che l'agente notificatore, compilando la relata di notifica "sull'originale e sulla copia dell'atto", faccia "menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento". E' dall'esame della relata di notifica, quindi, che si evince l'intervenuta intermediazione dell'agente notificatore.

La relazione di notificazione è, dunque, elemento costitutivo essenziale per il perfezionamento del procedimento notificatorio e la sua mancanza determina, secondo altresì l'orientamento costante della giurisprudenza di merito, la giuridica inesistenza della notificazione della cartella di pagamento⁴³³ - atteso che l'atto fuoriesce

⁴³² La norma prevede che «l'ufficiale giudiziario certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto.

La relazione indica la persona alla quale è consegnata la copia e le sue qualità, nonché il luogo della consegna, oppure le ricerche, anche anagrafiche, fatte dall'ufficiale giudiziario, i motivi della mancata consegna e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario».

Sull'immediata applicabilità dell'art. 148 c.p.c. alle notifiche degli atti del processo tributario, si veda, significativamente, Cass. 7 ottobre 2002, n. 1432.

⁴³³ L'impostazione della dottrina più risalente non ammetteva, quanto meno nel diritto amministrativo, la coesistenza tra nullità ed inesistenza dell'atto. Infatti, secondo l'approccio tradizionale (c.d. teoria funzionale o causale della fattispecie) l'inidoneità dell'atto nullo alla produzione di effetti giuridici (*quod nullum est nullum producit effectum*) conduce lo stesso nell'area dell'inesistenza. Ad avviso di G. Santoro Passarelli, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1966, pp. 241 e ss., l'idea sottesa a tale conclusione è che un fatto possa qualificarsi giuridico solo in quanto idoneo a produrre effetti giuridici. In effetti se si instaura una relazione biunivoca indefettibile tra giuridicità del fatto e produzione degli effetti, è allora giocoforza concludere che nullità ed inesistenza coincidono. In sostanza un fatto intanto si può ritenere esistente giuridicamente in quanto l'ordinamento vi riconosca determinati effetti; laddove una fattispecie non sia idonea a produrre alcuno effetto giuridico perché l'ordinamento la ritiene inficiata da una patologia talmente grave da impedirne l'efficacia sin dall'inizio, si deve ritenere che la fattispecie, in quanto *ab origine* improduttiva di effetti, sia sempre e comunque giuridicamente inesistente. Studi più recenti hanno però condotto a teorizzare, per contro, la necessità di distinguere tra nullità ed inesistenza. La nullità è la sanzione che discende da un giudizio di disvalore espresso dall'ordinamento giuridico; l'inesistenza, invece, impedisce qualsivoglia sussunzione dell'atto in una fattispecie normativa astratta, collocando l'atto nel dominio dell'irrilevanza giuridica. La dottrina citata (teoria c.d. realistica) ha rivisto criticamente il presupposto fondamentale dell'opposta tesi, secondo cui un fatto può qualificarsi giuridico solo in quanto produce effetti giuridici. Messo in dubbio tale assunto, è impossibile non riconoscere l'utilità ed anzi la necessità di una distinzione tra nullità ed inesistenza dell'atto. In realtà l'idoneità del fatto alla produzione di effetti giuridici è solo uno degli indici della giuridicità del fatto stesso. Bisogna, infatti, tenere distinto il profilo dell'efficacia da quello della rilevanza, intesa come efficacia potenziale: il giudizio di rilevanza è il primo dei momenti in cui si articola l'operazione di qualificazione giuridica del fatto e serve a verificare se un dato della realtà extragiuridica sia conforme al modello astratto previsto dall'ordinamento, indipendentemente dalla produzione degli effetti. Così è ben possibile che un fatto, ancorché inefficace e quindi inidoneo alla produzione degli effetti suoi tipici, assuma ciononostante rilevanza giuridica. La produzione degli effetti potrebbe restare preclusa per le ragioni

completamente dallo schema legale della notificazione, difettando totalmente gli elementi caratterizzanti che consentono la qualificazione dell'atto stesso come conforme al modello legale delle notificazioni⁴³⁴ - vizio non sanabile per effetto dell'intervenuta impugnazione dell'atto davanti al giudice tributario⁴³⁵.

più varie, magari soltanto perché differita nel tempo. In conclusione, i sostenitori dell'approccio c.d. realistico ritengono che: posto che la giuridicità del fatto non dipende dalla sua idoneità alla produzione di effetti bensì dal giudizio di rilevanza, e che, dunque, la qualificazione di nullità (dell'atto) non coincide affatto con quella di irrilevanza (del fatto), appare scorretta la tradizionale assimilazione tra nullità ed inesistenza. Non è possibile, alla luce della nozione di rilevanza giuridica, affermare che una fattispecie non esiste perché non produce effetti. Al contrario, il fatto stesso che il legislatore si preoccupi di disciplinare la nullità dell'atto dimostra che la fattispecie è giuridicamente rilevante per il diritto: l'ordinamento la prende in considerazione proprio al fine di precluderne, in determinate circostanze, gli effetti. Altro è a dirsi per il provvedimento inesistente – che ricade nell'area del giuridicamente irrilevante – la cui improduttività di effetti non ha bisogno di una previsione legislativa ma deriva da una sua inettitudine intrinseca. Ma vi è di più. I sostenitori della necessaria previsione dei concetti di nullità e di inesistenza partono anche da un profilo squisitamente materiale. Sotto il profilo pratico, si dice, è ben possibile che il provvedimento, ancorché nullo, sia portato ugualmente ad esecuzione e produca di fatto taluni effetti materiali cui il privato potrà sottrarsi chiedendo al giudice una pronuncia dichiarativa della nullità. In pratica la fattispecie nulla, per il fatto di essere comunque esistente, è idonea a generare una situazione apparente, per cui alla realtà degli effetti materiali dell'atto non corrisponde la realtà giuridica. Diversa è la condizione del provvedimento inesistente, il quale invece non può produrre alcuno effetto materiale, oltre che giuridico, ed è intrinsecamente inidoneo a produrre dei risultati. Su questi temi rinviamo a C. D'Orsonnia, *Il problema della nullità in diritto amministrativo*, Milano, 2004; P. Falzea, voce *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965, pp. 457 e ss.; Id., voce *Rilevanza giuridica*, *ibidem*, XL, Milano 1989, pp. 900 e ss.

⁴³⁴ Cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza 19 luglio 2010, n. 264; Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sentenza 29 giugno 2010, n. 436, ove, rilevato che la cartella di pagamento è stata consegnata a mezzo del servizio postale e verificato che la parte della cartella dedicata alla relazione di notifica risulta non compilata, ha affermato che: «*la semplice spedizione a mezzo del servizio postale, in difetto della predetta relata, non possa in alcun modo essere qualificata come notificazione. Pertanto, mancando la notificazione, deve concludersi che non è mai stato portato a compimento il procedimento di formazione della cartella la quale peraltro deve essere annullata*». Dello stesso avviso Commissione Tributaria Regionale Lombardia, sentenza 17 dicembre 2009 n. 141 e Commissione Tributaria Provinciale Emilia Romagna, sentenza 3 novembre 2009 n. 103.

⁴³⁵ Tra le ultime si veda Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sent. 29 dicembre 2010, n. 533 che, dopo una completa ed esemplare esegesi, anche storica, dell'art. 26 del citato D.P.R. n. 602/1973 e dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, norme che dettano tassative prescrizioni finalizzate a garantire il risultato del ricevimento dell'atto da parte del destinatario e ad attribuire certezza all'esito del procedimento notificatorio, conclude sentenziando che «*la previsione contenuta nell'art. 26 della notifica mediante raccomandata con avviso di ricevimento debba essere letta esclusivamente come modalità esecutive, alla stregua di quanto stabilisce la L. 890/1982, pur sempre affidata all'organo della notificazione, all'interno della struttura operativa (l'art. 45 D.Lgs. 112/1999 prevede che il concessionario per la notifica delle cartelle di pagamento e degli avvisi contenenti l'intimazione ad adempiere possa nominare uno o più messi notificatori che non possono farsi rappresentare o sostituire) ovvero all'esterno di essa (ex art. 26 D.P.R. 602/1973, messi comunali o agenti della polizia municipale), sicché una volta che la notificazione risulti sottratta al concessionario, l'attività che a riguardo sia da lui compiuta è inesistente e il vizio relativo non è sanabile ai sensi dell'art. 156 c.p.c. che, quand'anche fosse ritenuto applicabile ad atti diversi da*

Da ultimo, in sede di impugnazione, per vizi propri, della cartella di pagamento può essere censurato il difetto di sottoscrizione della medesima⁴³⁶.

Tale conclusione origina dalla natura della cartella di pagamento quale atto amministrativo recettizio. Impostazione che, indirettamente, è stata adottata, del resto, dalla Corte Costituzionale nell'ordinanza del 9 novembre 2007, n. 377, con cui ha ritenuto viziate le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento. In quell'occasione la Consulta ha osservato che ogni provvedimento amministrativo, fra cui rientra anche quello che conduce all'iscrizione a ruolo, è il risultato di un procedimento regolato dalla Legge a cui si applicano le garanzie previste, in via generale, dalla Legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente) ed, in particolare, dal comma 2 dell'art. 7 della medesima Legge, secondo cui *“le cartelle di pagamento devono tassativamente indicare il responsabile del procedimento”* oltre agli altri requisiti di validità ivi richiamati.

Del resto, alla medesima conclusione si giunge, sul versante processualcivilistico, prendendo coscienza della circostanza giuridica che la cartella di pagamento è

quelli processuali (la cartella in questione tale non è), non può essere invocato al di fuori delle ipotesi di nullità».

Alle medesime conclusioni giunge la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sent. 28 maggio 2010, n. 61. I giudici milanesi hanno affermato che *«la relata di notifica è prevista come momento fondamentale nell'ambito del procedimento di notificazione sia dal codice di rito che dalla normativa speciale e non è integralmente surrogabile dall'attività dell'ufficiale postale, sicché la sua mancanza, anche nella notificazione a mezzo del servizio postale, non può essere ritenuta una mera irregolarità, nella specie deve escludersi che la nullità della notificazione possa esser stata sanata dal tempestivo ricorso proposto dalla contribuente»* e, inoltre, *«la mancata compilazione della relata in violazione dell'art. 148 c.p.c., determina non la semplice nullità della notifica, bensì la “giuridica inesistenza” della stessa, patologia non sanabile in senso assoluto».* Peraltro, tale pronuncia richiama la sentenza della Corte di Cassazione del 1° giugno 1999, n. 5305, secondo cui *«qualora nell'originale dell'atto da notificare la relazione sia priva della sottoscrizione dell'ufficiale giudiziario, la notificazione deve ritenersi inesistente e non semplicemente nulla, non essendo configurabile una notifica in senso giuridico ove manca il requisito indefettibile per l'attestazione dell'attività compiuta».*

Sulla stessa lunghezza d'onda, Comm. Trib. Prov. Vercelli, 14 giugno 2010, n. 49; Comm. Trib. Prov. Lecce, 16 novembre 2009, n. 909; Comm. Trib. Prov. Parma, 9 luglio 2008, n. 60; Comm. Trib. Prov. Genova, 12 giugno 2008, n. 125; Comm. Trib. Prov. Milano, 2 gennaio 2008, n. 449; Comm. Trib. Prov. Vicenza, 19 dicembre 2007, n. 114.

⁴³⁶ Con specifico riferimento all'invalidità derivante dal difetto di sottoscrizione, secondo M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, p. 214, questa andrebbe individuata nell'annullabilità, poiché l'elemento mancante non avrebbe una funzione meramente formale ma tutelerebbe un'esigenza sostanziale ed in tal senso vengono dall'Autore richiamati alcuni precedenti giurisprudenziali (Cass. n. 14626 del 2000 e Cass. n. 9779 del 2003). Diversamente, secondo F. Tesaurò, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., p. 1446, il difetto di sottoscrizione darebbe luogo ad una forma di invalidità più grave, identificabile, ante L. n. 15 del 2005, nell'inesistenza dell'atto impositivo e, post L. n. 15 del 2005, nella nullità ex art. 21-septies, l. n. 241 del 1990.

sostanzialmente un atto di precetto, assumendone la veste e la funzione. Difatti, tale atto contiene, in calce alla prima pagina, l'intimazione ad adempiere l'obbligazione risultante dal ruolo (entro 60 giorni dalla data di notificazione), con l'avvertimento che, in difetto, si procederà ad esecuzione forzata (art. 25 D.P.R. n. 602/1973). Con la notifica della cartella di pagamento si concretizza, dunque, la fattispecie prevista dall'art. 479 c.p.c., ai sensi del quale *“il precetto (nel caso di specie la cartella) può essere redatto di seguito al titolo esecutivo (nel caso di specie l'iscrizione a ruolo) ed essere notificato insieme purché la notifica sia fatta alla parte personalmente”*. Non essendo attualmente più previsto l'avviso di mora, le sue funzioni sono esercitate dalla cartella di pagamento, che, al pari del “vecchio” avviso di mora, costituisce precetto⁴³⁷. Ed allora, considerato che il precetto esige la firma dell'intimante e del suo procuratore, allo stesso modo la cartella di pagamento, tenuto conto della sua natura e della funzione assoluta, dovrà anch'essa recare la sottoscrizione dell'esattore, pena l'inesistenza o l'invalidità dell'intimazione.

Siffatto ultimo adempimento non determinerebbe esclusivamente l'effetto di provare la riconduzione dell'atto al suo autore, bensì rappresenta requisito imprescindibile di esistenza giuridica dell'atto in quanto il titolare del potere di emetterlo, al momento di apposizione della firma, gli dà vita nel contesto giuridico. Donde, l'iniziativa del titolare, concretizzatasi nella sottoscrizione della cartella, è insostituibile, soprattutto se si pensa al fatto che tale comportamento determina l'assunzione di responsabilità del funzionario riguardo agli effetti che l'atto produrrà una volta portato a conoscenza del destinatario⁴³⁸.

⁴³⁷ La giurisprudenza di merito e di legittimità sembra orientata a sancire l'equipollenza tra l'avviso di mora ed il precetto. Tra le altre, Cass., 30 luglio 2002, n. 11227; Comm. Trib. Reg. Puglia, 4 maggio 2009, n. 63; Comm. Trib. Prov. Treviso, 14 gennaio 2009, n. 8; Comm. Trib. Prov. Messina, 11 giugno 2008, n. 255; Comm. Trib. Reg. Lazio, 13 febbraio 2008, n. 7; Comm. Trib. Reg. Veneto, 8 novembre 2006, n. 56; Comm. Trib. Prov. Padova, 22 novembre 2006, n. 253.

⁴³⁸ Sull'argomento, infatti, si sono pronunciati, in senso di favorevole accoglimento dell'eccezione di difetto di sottoscrizione, i Giudici tributari. In tal senso cfr., tra le altre, Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sent. 1° marzo 2010, n. 26. In quell'occasione i giudici hanno precisato che *«secondo i principi generali le cartelle di pagamento, in quanto atti amministrativi, privi di sottoscrizione e/o indicazione del responsabile del procedimento, non si sottraggono alla censura di annullamento»*. Cfr. anche Comm. trib. prov. di Padova, sentenze 22 giugno 2000, n. 69; 21 ottobre 1999, n. 285; 14 settembre 1999, n. 197; Comm. trib. prov. di Rovigo, sentenze 7 dicembre 1994, n. 100; 6 febbraio 2008, n. 2; 8 febbraio 2008, n. 4; Comm. trib. reg. di Torino, sent. 22 giugno 2001, n. 29 (in “il fisco” n. 37/2001, pag. 12208); Comm. trib. reg. di Venezia, sentenze 6 novembre 1997, n. 153; 14 novembre 2000, n. 88; 26 settembre 2002, n. 61; 8 novembre 2006, n. 56. Nello stesso senso, in dottrina si segnala la posizione sostenuta da E. Fortuna, *La valenza giuridica della cartella*

4. La concentrazione della riscossione nell'accertamento e le sue ricadute sul piano processuale. Segnatamente, la dubbia costituzionalità di una tutela cautelare “a termine” avverso l'avviso di accertamento ad effetti immediatamente esecutivi.

L'attribuzione della natura di titolo esecutivo agli avvisi di accertamento e la conseguente possibilità di procedere ad esecuzione forzata per l'esazione coattiva delle somme risultanti dall'atto impositivo (quasi) immediatamente esecutivo⁴³⁹ impattano prepotentemente in sede processuale, ed in particolar modo sui rimedi cautelari esperibili dal contribuente per sospendere l'efficacia immediatamente esecutiva dell'atto impositivo. Egli, difatti, avverso questo “nuovo” atto, potrà domandare la sospensione degli effetti esecutivi sia in via amministrativa⁴⁴⁰ - facoltà che, sulla base della disciplina sino ad oggi operante, era limitata soltanto all'ipotesi di iscrizione a ruolo che assumesse, altresì, funzione impositiva⁴⁴¹ - sia nella sede giudiziale. Sotto il

di pagamento priva di sottoscrizione e senza l'indicazione del responsabile del procedimento, in Il Fisco n. 44/2007, pp. 6363 e ss.; E. Orsi, Recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di (il)legittimità delle cartelle di pagamento, in Il fisco, n. 28/07, pp. 4101 e ss.

⁴³⁹ La previsione dell'immediata esecutività contestuale alla notifica dell'accertamento è stata modificata durante l'iter di approvazione del disegno di legge di conversione a favore di una scelta più coerente e nel rispetto dei principi costituzionali. Pertanto il termine è stato differito a sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo, e ciò al fine di concedere al ricorrente la possibilità di un tempestivo ricorso, per vedere se le sue ragioni cautelari siano degne di accoglimento, e così ripristinando una maggiore garanzia per il contribuente, pur in rapporto alla necessità di una riscossione più celere ed efficace.

⁴⁴⁰ Il recente intervento normativo di cui al D.L. n. 78 del 2010 ha affermato, difatti, la possibilità per il contribuente di richiedere la sospensione della riscossione in via amministrativa. In proposito, l'art. 29, comma 1, lett. g) del D.L. n. 78 del 2010 prevede che in caso di ricorso avverso gli atti di cui alla lett. a) della medesima disposizione si applica l'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, rubricato “*Sospensione amministrativa della riscossione*”. Pertanto, considerato che ai sensi della richiamata lett. g), i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati, ai fini della procedura di riscossione, agli avvisi di accertamento aventi efficacia esecutiva e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e posto che i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le nuove disposizioni, ne consegue che anche con riferimento agli avvisi di accertamento esecutivi, la sospensione amministrativa della riscossione può essere disposta in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificato all'Agente della riscossione e al contribuente, ferma restando la possibilità che il provvedimento possa, tuttavia, essere revocato qualora sopraggiunga fondato pericolo per la riscossione. Nel senso di ritenere applicabile la sospensione amministrativa agli avvisi di accertamento immediatamente esecutivi si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate nella recente Circolare del 15 febbraio 2011, n. 4.

⁴⁴¹ L'art. 39 del D.P.R. n. 602/73, rubricato “sospensione amministrativa”, così dispone: «*Il ricorso contro il ruolo di cui all'art. 19 del D.L. n. 31 dicembre 1992, n. 546, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con*

profilo cautelare, quindi, convivono e si cumulano – trattandosi di potestà autonome ed indipendenti, quanto a presupposti, procedure di esercizio ed effetti – il potere di sospensione (di tipo giurisdizionale) attribuito alle Commissioni Tributarie e quello (di natura amministrativa) attuato direttamente dall'Amministrazione finanziaria.

Non è questa la sede per esaminare, *ex professo*, l'essenza ontologica dell'istituto della sospensione amministrativa della riscossione – che, secondo parte della dottrina, non assumerebbe i caratteri di un rimedio cautelare vero e proprio⁴⁴² – nondimeno non sembra inutile segnalare, *en passant*, i seguenti due profili tra loro, per certi versi, connessi: i) con la novella normativa di cui si discute la sospensione amministrativa potrà essere accordata non solo quando il ricorso contro l'avviso di accertamento attenga ai vizi (formali) afferenti il titolo esecutivo (ad esempio, nullità della notifica, carenza dell'intimazione ad adempiere, etc...) ma, altresì, per qualsiasi motivo che riguardi la legittimità, nel merito, dell'atto impositivo; ii) al fine di incrementare (*rectius*: implementare) l'utilizzo dello strumento della sospensione in via amministrativa, quale rimedio non semplicemente alternativo alla tutela cautelare

provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione».

In generale, sulla sospensione della riscossione in via amministrativa si rimanda, tra gli altri, a G. Bellagamba, *Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 16 maggio 1996 n. 259*, Torino, 1996, p. 167; M. Nardi, *I poteri delle commissioni tributarie*, Padova, 2001, pp. 100 e ss.; U. Perrucci, *Sospensioni in via amministrativa e giudiziaria*, in *Boll. Trib.*, 1997, pp. 422 e ss.; S. Capolupo, *Sospensione cautelare. Una questione ancora aperta*, in *Il fisco*, n. 25/01, pp. 10894 e ss.; O. Saccone, *Sopravvivenza dell'istituto della sospensiva amministrativa ex art. 39 del D. P.R. n. 602/1973*, in *Corr. trib.*, n.12/96, pp. 1423 e ss.

⁴⁴² Già prima della novella normativa, parte della dottrina si era interrogata sulla natura della sospensione della riscossione in via amministrativa (cfr. C. Glendi, *Brevi note al D.L. 15 marzo 1996, n. 123 sul nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, pp. 387 e ss.; C. Magnani, *La sospensione della riscossione dei tributi fra autotutela amministrativa e tutela cautelare*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, pp. 827 e ss.), evidenziando come la stessa, diversamente da quella in via giudiziale, non presentasse le caratteristiche strutturali e i profili funzionali di un rimedio cautelare, ma, per contro, fosse riconducibile all'autotutela in senso lato, ossia come espressione del potere di riesame dei provvedimenti impositivi ed esattivi riconosciuto all'amministrazione finanziaria per la comparazione di contrapposti interessi (pubblici e privati). Anzitutto, difatti, nell'esercizio del potere di sospensione amministrativa mancherebbe ogni riferimento al pericolo di danno da parte del contribuente, essendo, per contro, preminente l'opposto profilo del pericolo di danno per l'Erario nel riscuotere le imposte pretese. Tale deduzione troverebbe conferma testuale nell'art. 39 richiamato, laddove non richiede espressamente, ai fini del rilascio della sospensione, la dimostrazione da parte del contribuente del danno grave ed irreparabile nel corrispondere immediatamente le somme richieste. Di poi, altro elemento che corroborerebbe la tesi dell'esclusione, nell'istituto della sospensione in via amministrativa, della natura tipica di un provvedimento cautelare, consiste nell'assenza di meccanismi di carattere procedurale in grado di assicurare la pronuncia in termini di contingente brevità, come imposto invece dalle esigenze cautelari, ricorrendo, al contrario, tempi solitamente lunghi per concludere l'apposita istruttoria.

giurisdizionale, sarebbe opportuno un intervento normativo teso a delimitare la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, mediante la dettagliata indicazione dei presupposti necessari per ottenere la sospensione, con contestuale previsione di un termine perentorio per assumere tale decisione.

Operata tale premessa e prima ancora di focalizzare l'attenzione sui recenti interventi normativi che hanno interessato la tutela cautelare giurisdizionale del contribuente nei confronti del nuovo atto impositivo ad effetti immediatamente esecutivi, si rendono opportune brevi considerazioni di carattere sistematico sull'istituto della sospensione cautelare codificato dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546/92.

In risposta alla naturale aspirazione del contribuente a beneficiare di una tutela interinale delle proprie ragioni in attesa del loro definitivo accertamento nella sede del giudizio di merito, il Legislatore tributario, con la previsione contenuta nel menzionato articolo 47, ha attribuito al contribuente la facoltà di richiedere, a mezzo di apposita istanza, la sospensione dell'atto impugnato in via giurisdizionale. L'approdo a tale disposizione ha rappresentato l'esito (auspicato) di un progressivo e travagliato riconoscimento dell'importanza, anche in materia tributaria, della tutela cautelare, quale momento essenziale ed imprescindibile dello stesso diritto di azione, consacrato nell'art. 24 della Costituzione, in quanto impedisce il verificarsi, in attesa della decisione di merito, di eventuali danni in capo al contribuente.

Anteriormente alla riforma del contenzioso tributario, la normativa previgente non contemplava alcun rimedio volto ad impedire che dall'attuazione della pretesa fiscale in pendenza del giudizio potesse derivare al contribuente un danno grave e non più suscettibile di essere riparato in caso di accoglimento della domanda. In specie, avverso l'iscrizione provvisoria a ruolo, si riteneva non fosse proponibile né l'istanza di sospensione dell'atto dinanzi alla Commissione Tributaria⁴⁴³, né, tanto meno, la procedura d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.* davanti al Giudice ordinario⁴⁴⁴; l'unico rimedio consentito, di natura amministrativa, si estrinsecava nella domanda rivolta

⁴⁴³ In tal senso si sono espresse, Cass., SS.UU., 5 marzo 1980, n. 1471; Cass., SS.UU., 20 gennaio 1987, n. 461.

⁴⁴⁴ In più di una occasione la Corte di Cassazione ha dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione per carenza del potere del Giudice ordinario di pronunciare l'inibitoria dell'efficacia degli atti impositivi (si confronti Cass., SS. UU., 8 agosto 1989, n. 3660; Cass., SS. UU., 26 febbraio 1991, n. 2049; Cass., SS.UU. 5 novembre 1992, n. 1396). Per un'approfondita disamina della giurisprudenza in proposito rinviamo a S. Muleo, *La tutela cautelare*, in F. Tesauro, *Il processo tributario*, 1998, p. 836 e ss.; C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, pp. 42 e ss.

all'Intendente di Finanza, con successiva possibilità di gravame innanzi agli organi della giustizia amministrativa. Difatti, sia la Corte di Cassazione⁴⁴⁵, sia la Corte Costituzionale⁴⁴⁶, questa più volte investita della questione di costituzionalità del sistema delineato, per asserita violazione degli artt. 3, 24, 53 e 113, si erano concordemente espresse in senso negativo rispetto al riconoscimento del potere cautelare ai componenti delle Commissioni tributarie⁴⁴⁷. Pur tuttavia il Legislatore⁴⁴⁸, in sede di riforma del processo tributario, ha accolto i moniti provenienti dalla dottrina, attribuendo in via generalizzata alle Commissioni Tributarie il potere cautelare di cui

⁴⁴⁵ In tal senso, oltre alle pronunce richiamate alle note precedenti, si confrontino Cass., 5 marzo 1980, nn. 1471, 1472, 1473; Cass. 20 ottobre 1983, n. 6151; Cass. 23 marzo 1985, n. 2085; Cass. SS. UU. 5 ottobre 1987, nn. 7423 e 7425; Cass. SS. UU., 25 gennaio 1989, n. 439; Cass., SS.UU. 27 luglio 1989, n. 3408; Cass., SS.UU. 15 ottobre 1992, n. 11812; Cass., SS.UU., 4 febbraio 1993, n. 2494; Cass. SS.UU., 29 novembre 1993, n. 11812.

⁴⁴⁶ La Corte Costituzionale, a più riprese, ha rigettato le questioni di costituzionalità dell'affidamento al solo Intendente di finanza del potere di sospendere l'esecuzione fiscale, sul presupposto che il contribuente fosse tutelato, oltre che dal potere di sospensione amministrativa e dall'iscrizione soltanto parziale dei tributi non definitivamente accertati, anche tramite la possibilità di vedere reintegrato il proprio patrimonio a seguito della sentenza di merito per lui favorevole. In tal senso Corte Cost., 1° aprile 1982, n. 63, con nota di F. Tesauro, *La sospensione della riscossione al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Boll. Trib.*, 1982, p. 729; Corte Cost. 24 marzo 1983, ordinanza n. 80; Corte Cost. 23 dicembre 1986, ordinanza n. 288; Corte Cost. 26 novembre 1987, ordinanza 427; Corte Cost. 17 dicembre 1987, ordinanza n. 550; Corte Cost. 6 dicembre 1989, ordinanza n. 529; Corte Cost. 11 marzo 1991, ordinanza n. 112.

Tuttavia, in senso difforme rispetto alla riferita giurisprudenza, la stessa Corte Costituzionale con la pronuncia del 25 giugno 1985, n. 190, seppur statuendo in relazione al giudizio amministrativo avente ad oggetto controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego, aveva affermato il principio secondo cui l'art. 24, comma 1, della Costituzione richiede la previsione da parte del Legislatore di forme di tutela cautelare a salvaguardia dei diritti soggettivi del cittadino, riconoscendo così alla giurisdizione cautelare il carattere di componente essenziale per l'effettività della tutela giurisdizionale, al pari di quella cognitiva e di quella esecutiva.

⁴⁴⁷ In merito alle ragioni sottese alla tenace opposizione della giurisprudenza di vertice, C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)*, cit., p. 26, notava come la strenua opposizione dei giudici di Cassazione e della Consulta al riconoscimento di tale potere alle Commissioni Tributarie poteva essere compresa, ed in parte giustificata, alla luce del contesto storico allora vigente, trovando spiegazione nell'allora ritenuta inadeguatezza dei giudici tributari, così come allora organizzati e reclutati, all'esercizio di una funzione giurisdizionale che comprendesse anche l'impiego di poteri cautelari e nelle modalità di svolgimento del contenzioso tributario secondo la disciplina allora vigente.

⁴⁴⁸ L'art. 30, lett. h) della legge delega n. 413/1991 ha imposto al legislatore delegato di prevedere «un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con l'obbligo di fissazione dell'udienza entro novanta giorni». In attuazione di tale indicazione è stato formulato l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/92, che la relazione di accompagnamento del disegno di decreto delegato ritiene come «uno dei punti più significativi della nuova normativa sul processo tributario, che risolve, nel modo migliore, forse la più travagliata delle problematiche mai riscontrate in materia».

all'art. 47 citato, norma che si è andata ad inserire nell'ambito di un nuovo assetto organizzativo dei Giudici tributari e di un nuovo processo tributario.

Così valorizzato l'ingresso, nel sistema processuale tributario, della tutela cautelare nei confronti degli effetti esecutivi degli atti impositivi, risulterà più agevole cogliere la *ratio* che ha ispirato i due recenti interventi normativi – che, *prima facie*, sembrerebbero tra loro opposti – e che hanno interessato la sospensione cautelare, in sede giurisdizionale, degli effetti esecutivi dei nuovi avvisi di accertamento: l'uno, ispirato ad esigenze di garanzia dell'interesse erariale ad una rapida riscossione delle imposte, è stato abolito in sede di conversione in Legge del Decreto che lo introduceva; l'altro, di grande attualità e tuttora in vigore, teso a garantire effettivamente la tutela cautelare al contribuente debitore d'imposta ed evitare il ricorso all'inviso meccanismo del *solve et repete*.

Il primo intervento normativo cui si allude è stato disciplinato dall'art. 38, comma 9, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 e prevedeva una modifica all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, riducendo, drasticamente, a centocinquanta giorni il termine massimo di efficacia della sospensione cautelare concessa dal giudice^{449/450}. Non v'è dubbio che la previsione di siffatta tutela cautelare "*ad tempus*" presenta(va), evidentemente, manifesti profili di incostituzionalità⁴⁵¹: *in primis*, finiva per snaturare l'essenza stessa

⁴⁴⁹ Secondo l'art 38, comma 9, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78: «*Al fine di accelerare la riscossione, sono adottate le seguenti misure:*

a) all'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sono apportate le seguenti modificazioni:

1) al comma 1, dopo la parola: "sospensione", sono inserite le seguenti: "per un periodo massimo di centocinquanta giorni";

2) al comma 7, dopo le parole "primo grado" sono aggiunte le seguenti: "e, in ogni caso, decorsi centocinquanta giorni dalla data del provvedimento di sospensione".

b) all'articolo 24 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 e' aggiunto il seguente comma: "5-bis. Con il provvedimento che accoglie l'istanza di sospensione, il giudice fissa la data dell'udienza di trattazione nel termine di trenta giorni. La causa è decisa nei successivi centoventi giorni. Allo scadere del termine di centocinquanta giorni dalla data di emanazione del provvedimento di sospensione, il provvedimento perde efficacia».

⁴⁵⁰ Ad onor del vero, la possibilità di prevedere un termine fisso di efficacia della sospensione cautelare venne paventata già in sede di lavori preparatori al menzionato art. 30 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, contenente la delega per la revisione del contenzioso tributario. La proposta, tuttavia, fu abbandonata, in sede di Commissione alla Camera per gli affari costituzionali, in quanto ritenuta contraria ai principi costituzionali e si optò, quindi, per la previsione del rimedio cautelare regolamentato dall'art. 47.

⁴⁵¹ La dottrina si era interrogata sulla possibile (in)costituzionalità di simile limitazione. Si confronti C. Glendi, *Nuove frontiere per la tutela cautelare*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2163 e ss.; C. Glendi, *La Corte Costituzionale sancisce l'illegittimità della tutela cautelare "ad tempus"*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010, pp. 944 e ss.; A. Cantelli, *Manovra correttiva (d.l. 31 maggio*

della misura cautelare che, nell'impianto dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, è stata dal Legislatore concepita *ab origine* come strumentale al giudizio di merito⁴⁵², con funzione servente rispetto alla decisione finale; in seconda battuta, subordinare l'operatività della sospensione cautelare alla tempestività della decisione di merito, circostanza imputabile al Giudice ed al suo apparato organizzativo, e non già al persistere dei presupposti fattuali e giuridici in forza dei quali essa era stata accordata, risultava in insanabile conflitto con l'articolo 24 della Costituzione che garantisce l'effettività del diritto all'azione.

Ulteriore conferma del carattere incostituzionale della proposta norma sembrerebbe derivare dalla constatazione che essa è stata soppressa proprio a ridosso della pubblicazione della sentenza della Corte Costituzionale, 23 luglio 2010, n. 281⁴⁵³, che, a sua volta, segue ad un'altra importante sentenza pronunciata dalla stessa Corte Costituzionale il 17 giugno 2010, n. 217⁴⁵⁴, afferente la tutela cautelare, nel processo

2010, n. 78)-Esecutività degli avvisi di accertamento e tutela cautelare, in *Il Fisco*, n. 20/10, pp. 3843 e ss.; .M. Basilavecchia- L. Lovecchio, *Sospensiva di 150 giorni solo per nuove ordinanze*, in *Il Sole 24-Ore*, 9 giugno 2010, i quali hanno proposto una lettura costituzionalmente orientata della norma, nella misura in cui essa avesse potuto consentire al contribuente di riproporre l'istanza di sospensione decorsi i centocinquanta giorni.

⁴⁵² Evidenzia la stretta correlazione esistente tra procedimento cautelare e giudizio di merito C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)*, cit., pp. 94 e ss.

⁴⁵³ In *GT- Riv. di giur. trib.*, n. 11/2010, p. 900 e ss.

⁴⁵⁴ In *GT- Riv. di giur. trib.*, n. 10/10, pp. 841 e ss., con commento di F. Randazzo, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*.

Con la pronuncia in esame la Corte Costituzionale, pur dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, così come sollevata dal Giudice *a quo*, ha ammesso che anche nel rito fiscale possa concedersi la sospensione delle sentenze, con conseguente introduzione di una tutela cautelare non circoscritta al primo grado di giudizio. In particolare, ad avviso della Consulta, siccome l'art. 49 del D.Lgs. n. 546/92 prevede l'inapplicabilità dell'art. 337 del c.p.c., relativo all'immediata esecutività delle sentenze, ed, a sua volta, questa disposizione prevede un'ulteriore eccezione alla regola dell'immediata esecutività, la non applicabilità al rito tributario della regola *ex art.* 337 c.p.c. non comporterebbe necessariamente anche l'inapplicabilità delle "eccezioni alla regola" e, quindi, seguendo tale impostazione, non potrebbe essere esclusa la sospendibilità dell'esecutività della sentenza di appello impugnata per cassazione.

Tuttavia, nonostante la chiara presa di posizione della Corte Costituzionale, la Cassazione, con sentenza del 13 ottobre 2010, n. 21121 si è espressa in senso esattamente opposto. Nel caso oggetto di tale pronuncia un contribuente aveva proposto ricorso in Cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale relativa ad alcuni avvisi di liquidazione ICI. Nel ricorso, il contribuente richiedeva, tra l'altro, la provvisoria sospensione dell'esecutività della sentenza opposta. La Cassazione ha ritenuto di non potere accogliere tale richiesta, posto che, secondo l'orientamento della stessa Corte, nel processo tributario è esclusa ogni possibilità di tutela cautelare nei confronti dell'efficacia esecutiva della pronuncia di secondo grado, secondo quanto stabilito negli artt. 49 e 68 del D.Lgs. n. 546/1992.

tributario, oltre il primo grado di giudizio. In specie, con la prima pronuncia menzionata, la Corte Costituzionale, richiamandosi ai principi di effettività, ineludibilità e inviolabilità del diritto di difesa in ogni stato e grado del procedimento, ha dichiarato l'incostituzionalità, per violazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione, della normativa in materia di recupero di aiuti di stato illegittimi innanzi al giudice del lavoro, siccome tale disposizione restringeva l'efficacia del provvedimento cautelare a soli sessanta giorni, incrementabili di altrettanti sessanta, dalla data del provvedimento di concessione della sospensione stessa⁴⁵⁵. In particolare la Corte Costituzionale, pur

Per la Cassazione, infatti, non si verifica, in questi casi, una lesione del diritto di difesa, in quanto la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi doverosa, solo fino al momento della pronuncia di merito. Infatti, se questa è di accoglimento, essa rende superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, se, invece, respinge la domanda del contribuente, essa nega la sussistenza del diritto ed il presupposto stesso dell'inibitoria.

Altalenante appare, al contrario, la giurisprudenza di merito. Si intende far richiamo alle diversamente orientate ord. 29 settembre 2010, n. 136 della Commissione tributaria regionale del Lazio, che ha accolto l'istanza di sospensione ex art. 373 c.p.c., senza peraltro far espressa menzione della sentenza della Corte cost. n. 217/2010; sempre in senso conforme a quanto statuito dalla Consulta si confrontino ord. 27 settembre 2010, n. 4 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, e, più di recente, ord. del 24 maggio 2011, della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. 6.

In senso difforme, ord. 18 ottobre 2010, n. 26 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, Sez. staccata di Brescia, che ha viceversa rigettato l'istanza di sospensione disattendendo quanto statuito nella sent. n. 217/2010 della Consulta, poiché codesto Organo non avrebbe «*esaminato puntualmente i dubbi di costituzionalità sollevati dalla ricorrente, limitandosi ad emettere una pronuncia di inammissibilità*», e ord. del 18 gennaio 2011 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. 46.

⁴⁵⁵ La pronuncia richiamata non attiene direttamente alla materia tributaria. La sentenza concerne la disposizione di cui all'art. 1, comma 3, del D.L. n. 59/2008, convertito dalla legge n. 101/2008, che, con riferimento al contenzioso davanti al giudice del lavoro avverso i recuperi, tramite ruolo, degli aiuti di Stati dichiarati illegittimi dalla Commissione della Comunità europea in materia contributiva, secondo quanto generalmente previsto dall'art. 24, comma 5, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 456, ha stabilito che «*Fuori dai casi in cui è stato disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, con il provvedimento che accoglie l'istanza di sospensione, il giudice fissa la data dell'udienza di trattazione nel termine di trenta giorni. La causa è decisa nei successivi sessanta giorni. Allo scadere del termine di novanta giorni dalla data di emanazione del provvedimento di sospensione, il provvedimento perde efficacia salvo che il giudice, su istanza di parte, riesamini lo stesso e ne disponga la conferma, anche parziale, sulla base dei presupposti di cui ai commi 1 e 2, fissando un termine di efficacia non superiore a sessanta giorni*». La disciplina sottoposta al vaglio della Consulta prevede un meccanismo sostanzialmente analogo alla disciplina prevista in materia di contenzioso sugli atti di recupero degli aiuti di Stato di natura fiscale, rientranti nella giurisdizione del giudice tributario, di cui al comma 4 del neointrodotta art. 47-bis del D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che le controversie relative a tali atti «*sono definite, nel merito, nel termine di sessanta giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione*», con la precisazione che, «*alla scadenza del termine di sessanta giorni dall'emanazione dell'ordinanza di sospensione, il provvedimento perde comunque efficacia, salvo che la Commissione tributaria provveda entro il medesimo termine a riesaminare, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione e ne disponga la conferma, anche parziale*», sulla base dei presupposti specificamente prestabiliti, «*fissando comunque un termine di efficacia, non prorogabile, non superiore a sessanta giorni*». Trattasi di

non escludendo espressamente una limitazione temporale della tutela cautelare, ha statuito che *«qualora per l'esercizio del diritto di difesa, anche e tanto più sotto il profilo della tutela cautelare, siano stabiliti termini così ristretti da non assicurarne l'effettività, il precetto costituzionale è violato»*, precisando di poi che *«la congruità di un termine in materia processuale, se da un lato va valutata in relazione alle esigenze di celerità cui il processo stesso deve ispirarsi, dall'altro deve tener conto anche dell'interesse del soggetto che ha l'onere di compiere un certo atto per salvaguardare i propri diritti»*, e così concludendo che, *«in casi come quello in esame, in cui adempiere all'onere probatorio, ricadente sulla parte che ha promosso il giudizio, richiede di regola l'espletamento di un'attività istruttoria anche complessa, il termine di soli centocinquanta giorni (complessivi) per la conservazione dell'efficacia del provvedimento di sospensione si rivela non congruo»*.

Con la richiamata pronuncia la Corte, pur appuntando precipuamente l'attenzione sulla (in)congruità del limite temporale di efficacia della sospensione cautelare, e perdendo di vista la stretta correlazione tra tale rimedio e la pronuncia di merito, ha comunque riaffermato la copertura costituzionale della tutela cautelare, richiamando a tal fine non solo l'art. 24 Costituzione (nel senso che l'assenza di una protezione giurisdizionale adeguata sul versante cautelare si risolve in una vera e propria negazione del diritto di azione), ma anche operando un duplice richiamo all'art. 111, comma secondo, della Carta Costituzionale. In proposito, da un lato, la Corte si è richiamata al principio di parità delle parti ivi previsto, ravvisando una violazione dello stesso nella misura in cui *«la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione del titolo, collegata al mero decorso di un breve arco di tempo, consente all'ente, che ha proceduto ad iscrivere a ruolo il presunto credito, di azionarlo in via esecutiva pur in presenza delle condizioni che avevano condotto il giudice a disporre la sospensione stessa, così attribuendogli una ingiustificata posizione di vantaggio»*; dall'altro, a quello della ragionevole durata del processo, nel senso che *«il principio di durata ragionevole del processo, ribadito dall'art. 111, secondo comma, Cost., in coerenza con l'art. 6, primo comma, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata con legge 4*

misure che prevedono la cessazione dell'efficacia della sospensione cautelare decorso un periodo di tempo dal provvedimento che ha concesso la sospensione, anche qualora non sia ancora intervenuta la pronuncia di merito.

agosto 1955, n. 848), se è diretto a disporre che il processo stesso non si protragga oltre certi limiti temporali, assicura anche che esso duri per il tempo necessario a consentire un adeguato spiegamento del contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa, di cui il diritto di avvalersi di una sufficiente tutela cautelare è componente essenziale. Infatti, anche questo aspetto è compreso nel canone della ragionevole durata affermato dal suddetto parametro. Pertanto, l'automatica cessazione del provvedimento di sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo, in assenza di qualsiasi verifica circa la permanenza delle ragioni che ne avevano determinato l'adozione, si risolve in un deficit di garanzie che rende la norma censurata non conforme al modello costituzionale».

Alla luce della riferita pronuncia, nonché dell'affermarsi, anche in seno alla dottrina, del pieno riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio⁴⁵⁶, la modifica dell'art. 47 del D.Lgs 546/1992 ad opera dell'art. 38, comma 9, del D.L. n. 70/2010, contenente la previsione di una limitazione temporale alla tutela cautelare, si palesava in stridente contrasto con il riconosciuto fondamento costituzionale della tutela cautelare quale componente essenziale della tutela giurisdizionale, ragion per cui si è optato, come detto, per la sua abrogazione in sede di conversione in legge.

Di poi, la tutela cautelare in via giurisdizionale è stata oggetto di un secondo e recentissimo intervento normativo ad opera del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, c.d. "Decreto sviluppo", il cui art. 7, comma 2, lett. n), n. 3 stabilisce che, in seguito alla proposizione dell'istanza, ai sensi dell'art. 47 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'esecuzione forzata è sospesa fino alla data del provvedimento del Giudice che si pronuncia sull'istanza e, in ogni caso, per un periodo non superiore a centoventi giorni dalla data di notifica dell'istanza stessa, termine poi aumentato a centottanta giorni⁴⁵⁷.

⁴⁵⁶ In dottrina sulla questione della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, richiamiamo F. Randazzo, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, cit., pp. 848 e ss.; C. Glendi, *Sulla sospensione della riscossione dei tributi in pendenza di ricorso per cassazione*, in *GT- Riv. di giur. trib.*, n. 1/2011, pp. 73 e ss.; A. Iorio, *La possibilità di sospendere le azioni esecutive nel contenzioso tributario*, in *Corr. Trib.*, n. 46/2010, pp. 3846 e ss.; A. Cissello, *Corte Cost., n. 217 del 17 giugno 2010- sospensione degli effetti esecutivi delle sentenza*, in *Il Fisco*, n. 27/2010, pp. 4370 e ss.

⁴⁵⁷ Si rimanda al contenuto della nota 1 del terzo capitolo.

Diversamente dall'intervento normativo prima esaminato, ispirato a finalità di tutela dell'interesse erariale e ad una pronta riscossione in danno alla posizione soggettiva del contribuente, quello ora in esame, seppur *prima facie* sembri essere stato emanato a tutela del contribuente ed al fine di attenuare il principio del *solve et repete*, in realtà si espone anch'esso a sospetti profili di incostituzionalità, soprattutto quando quest'ultima finalità si scontra con la declinazione della norma nella prassi. E' pur vero, difatti, che la commentata disposizione introduce una sospensione *ipso iure*, condizionata alla sola proposizione dell'istanza *ex art. 47* del D.Lgs. n. 546/92, ma ciò nonostante il previsto termine di automatica sospensione degli effetti esecutivi dell'atto non risulterebbe sufficiente a permettere l'esame giurisdizionale della presentata istanza di sospensione⁴⁵⁸.

Di tal che, potrebbe verificarsi una disparità di trattamento (processuale) in funzione della diversa capacità, organizzativa e strutturale, delle differenti sedi delle Commissioni Tributarie di pronunciarsi entro il predetto termine, atteso il carico di lavoro spesso sperequato che si registra nelle diverse realtà territoriali ed in considerazione, altresì, del fatto che con l'ingresso del nuovo avviso di accertamento i Giudici tributari saranno inondati di domande cautelari che andranno ad appesantire ancor più un sistema già gravato di suo⁴⁵⁹. E' auspicabile, quindi, un impellente adeguamento degli Organi di giustizia tributaria al nuovo assetto normativo cautelare, in modo da consentire loro con tempestività il vaglio delle richieste di sospensione, allontanando, in tal modo, il rischio, come si è visto non remoto, di un ritorno al *solve et repete* e, contestualmente, garantendo la tutela dell'interesse primario del contribuente a contestare, in tempi utili, l'infondatezza della pretesa erariale subita.

⁴⁵⁸ Il monitoraggio del Dipartimento delle Finanze (dipartimento giustizia tributaria) sul contenzioso 2009 riporta un tempo di attesa di 184,6 giorni nelle Commissioni tributarie provinciali tra la data di deposito dell'istanza cautelare e quella di decisione.

⁴⁵⁹ A tal proposito, Daniela Gobbi, presidente del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in una intervista rilasciata a *Il Sole 24-Ore* del 16 maggio scorso, ha lamentato che la disposizione in commento, allo stato dell'arte, «è praticamente inattuabile, alla luce dei tempi medi che intercorrono tra il deposito dell'istanza di sospensione dell'atto impugnato e la fissazione dell'udienza. Conti alla mano e, considerati i carichi pendenti, le udienze già fissate e la carenza del personale di segreteria, i centoventi giorni previsti per la sospensione – nella maggior parte dei casi – servono a poco».

Osservazioni conclusive

1. Quadro riepilogativo

Al termine della ricerca condotta intorno alla vigente (e previgente) normativa che disciplina l'attività di riscossione delle imposte dirette in base al ruolo ed all'impatto che essa genera sul sistema di tutele, procedurali e processuali, approntate in favore del debitore d'imposta, riteniamo opportuno svolgere una sintesi conclusiva, ulteriore rispetto alle riflessioni volta per volta rassegnate *a latere* dei singoli percorsi di indagine, e per far ciò è necessario ripercorrere le fasi salienti del tragitto sin qui seguito.

Dall'analisi, in chiave storico-evolutiva, dei diversi sistemi di consecuzione dei tributi, attuati in Italia sin dall'epoca preunitaria, sembrerebbe possa accordarsi ragionevole preferenza ad un modello di riscossione il più possibile ancorato alla fase di determinazione dell'imposta, siccome il solo in grado di ridurre le inefficienze burocratiche del servizio ed incrementare il gettito per l'Erario. Lo stretto raccordo tra il momento impositivo e quello della materiale esazione dei tributi configurerebbe, dunque, quel binomio perfetto per lo Stato che mira a garantirsi un flusso regolare e stabile di entrate, con una parallela riduzione dei costi propri da sopportare per l'attività di riscossione. Ed abbiamo osservato che la massima rappresentazione di tale modello si rinviene nella c.d. Legge Sella, n. 192 del 20 aprile 1871, introdotta con l'avvento dell'Unità d'Italia, per il cui tramite si è deciso di implementare una forma di concessione privata del servizio di riscossione, a carattere locale e capillare, affidata alla perizia organizzativa degli Esattori, con l'attribuzione dei costi di gestione del sistema a carico dei contribuenti morosi. In tal modo si è riusciti a traghettare, senza soluzione di continuità e per oltre cento anni, il denaro dalle tasche del contribuente alle casse dell'Ente impositore che, a monte, aveva già predeterminato, secondo il meccanismo del contingente annuale fisso e certo, l'esatto ammontare del tributo che il soggetto passivo d'imposta avrebbe dovuto corrispondere.

Tuttavia, dall'indagine del sistema qui delineato è parimenti emerso che la (sola) vicinanza temporale tra il momento impositivo e quello esattivo, e, di contro, la distanza soggettiva tra l'Organo titolare della funzione di determinazione dei tributi e

quello incaricato della relativa riscossione hanno relegato le tutele del contribuente unicamente alle norme di diritto comune, e ciò nonostante l'Esattore avesse a disposizione strumenti ben più incisivi di quelli vantati dal privato creditore. In altri termini, il sistema di garanzie proprie e peculiari approntate dal Legislatore fiscale in favore del contribuente risultava indubbiamente deficitario ed in alcun modo sufficiente a tutelare questi da eventuali prevaricazioni perpetuate dall'Esattore. Si pensi, ad esempio, alla mancata previsione di qualsivoglia conseguenza, in capo a quest'ultimo, nell'ipotesi in cui avesse ommesso di notificare la cartella di pagamento al contribuente, ovvero la medesima notifica fosse risultata irregolare, ben potendo l'Esattore avviare la successiva procedura esecutiva, domandando al debitore, altresì, l'indennità di mora per ritardato pagamento dell'imposta.

Senonché, la rivoluzione copernicana nelle forme di attuazione del prelievo tributario⁴⁶⁰ - spostando il fulcro dall'Amministrazione finanziaria al contribuente, con il transito da un sistema di etero determinazione del tributo ad un meccanismo di autodeterminazione delle imposte - ha, da un lato, destrutturato e snaturalizzato l'originaria funzione attribuita all'Esattore delle imposte - il quale, ormai, soltanto di rado era chiamato a svolgere l'attività tipica, così perdendo lo scettro di artefice indiscusso dell'andamento delle entrate tributarie - ma ha, dall'altro lato ed in via embrionale⁴⁶¹, gettato le fondamenta per la creazione di un sistema di *statalizzazione* del servizio di riscossione delle imposte, mediante l'osmosi tra il soggetto che genera l'imposizione e colui che si occupa dell'apprensione, anche in via esecutiva, del credito fiscale, con evidenti ripercussioni sul piano delle tutele.

Ed invero la statalizzazione del sistema, riportando all'interno del controllo pubblico il momento di riscossione dei tributi, ha conseguito l'ulteriore merito di estendere a quest'ultima funzione i poteri, le logiche ed i tempi propri dell'attività di

⁴⁶⁰ Alludiamo, evidentemente, alla riforma fiscale promossa, nel 1963, dall'allora Ministro delle Finanze Ezio Vanoni, sfociata, per quanto concerne la materia della riscossione dei tributi, nel D.P.R. n. 858 del 15 maggio 1963.

⁴⁶¹ Come abbiamo diffusamente descritto nel primo capitolo, la consapevolezza, paventata verso gli anni settanta, dell'inutilità, nel mutato contesto impositivo, della figura dell'Esattore - così come concepita dal Ministro Sella, indissolubilmente legata a forme di riscossione ad impulso d'ufficio e traente giustificazione nel meccanismo del compenso mediante aggio posto a carico dei contribuenti - non ha condotto ad un immediato e radicale mutamento del sistema di riscossione, considerato che il Legislatore degli anni Ottanta e Novanta ha preferito adottare correttivi all'impianto legislativo allora in vigore, piuttosto che implementare un nuovo sistema di consecuzione del credito tributario secondo le forme, come poi è accaduto successivamente, della statalizzazione del servizio.

accertamento. A questo punto, la problematica che, per l'effetto, si è palesata è stata quella relativa all'impatto che l'attuale configurazione legislativa produce sul sistema e sul grado di tutele riconosciute (o riconoscibili) al contribuente, nella duplice dimensione procedurale e processuale.

Con precipuo riferimento al profilo procedimentale, abbiamo ritenuto che l'approccio alla delineata questione non potesse prescindere dall'indagine della reale natura giuridica soggettiva assegnata all'Ente preposto alla riscossione, vale a dire ad Equitalia s.p.a., al di là della sua formale qualificazione come persona giuridica privata nella veste di società per azioni. Ed abbiamo avuto modo di constatare che la connotazione pubblicistica di Equitalia deriva sia da espressa disposizione normativa, dal momento che la società è chiamata ad occuparsi dell'*affidamento del servizio nazionale della riscossione* e della più generale funzione di *maneggio di denaro pubblico*⁴⁶², sia dalla morfologia e dal modello di costituzione degli organi societari⁴⁶³, strutturati in maniera tale che lo Stato fosse in grado di controllare (e sindacare) la gestione finanziaria dell'Ente stesso. Orbene, dal carattere pubblicistico di Equitalia è emersa, *de plano*, la previsione di un ventaglio di poteri non solo marcatamente autoritativi ma, altresì, di chiaro stampo discrezionale attribuiti agli Agenti della riscossione, ciò comportando, abbiamo visto, la parallela necessità di disegnare un sistema di tutele procedurali in favore del contribuente ben più complesso di quello disposto per il debitore di diritto comune e, allo stesso momento, speciale, come peculiari si palesano le possibilità realizzative che il creditore fiscale può adottare per recuperare le imposte pretese. L'aver enucleato le ragioni, sia in chiave soggettiva sia sotto il profilo funzionale dell'attività perseguita, di una procedura speciale di attuazione del credito fiscale rispetto alle ordinarie facoltà attribuite normativamente al creditore di diritto comune ha sollevato il quesito sul carattere esclusivo o pienamente sostitutivo degli strumenti di riscossione coattiva goduti dal creditore procedente, giungendo, di poi, alla conclusione che sembrerebbe possibile ricorrere agli strumenti sostanziali e processuali di diritto civile, segnatamente a quelli che governano la

⁴⁶² Il riferimento legislativo è all'art. 3, comma 1, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

⁴⁶³ Ricordiamo la circostanza che è presente un magistrato della Corte dei Conti nella veste di Presidente del Collegio sindacale di Equitalia.

riscossione forzosa del credito, tutte le volte in cui esista una lacuna in tal senso nell'ordinamento tributario⁴⁶⁴.

Sotto il profilo processuale, invece, si è inteso saggiare il grado di tutele che l'attuale sistema normativo appronta nell'interesse del contribuente debitore d'imposta. Ed anche in questa prospettiva, come per la dimensione procedimentale, dall'analisi ricognitiva e critica della vigente configurazione legislativa ci sembra poter rassegnare un giudizio non propriamente positivo del sistema, valutazione che, del resto, tende ad aggravarsi con il debutto dell'avviso di accertamento ad effetti immediatamente esecutivi, provvedimento che determina un ulteriore assottigliamento della distinzione tra attività di accertamento ed attività di riscossione, creando, a tratti, una confusione tra i due momenti: esso, difatti, se da un lato genera una (positiva) sinergia operativa e di responsabilità tra Agenzia delle Entrate ed Equitalia⁴⁶⁵, dall'altro dovrebbe, tuttavia, parallelamente indurre il Legislatore ad assicurare al debitore d'imposta l'estensione delle garanzie accordate al contribuente in fase di accertamento del maggior reddito. Non riteniamo corretto, difatti, accomunare le due fasi soltanto sotto il profilo dei poteri e delle facoltà assegnate all'Ente preposto alla riscossione delle imposte, mantenendo, per contro, inalterato (e carente) il sistema difensivo del contribuente, nonostante questi sia soggetto, proprio in fase di riscossione, a provvedimenti autoritativi, esecutivi e restrittivi che incidono pesantemente sulla sua sfera giuridica. Resta, dunque, sempre attuale, nella delineata prospettiva, il monito di un insigne studioso il quale, in tempi non sospetti, ricordava che *«accertamento e riscossione sono fasi che, pur essendo complementari ai fini della materiale realizzazione dell'interesse dello Stato, devono essere tenute concettualmente ben distinte. L'interesse dello Stato alla corretta applicazione del tributo si realizza nella fase dell'accertamento e, rispetto a questa*

⁴⁶⁴ Si è giunti, così, alle medesime conclusioni rassegnate da M.C. Fregni, *Obbligazione tributarie e codice civile*, cit, p. 462, la quale, nella più ampia indagine sugli intrecci esistenti tra codice civile e leggi d'imposta, parla di "subalternità", o, meglio, di sussidiarietà del codice civile che può intervenire solo nei casi circoscritti in cui le leggi d'imposta non dettano un precetto in modo espresso, e ciò al fine di evitare che la lacuna normativa degeneri nell'*horror vacui*.

⁴⁶⁵ La massima espressione della volontà legislativa di rimarcare il ruolo principale dell'Amministrazione finanziaria nella riscossione coattiva delle imposte è contenuta nell'art. 29, comma 1, lett. d) del D.L. n. 78/2010, disposizione che prevede che l'Agenzia delle Entrate, all'atto dell'affidamento del carico e, successivamente, in presenza di nuovi elementi, fornisce all'Agente della riscossione tutti gli elementi utili, acquisiti anche in fase di accertamento, al fine di potenziare l'efficacia della riscossione. Ha approfondito, diffusamente, la portata innovativa della norma C. Attardi, *Accertamento esecutivo e ruolo dell'agente della riscossione*, in *Corr. Trib.*, n. 45/10, pp. 3766 e ss..

fase, la riscossione ha un valore che, per usare la stessa espressione usata all'inizio, è puramente esecutivo»⁴⁶⁶.

2. Criticità e prospettive di sviluppo sul piano delle tutele procedurali

Avendo presente il cammino percorso nelle pagine precedenti, ora sappiamo che nella *singolar tenzone* tra l'interesse fiscale ad una pronta ed effettiva percezione dei tributi ed il diritto del contribuente a subire la riscossione, purché tutelato da strumenti difensivi pari, quanto meno, a quelli goduti dal debitore di diritto comune, le scelte attuate in materia dal Legislatore sembrano talvolta mancare di una logica univoca.

A fronte di situazioni in cui viene rimarcata, in via assiologica, la superiorità della ragione di Stato - viene in mente, ad esempio e proprio per restare sui temi da ultimo dibattuti, la previsione della sospensione a (brevissimo) termine degli effetti esecutivi recati dal nuovo atto impositivo - abbiamo riscontrato, talvolta, disposizioni che paiono riportare il giusto equilibrio bilancistico tra le due opposte descritte esigenze - è l'ipotesi, questa volta, della rivisitata normativa in materia di dilazione del pagamento delle imposte - sino ad imbatteci in norme che, addirittura, prevedono un trattamento di sfavore per il creditore fiscale rispetto a quello di diritto comune - si pensi alla recente introduzione di un termine di decadenza per avviare l'espropriazione forzata, laddove il creditore ordinario gode del più lungo termine di prescrizione per far valere il proprio diritto⁴⁶⁷.

E' innegabile, dunque, che in simile contesto legislativo doppio si rivela il compito dell'interprete, chiamato ad incunearsi tra le pieghe del dato normativo per ricercare la *ratio* ultima delle singole disposizioni e gli interessi, primari e secondari, che esse mirano a tutelare. Ed allora, principiando, in chiave diacronica, proprio dalla recente normativa che ha implementato la concentrazione della riscossione nell'avviso di accertamento, questa virata del Legislatore tesa a ridurre la sequela procedimentale e temporale nella consecuzione dei tributi, di per sé non censurabile, a nostro avviso

⁴⁶⁶ A.F.Basciu, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale*, cit., p. 469.

⁴⁶⁷ L'art. 29, comma 1, lett. e), del D.L. n. 78/2010 ha previsto, difatti, che *«l'espropriazione forzata, in ogni caso, è avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo»*. A nostro avviso, l'introduzione di questo termine decadenziale rischia di pregiudicare il recupero di un credito tributario certo derivante, ad esempio, dalla mancata impugnazione dell'avviso di accertamento o dal passaggio in giudicato di una decisione che conferma la legittimità dell'atto impositivo, e ciò a scapito degli interessi dell'intera collettività e contrariamente a quanto avviene per il creditore di diritto comune.

imponeva una maggiore meditazione, o meglio, richiedeva l'inserimento in un progetto di riforma che potesse interessare, contestualmente, altri settori della materia fiscale. A mero titolo esemplificativo, riteniamo sì corretto accelerare i tempi di riscossione, ma crediamo parimenti coerente, in un'ottica sistematica, ridurre i tempi per l'ottenimento del rimborso a fronte di imposte, tempestivamente ma illegittimamente, corrisposte all'Erario. Su quest'ultimo fronte e nell'auspicata prospettiva registriamo l'assenza assoluta di previsioni normative, lacuna che determina una dimidiata tutela sostanziale e procedimentale in danno del contribuente, oltre alla più generale mancanza di una visione unitaria d'insieme e di una ricognizione sistematica dell'intero ambito della riscossione.

Alle descritte criticità riscontrate nel nuovo meccanismo di riscossione delle imposte che depotenzia Equitalia nelle funzioni e rafforza di contro l'Amministrazione finanziaria riteniamo doversi aggiungere quella legata al *contingentato* ambito di applicazione della nuova disciplina che, come abbiamo visto, sarà implementata solo per il recupero delle imposte dirette. Una simile delimitazione oggettiva induce a sospettare che verosimilmente l'intento precipuo del Legislatore - oltre, evidentemente, a quello più generale di anticipare il momento della riscossione, così come vige la tendenza ad anticipare il momento della quantificazione delle imposte⁴⁶⁸ - sia stato quello di preservare il sistema del federalismo fiscale, lasciando quindi ai Comuni la possibilità di introitare i compensi derivanti dalla riscossione, in ragione della circostanza che a partire dal 1° gennaio 2012 Equitalia cesserà «*di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali*» di competenza di Comuni, Province e realtà collegate⁴⁶⁹.

Particolari perplessità, poi, sempre sotto il profilo delle tutele procedimentali del contribuente, sorgono con riferimento all'estensione anche all'Agente della riscossione

⁴⁶⁸ Appare di immediata intuizione il riferimento agli istituti dell'adesione al processo verbale di constatazione, disciplinato dall'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/97, nonché all'adesione all'invito al contraddittorio, previsto dall'art. 5 del medesimo Decreto Legislativo.

⁴⁶⁹ La norma è contenuta nell'art. 7, comma 2, lett. gg-ter), gg-quater), del D.L. 70/2011, convertito nella Legge 12 luglio 2011, n. 106. Di guisa che i Comuni, cessata la collaborazione con l'Agente nazionale della riscossione, dovranno attrezzarsi per reinternazionalizzare il servizio di riscossione, ovvero potranno affidare il servizio a società *interamente pubbliche*, o, come terza alternativa, potranno servirsi delle società private iscritte all'Albo della riscossione che, tuttavia, con un balzo indietro di un secolo, dovranno abbandonare la procedura "esattoriale" dell'ingiunzione, più rapida ed effettuata tramite l'ufficiale della riscossione, e tornare a quella classica disciplinata dal Regio Decreto 639 del 1910, che impone il passaggio dall'Ufficiale giudiziario.

dei poteri di indagine e di accesso ai dati economici e patrimoniali del soggetto sottoposto alla riscossione delle imposte, considerato che si attribuiscono facoltà inquisitorie ad un organo privo della funzione di determinazione del tributo. Ci siamo chiesti, infatti, quale comportamento dovrebbe adottare l'Agente della riscossione nel momento in cui, recatosi presso l'abitazione o l'ufficio del contribuente per ricercare *documentazione comprovante l'esistenza di crediti presso terzi*, rinvenga certificati che attestino l'esistenza di beni patrimoniali del contribuente stesso ovvero conti correnti o contanti non risultanti, evidentemente, dalle banche dati ufficiali. In tali situazioni sembrerebbe verificarsi un conflitto tra la funzione immediata cui tali prerogative sono indirizzate, vale a dire la possibilità di attivare l'eventuale pignoramento presso terzi - che, dunque, inibirebbe la materiale apprensione di tale documentazione perché non sarebbe utilizzabile per la finalità indicata - con la funzione mediata nel cui alveo si inseriscono tali poteri, e cioè l'esatta e completa ricostruzione della posizione patrimoniale e creditoria del contribuente, tesa all'effettiva consecuzione del credito tributario che, al contrario, potrebbe legittimare l'utilizzo di tali ulteriori informazioni rinvenute, in quanto rilevanti per l'attività di riscossione *lato sensu* intesa.

E tale situazione crediamo rappresenterà un difficile banco di prova per il Giudice tributario, nella sua qualificata veste di massimo interprete della norma, allorquando sarà chiamato a dettare una linea guida al riguardo e, previo bilanciamento dei contrapposti interessi/diritti tra Fisco e contribuente, deciderà se privilegiare il secondo mediante un'applicazione letterale dell'art. 35, comma 25-*bis*, del D.L. n. 223/06 che ne circoscrive fortemente l'ambito applicativo, ovvero se optare per l'interesse fiscale, legittimando, dunque, un'attività di indagine a maglie larghe in grado di individuare costruzioni artificiose del contribuente che, viceversa, sfuggirebbero alle ordinarie attività di ricerca poste in essere dall'Agente della riscossione.

Ultimo ma significativo *punctum dolens* in termini di tutela del contribuente in fase procedimentale si rinviene nei frequenti automatismi diffusi nella disciplina in esame e nella correlata preoccupante assenza di contraddittorio e di dialogo tra debitore/creditore/Agente della riscossione⁴⁷⁰, con la conseguenza che si rivela

⁴⁷⁰ Si pensi alle mancate comunicazioni tra Agente della riscossione e Agenzia delle Entrate in ordine, magari, allo sgravio di cartelle di pagamento, ovvero alla sospensione cautelare della stessa, con la conseguenza che l'esecuzione esattoriale proseguirà pur in assenza di titolo, costringendo il

impossibile trattare in maniera differente le diverse posizioni debitorie, e ciò soprattutto in una materia in cui i profili di incostituzionalità delle norme, per disparità di trattamento fra il debitore d'imposta e quello di diritto comune, abbiamo visto essere frequenti.

La plausibile soluzione si è immaginato essere in grado di appianare le descritte criticità e lacune nel sistema di tutele procedimentali del contribuente, proprio in ragione della circostanza che la vigente attività di recupero dei tributi risulta forgiata sulla logica di autoritatività dell'azione condotta da Equitalia, consisterebbe nel far convergere il sistema di garanzie approntate in favore del contribuente moroso verso quello esistente a tutela del soggetto passivo d'imposta sottoposto a verifica fiscale, pur nella consapevolezza che sarà necessario verificare, volta per volta, la concreta compatibilità di tali garanzie con la natura ontologica dell'attività di riscossione e con la funzione dalla stessa perseguita.

3. Criticità e prospettive di sviluppo sul fronte delle tutele giurisdizionali

Sotto il profilo, infine, dei rimedi processuali - compresi, altresì, quelli cautelari - approntati in favore del contribuente sottoposto al procedimento di riscossione, possiamo, prima d'altro, notare che le questioni problematiche sollevate nel quarto capitolo sulla sospensiva giudiziale "a tempo" richiedono soluzioni pratiche e (non solo) teoriche: l'auspicio è che l'affermazione della Corte Costituzionale, allorquando ha proposto una possibile interpretazione, costituzionalmente orientata, delle norme processuali tributarie tale da consentire la sospensione delle sentenze in materia fiscale anche dopo il primo grado di giudizio⁴⁷¹, possa persuadere il Legislatore nell'approntare, *mutatis mutandis* e soprattutto in relazione all'avviso di accertamento immediatamente esecutivo, auspicate forme di tutela inibitoria, compatibili con l'assetto organizzativo attuale delle Commissioni Tributarie. Il principale rischio che si profila in conseguenza della disciplina sugli accertamenti esecutivi e sulla relativa sospensione giudiziale degli stessi consiste, difatti, nella circostanza che, in assenza di misure e risorse atte a garantire una pari velocizzazione dei tempi della giustizia, si

contribuente a proporre opposizioni all'esecuzione che, peraltro, come si è visto, non sempre risultano ammissibili.

⁴⁷¹ Ci riferiamo, evidentemente, alla sentenza 17 giugno 2010, n. 217, commentata nel capitolo quarto.

verificherà una sistematica scadenza dei termini per il versamento degli importi accertati prima che sopraggiunga il provvedimento cautelare. I contribuenti saranno, quindi, costretti ad anticipare somme che potrebbero essere dichiarate non dovute soltanto dopo molti mesi. Ed è evidente che costruire un sistema dove l'anticipazione del pagamento prima della pronuncia giurisdizionale di primo grado rappresenti la regola, e non già l'eccezione, non costituisce un buon viatico per costruire una lotta all'evasione (da riscossione) basata su principi costituzionali e condivisi da tutti i cittadini e su meccanismi finanziari sostenibili soprattutto per chi svolge attività d'impresa.

Nello stesso solco il Legislatore dovrebbe muoversi per ciò che attiene la tutela inibitoria ed in forma specifica prevista in fase di esecuzione forzata vera e propria, considerato che la tutela risarcitoria, dietro cui Egli si trincerava e verso cui ripiega in maniera disinvoltata in tutte le ipotesi, frequenti come abbiamo visto, di inadeguatezza degli strumenti cautelari, rappresenta una *non* tutela.

Quanto, invece, all'esercizio delle azioni di opposizione all'esecuzione ed agli atti esecutivi previsto dall'articolo 57 del D.P.R. n. 602/73, riteniamo che la semplicistica ripartizione immaginata dal Legislatore tra vizi di merito (o formali), *ab origine*, del titolo esecutivo deducibili innanzi al Giudice tributario e vizi di merito (o formali) dell'azione o degli atti esecutivi deducibili in sede di giudizio ordinario non contempla l'intera gamma di posizioni giuridiche riscontrabili in concreto: essa, difatti, non annovera i vizi di merito (o formali) inerenti il titolo esecutivo ma *sopravvenuti* alla notifica ed alla (eventuale) impugnazione dello stesso. Per colmare simile vuoto di tutela giurisdizionale, che presterebbe il fianco, altresì, a censure di incostituzionalità dell'art. 57 del D.P.R. n. 602/73, una soluzione prospettabile potrebbe essere quella di impugnare l'atto di pignoramento innanzi alla Commissione Tributaria in forza dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/92, norma che, a nostro avviso, dovrebbe essere interpretata nel senso di consentire di ricorrere avverso atti autonomamente impugnabili anche se non notificati, quando della loro esistenza il contribuente abbia avuto notizia con la notifica di un successivo atto che, tuttavia, non rientra nell'alveo di quelli autonomamente impugnabili.

Proprio per evitare questa ed altre situazioni che, abbiamo visto, rivelano la non perfetta tenuta dell'apparato giurisdizionale approntato, in fase esecutiva, a garanzia del

contribuente, si è orientati a sostenere che la riserva giurisdizionale alle Commissioni tributarie non può arrestarsi alla sola notificazione della cartella di pagamento o dell'eventuale avviso di intimazione *ex art. 50 del D.P.R. n. 602/73*, ma dovrà spingersi oltre investendo tutti gli atti della riscossione propriamente detta e successivi all'emissione della cartella stessa che non siano, tuttavia, ancora espressione di un'attività esecutiva strettamente intesa⁴⁷².

⁴⁷² In questo senso, una prima conferma da parte della giurisprudenza sembrerebbe ricavarsi dalla lettura di una recentissima ordinanza pubblicata il 15 luglio 2011 dal Tribunale di Trani-Sezione distaccata di Canosa di Puglia, in *Il Sole 24-ore* del 18 luglio 2011. Invero, l'adito Giudice ordinario ha rimesso le parti davanti alla Commissione Tributaria provinciale di Bari per proseguire un giudizio di opposizione all'esecuzione proposto da un contribuente, ai sensi degli artt. 615 e ss. del codice di procedura civile, avverso un atto di pignoramento presso terzi eseguito dall'Agente della riscossione per il recupero di un credito di natura tributaria. La decisione chiarisce che pur dopo la notifica del pignoramento con cui ha inizio il procedimento di espropriazione forzata, l'azione finalizzata ad accertare la decadenza del potere impositivo o la prescrizione del diritto alla riscossione o, ancora, la regolarità dell'iscrizione a ruolo, rientra nella giurisdizione esclusiva del Giudice tributario. Segnatamente, ad avviso del Tribunale di Bari, a fronte di un ricorso in opposizione all'esecuzione, occorre verificare se l'attività processuale azionata dall'opponente abbia davvero a che fare con l'esecuzione. E ciò in quanto, in forza dell'art. 57 del D.P.R. n. 602/73, tutte le contestazioni relative al diritto a procedere all'esecuzione forzata (salvo che si eccepisca la pignorabilità dei beni) e le opposizioni relative alla regolarità formale del titolo esecutivo «*non appartengono all'esecuzione*»: pertanto, queste ultime sono sottratte alla giurisdizione del Giudice ordinario per essere devolute alla cognizione esclusiva del Giudice tributario.

Bibliografia

- AA. VV., *Code pratique. Fiscal. Code général des impôts. Livre des procédures fiscales. Directive et autres textes*, Editions Francis Lefevre, 2004
- AA. VV., *Il costo dei tributi*, a cura di M. LECCISOTTI, Bari, 1994
- ADAM - TIZZANO, *Lineamenti di Diritto dell'Unione Europea*, II edizione, Torino, 2010
- ALFANO, *Risarcimento del danno consequenziale alla pronuncia giudiziale di annullamento del provvedimento tributario illegittimo*, in *Il fisco*, 2005, pp. 4215 ss.
- ALLENA, *I termini della riscossione: moniti della Corte Costituzionale ed interventi del legislatore*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, pp. 659 ss.
- ALLORIO - MAGNANI, *Riscossione coattiva delle imposte*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1969, pp. 35 ss.
- ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969
- ALLORIO, *Per una nozione del processo cautelare*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1936, pp. 31 ss.
- ANDRIOLI, *Commento al c.p.c.*, I, Napoli, 1954
- ARMELLA - COMASCHI, *Manovra bis: istituita l'anagrafe dei rapporti finanziari*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, pp. 875 ss.
- ASPRELLA, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1999, pp. 847 ss.
- ATTARDI, *Accertamento esecutivo e ruolo dell'agente della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3766 ss.
- AULENTA, *La dilazione del pagamento delle somme iscritte nei ruoli*, in *Il fisco*, 2002, pp. 452 ss.
- BASCIU, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, pp. 465 ss.
- BASILAVECCHIA - LOVECCHIO, *Sospensiva di 150 giorni solo per nuove ordinanze*, in *Il Sole 24-Ore* del 9 giugno 2010
- BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009
- BASILAVECCHIA - LUPI, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pp. 176 ss.

- BASILAVECCHIA, *Agli agenti della riscossione la rateizzazione dei ruoli*, in *Corr. trib.*, 2008, pp. 1261 ss.
- BASILAVECCHIA, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pp. 176 ss.
- BASILAVECCHIA, *Il blocco dei pagamenti della Pubblica amministrazione*, in *Corr. trib.*, 2008, pp. 2659 ss.
- BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, pp. 144 ss.
- BASILAVECCHIA, *La "piena conoscenza" dell'atto impositivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, pp. 15 ss.
- BASILAVECCHIA, *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, pp. 1035 ss.
- BASILAVECCHIA, *La riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, I, pp. 22 ss.
- BASILAVECCHIA, *Nuovi assetti della riscossione e tutela giurisdizionale*, in AA.VV. (a cura di MAGLIARO), *Il fattore «R»-La centralità della riscossione nelle manovre di finanza pubblica*, Trento, 2007, pp. 86 ss.
- BASILAVECCHIA, *Rateizzazioni rinegoziabili anche per omissioni «future» del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2001, pp. 1293 ss.
- BASILAVECCHIA, *Soggetti passivi e riscossione coattiva*, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 3393 ss.
- BASILAVECCHIA, *Sulle garanzie tutto da definire*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, pp. 197 ss.
- BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 16 maggio 1996 n. 259*, Torino, 1996
- BELLÉ, *Le spese del giudizio*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (diretto da TESAURO), Torino, 1998, pp. 166 ss.
- BENVENUTI, voce *Autotutela (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1959, pp. 525 ss.
- BERLIRI, *Delle notificazioni e comunicazioni in materia tributaria*, in *Giur. imp.*, 1984, pp. 1458 ss.
- BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975
- BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952

BIONDO, *Sui profili sostanziali della risarcibilità del danno esistenziale causato dall'illegittima condotta dell'amministrazione finanziaria*, in *Boll. trib.*, 2008, pp. 672 ss.

BOLETTO, *Il fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pp. 538 ss.

BOLETTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010

BOLETTO, *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2008, I, pp. 42 ss.

BONGIORNO, *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1989

BORSI, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi di diritto pubblico*, Padova, 1976

BRUNT, *La caduta della Repubblica romana*, Bari, 1990

BRUZZONE, *La nuova disciplina "transitoria" e "a regime" sulle notifiche a mezzo posta*, in *Corr. trib.*, 2008, pp. 1175 ss.

BRUZZONE, *I «fermi» di veicoli e le «iscrizioni ipotecarie» sono atti impugnabili*, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 2971 ss.

BRUZZONE, *I vizi della notifica dei «fermi di veicoli» e delle «iscrizioni ipotecarie»*, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 3717 ss.

BRUZZONE, *La Sezione tributaria compone il contrasto sui termini di notifica della cartella*, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 3281 ss.

BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006

BUCCICO - CASALE, *I tempi per la notifica della cartella di pagamento tra Cassazione e Corte Costituzionale*, in *Il fisco*, 2005, pp. 345 ss.

BUCCICO, *La riforma della riscossione: alcune novità introdotte dal D.Lgs. n. 46/1999*, in *Il fisco*, 2000, pp. 3285 ss.

BUSCEMA, *La riscossione (contabilità pubblica)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIII, Roma, 2000, pp. 522 ss.

CALISI, *Il fermo amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, pp. 129 ss.

CANNIZZARO, *Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, pp. 587 ss.

CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pp. 171 ss.

CANNIZZARO, *Sulla natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, pp. 618 ss.

CANTELLI, *Manovra correttiva (d.l. 31 maggio 2010, n. 78)- Esecutività degli avvisi di accertamento e tutela cautelare*, in *Il fisco*, 2010, pp. 3843 ss.

CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, I, pp. 15 ss.

CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in AA.VV. *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, pp. 608 e ss.

CAPOLUPO, *Amministrazione finanziaria e risarcimento del danno*, in *Il fisco*, 2003, pp. 7129 ss.

CAPOLUPO, *La Guardia di Finanza chiarisce la collaborazione con Equitalia*, in *Corr. trib.*, 2009, pp. 2000 ss.

CAPOLUPO, *Sospensione cautelare. Una questione ancora aperta*, in *Il fisco*, 2001, pp. 10894 ss.

CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008

CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, pp. 160 e ss

CARMINEO, *I nuovi poteri degli agenti della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2007, pp. 935 ss.

CARNELUTTI, *Istituzioni del proc. civ. it.*, I, Roma, 1956

CARNELUTTI, *Sistema di diritto processuale civile*, I, Padova, 1936

CIMINO, *Il potere di accesso dell'amministrazione finanziaria presso il contribuente-Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, pp. 391 ss.

CISSELLO, *Corte Cost., n. 217 del 17 giugno 2010- sospensione degli effetti esecutivi delle sentenza*, in *Il fisco*, n. 2010, pp. 4370 e ss.

COCIVERA, *Le quote inesigibili*, Padova, 1941

COCIVERA, *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971

COGLIATI DEZZA, voce *Prescrizione (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, pp. 1 ss.

COMELLI, *L'ampliamento dei poteri di indagine attribuiti agli agenti della riscossione: profili sistematici*, a cura di COMELLI - GLENDI, *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, pp. 132 ss.

CONSOLO, *Il reclamo cautelare e la Corte Costituzionale*, in AA.VV. *Il nuovo processo cautelare – problemi e casi*, Torino, 1998, pp. 189 ss.

CONSOLO, *L'ordinamento comunitario quale fondamento per la tutela del giudice nazionale (in via di disapplicazione di norme legislative interne)*, in *Riv. dir. proc. amm.*, 1991, pp. 261 ss.

COPPA, *La prescrizione del credito tributario*, Torino, 2006

CORAGGIO, voce *Autotutela (diritto amministrativo)*, in *Enc. giur. Treccani*, IV, Roma, pp. 56 ss.

CORDOPATRI, *Le nuove norme sull'esecuzione forzata*, in *Riv. dir. proc.*, 2005, pp. 751 ss.

CORSINI, *L'individuazione dei beni da pignorare secondo il nuovo art. 492 c.p.c.*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2005, pp. 815 ss.

COSTANTINO, *Le espropriazioni forzate speciali*, Milano, 1983

CUCCHI, *Riforma della riscossione: una sfida alla storia*, Padova, 2008

CUOCOLO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Milano, 1998

D'AMICO, *Profili problematici dell'esecuzione esattoriale mediante ruolo: è legittima l'esclusione dell'opposizione all'esecuzione?*, in www.judicium.it

D'AURIA, voce *Corte dei Conti*, in *Diz. dir. pub.*, II, Milano, 2005, pp. 1572 ss.

D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali e il giudice tributario. Un porto sicuro un attracco difficoltoso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, pp. 621 ss.

D'AYALA VALVA, voce *Notificazione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, pp. 463 ss.

D'ORSONNIA, *Il problema della nullità in diritto amministrativo*, Milano, 2004

DAMASCELLI, *Il controllo di Equitalia s.p.a. sugli agenti della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2007, pp. 3847 ss.

DAMIANI, *La rateizzazione del pagamento dei tributi iscritti a ruolo è un diritto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, pp. 3854 ss.

DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo. Cittadinanza - Libertà di circolazione - Concorrenza - Aiuti di Stato*, Milano, 2006

- DANIELE, *Diritto dell'Unione Europea. Sistema istituzionale, ordinamento, tutela giurisdizionale, competenze*, IV edizione, Milano, 2010
- DE DOMENICO, *Tra aggi e compensi meglio un servizio pubblico di riscossione?*, in *Il fisco*, 2005, pp. 37 ss.
- DE FAZIO, *Gli organi indiretti dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione dello Statuto dei diritti del contribuente*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di FANTOZZI - FEDELE, Milano, 2005, pp. 815 ss.
- DE MITA, *Fare gettito rispettando regole e diritti*, in *Il Sole 24-Ore* del 16 maggio 2011
- DE MITA, *I limiti costituzionali della tassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, pp. 1041 ss.
- DE MITA, *L'accertamento esecutivo deroga ai principi*, in *Il Sole 24-Ore* del 13 giugno 2010
- DE MITA, *Per l'aggio un'imposizione priva di causa*, in *Il Sole 24-Ore*, 22 maggio 2011
- DE MITA, *Sulle ganasce fiscali il legislatore ha troppa fretta*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, pp. 1321 ss.
- DE TURA, *Riscossione delle imposte, misura dell'aggio esattoriale e competenza a determinarlo*, in *Giur. it.*, 1989, pp. 389 ss.
- DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, pp. 10 ss.
- DEL FEDERICO, *L'efficacia della riscossione e le misure cautelari*, in AA. VV. (a cura di MAGLIARO), *Il fattore «R»-La centralità della riscossione nelle manovre di finanza pubblica*, Trento, 2007, pp. 74 ss.
- DI TOMMASO - MARINI, *L'iscrizione provvisoria a ruolo delle imposte in pendenza del giudizio avanti la Commissione tributaria provinciale*, in *Il fisco*, 2003, pp. 2255 ss.
- DOMINICI, *Osservazioni a margine dell'art. 86 D.P.R. n. 602/1973: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell'esecuzione esattoriale*, in *Giur. it.*, 2003, pp. 915 ss.
- DONATELLI, *Responsabilità per atti legittimi dell'amministrazione finanziaria e questioni di giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, II, pp. 1530 ss.

DUS, *Considerazioni sulla discrezionalità nell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1960, I, pp. 248 ss.

FABBROCINI, *Il fermo dei veicoli e la tutela contro provvedimenti tributari non riguardanti la determinazione dell'imposta*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, pp. 1602 ss.

FALSITTA - DOLFIN, *Tributi (riscossione dei)*, in *Enc. Dir., agg.*, VI, 2002, pp. 1119 ss.

FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di COMELLI - GLENDI, Padova, 2010, pp. 1 ss.

FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008

FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, I, Padova, 2003

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, VI, Padova, 2008

FALSITTA, *Per un fisco civile*, Milano, 1996

FALZEA, voce *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965, pp. 457 ss.

FALZEA, voce *Rilevanza giuridica*, in *Enc. dir.*, XL, Milano 1989, pp. 900 ss.

FANTOZZI, *Diritto Tributario*, I, Torino, 2004

FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, pp. 1387 ss.

FAUSTO, *I costi di gestione del tributo: qualche aspetto teorico e alcune implicazioni di politica tributaria*", in *Il costo dei tributi*, a cura di M. LECCISOTTI, Bari, 1994, p. 81

FAZZINI, *Attività economiche ed imposizione fiscale. Profili storico-sistematici*, Padova, 2005, pp. 139 ss.

FERLAZZO NATOLI- NAIM, *In tema di fermo amministrativo di beni mobili registrati ex art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, in *Il fisco*, 2003, pp. 1387 ss.

FERRETTI, *Riscossione delle imposte dirette*, in *Dig. it.*, Torino, 1918, pp. 245 ss.

FINOCCHIARO A. – FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, pp. 67 ss.

FORTUNA, *La valenza giuridica della cartella di pagamento priva di sottoscrizione e senza l'indicazione del responsabile del procedimento*, in *Il fisco*, 2007, pp. 6363 ss.

FRANCO, *Il fermo amministrativo dei veicoli a motore nella normativa fiscale sulla riscossione*, in *Foro amm., TAR*, 2003, pp. 2105 ss.

FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998

GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969

GIANNINI, *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, Milano, 1959, pp. 555 ss.

GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1939

GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961

GIOÈ, *Profili di responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2007

GIORGETTI, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Riv. esec. forz.*, 2000, pp. 282 ss.

GIOVANNINI, *Processo tributario e risarcimento del danno. (Sulla pienezza ed esclusività della giurisdizione speciale)*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, pp. 205 ss.

GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti dell'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, I, pp. 24 ss.

GIUSTI - MARTINO, *La riscossione esattoriale*, in *Riv. esec. forz.*, 2006, pp. 570 ss.

GLENDI, *Notificazioni e comunicazioni nel diritto tributario*, in *Boll. trib.*, 1983, pp. 1563 ss.

GLENDI, *Abolizione dell'avviso di mora, si torna al solve et repete*, in *Corr. trib.*, 1999, pp. 2833 ss.

GLENDI, *Brevi note al D.L. 15 marzo 1996, n. 123 sul nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, pp. 387 ss.

GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990

GLENDI, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in *Corr. trib.*, 2004, pp. 3232 ss.

GLENDI, *Il Giudice amministrativo non può giudicare sul fermo dei beni mobili registrati*, in *Corr. trib.*, 2005, pp. 3173 ss.

GLENDI, *Inaccettabile l'equiparazione agli atti processuali*, in *Guida norm.*, 2001, pp. 39 ss.

GLENDI, *La Corte Costituzionale sancisce l'illegittimità della tutela cautelare "ad tempus"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, pp. 944 ss.

GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, pp. 107 ss.

- GLENDI, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, p. 2240 ss.
- GLENDI, *Nuove frontiere per la tutela cautelare*, in *Corr. trib.*, 2010, pp. 2163 ss.
- GLENDI, *Nuovi scenari sui termini di decadenza dei ruoli*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, pp. 5 ss.
- GLENDI, voce *Prescrizione e decadenza (diritto tributario)*, in *Nss. dig. it.*, Appendice, V, Torino, 1984, pp. 1160 ss.
- GLENDI, *Sulla sospensione della riscossione dei tributi in pendenza di ricorso per cassazione*, in *GT- Riv. giur. trib.*, n. 2011, pp. 73 e ss.
- GLENDI, voce *Comunicazioni e notificazioni (diritto tributario)*, in *Nss. dig. it.*, Appendice, Torino, 1984, pp. 245 ss.
- GOISIS, voce *Società a partecipazione pubblica*, in *Diz. dir. pub.*, VI, Milano, 2005, pp. 5600 ss.
- GRASSI, *La giurisprudenza della Corte di Cassazione ridisegna la nozione di "pubblica amministrazione" con ricaduta sulla giurisdizione della Corte dei conti*, in *Il fisco*, 2006, pp. 78 ss.
- GRASSOTTI, *L'iscrizione a ruolo negli accertamenti parzialmente impugnati*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2002, pp. 230 ss.
- GRASSOTTI, *L'inscindibilità funzionale tra ipoteca ed esecuzione immobiliare tutela il fondo patrimoniale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, pp. 435 ss.
- GROPPOLI, *Commento sub art. 492*, in AA. VV., *Commentario alle riforme del processo civile*, a cura di BRIGUGLIO - CAPPONI, II, Padova, 2007, pp. 57 ss.
- GUIDARA, *Invito al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, pp. 785 ss.
- GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, pp. 1387 ss.
- GUIDARA, *Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, pp. 847 ss.
- HERRERO - FERNÁNDEZ - JIMENEZ - VILADOMAT, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Kluwer Edition, 2009
- IMMORDINO - POLICE, *Principio di legalità e amministrazione di risultato*, Torino, 2004

INGRAO, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, I, pp. 778 ss.

IORIO, *La possibilità di sospendere le azioni esecutive nel contenzioso tributario*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3846 ss.

IRTI, *L'ordine giuridico del mercato*, Roma, 2003

LA CHINA, *L'esecuzione forzata e le disposizioni generali del codice di procedura civile*, Milano, 1970

LA CHINA, voce *Comunicazione*, in *Enc. giur.*, XXI, Roma, 1990, pp. 789 ss.

LA MEDICA, voce *Rateazione dei tributi*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, pp. 599 ss.

LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di COMELLI - GLENDI, Padova, 2010, pp. 35 ss.

LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2011, I, pp. 1181 ss.

LA ROSA, *Riscossione delle imposte*, in *Enc. giur.*, XXVIII, Roma, 2000, pp. 1 ss.

LA ROSA, voce *esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, XIII, 567 ss.

LAMBERTI, *Il fermo degli autoveicoli arriva al Consiglio di Stato*, in *Corr. trib.*, 2004, pp. 2612 ss.

LAPORTA, *La riscossione delle imposte dirette*, Roma, 1960

LETIZIA, *Il regime transitorio dei termini di notifica delle cartelle di pagamento*, in *Gius. trib.*, 2008, pp. 831 ss.

LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 2007

LOIERO - MALINCONICO, *Le nuove norme in tema di Anagrafe tributaria. L'accesso degli agenti della riscossione e l'anagrafe dei rapporti finanziari*, in *Il fisco*, 2007, pp. 300 ss.

LOMBARDI, *Brevi riflessioni sulla discrezionalità e sulle figure sintomatiche di eccesso di potere nella attuale dinamica impositiva*, in *Boll. trib.*, 2007, pp. 413 ss.

LOMBARDO, *La riforma della riscossione delle entrate pubbliche e la difficile coniugazione con le ragioni del servizio pubblico di interesse generale e quelle della concorrenza*, in *Foro amm.*, CDS, 2005, pp. 3448 ss.

- LORENZON, *Il principio di capacità contributiva. L'ambito oggettivo di applicazione*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, I, Padova, 1994, pp. 305 ss.
- LOVISOLO - RAGGI, *Coerenza fiscale: deroga non scritta alle libertà fondamentali del Trattato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, pp. 525 ss.
- LUPI - CASTELLANI - FIORILLI, *L'aggio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati solvibili?*, in *Dial. dir. trib.*, 2009, pp. 453 ss.
- LUPI, *Diritto tributario, parte generale*, Milano, 2000
- LUPI, *Il fermo come sanzione afflittiva*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pp. 1316 ss.
- LUPI, *Poteri esattivi forti con i deboli e deboli con i forti*, in *Dial. dir. trib.*, 2009, pp. 70 ss.
- LUPI, *Problemi generali della nuova disciplina*, in *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, a cura di TOSI, Milano, 1996, pp. 24 ss.
- MAGGI, *Legge sulla riscossione delle imposte dirette 20/04/1871 n. 192*, Torino, 1880
- MAGISTRO, *L'anagrafe dei rapporti con gli intermediari finanziari*, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 2967 ss.
- MAGLIARO, *Evoluzione dell'istituto della riscossione tributaria: cenni storici e spunti ricostruttivi*, in *Il fattore «R»- Atti del Convegno Trento, 17 novembre 2006*, (a cura di MAGLIARO), Trento, 2007, pp. 2 ss.
- MAGNANI, *La sospensione della riscossione dei tributi fra autotutela amministrativa e tutela cautelare*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997
- MAGNANI, *Sulla sospensione facoltativa dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1962, II, pp. 122 ss.
- MANCA, *La nazione organizzata. Istituzioni, gruppi sociali e Stato moderno nella storiografia di Roland MOUSNIER*, in *Riv. stor. it.*, anno CXI, 1999, II, pp. 879 ss.
- MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, III, Torino, 2006
- MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, IV, Torino, 2011
- MARINI, *Creditori orfani di un giudice*, in *Il Sole 24-Ore* del 25 aprile 2008
- MARINI, *L'espropriazione forzata in base a ruolo*, Padova, 1970
- MARONGIU, *Storia del fisco in Italia*, I, Torino, 1995

- MARWICK, *Tax Statutes and Statutory Instruments with concessions and statements of Practise*, CCH Editions Limited, 1992
- MAZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965
- MENCHINI, Sub art. 47 - *Sospensione dell'atto impugnato*, in BAGLIONE – MENCHINI - MICCINESI, *Il nuovo processo tributario- Commentario*, Milano, 2004, pp. 491 ss.
- MENCHINI, Sub art. 91, in BALENA, CAPONI - CHIZZINI - MENCHINI, *La riforma della giustizia civile. Commento alle disposizioni della legge sul processo civile n. 69 del 2009*, Torino, 2009, pp. 27 ss.
- MESSINA, *Rischia di essere abolita la riscossione in pendenza di giudizio?*, in *Boll. trib.*, 2001, pp. 651 ss.
- MESSINA, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo nel diritto tributario*, Milano, 1997
- MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di COMELLI - GLENDI, Padova, 2010, pp. 147 ss.
- MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1967, pp. 264 ss.
- MOFFA, *Il diritto all'aggio nel rapporto di gestione delle pubbliche entrate*, Reggio Emilia, 1938
- MONDINI, *La tutela del debitore avanti al giudice dell'esecuzione «esattoriale» alla luce del D.Lgs. 26 febbraio 1999*, in *Giur. it.*, 2000, pp. 665 ss.
- MONTANARI, *L'utilizzabilità dei poteri istruttori ai fini della riscossione*, in *Dial. dir. trib.*, 2009, pp. 61 ss.
- MONTEDORO, *La nuova tutela giurisdizionale dei diritti nella riforma della riscossione*, in *Il fisco*, 2001, pp. 8493 ss.
- MONTI, *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, pp. 395 ss.
- MULEO, *La tutela cautelare*, diretto da TESAURO, *Il processo tributario*, 1998, pp. 836 ss.
- MULLER, *Deutschland, in the International tax planning*, IBFD, 2007

NARDELLI, *Gli incerti confini del danno per lite temeraria in caso di ipoteca illegittima*, in *Corr. trib.*, 2011, pp. 621 ss.

NARDI, *I poteri delle commissioni tributarie*, Padova, 2001

NOCERA, *Circolare Guardia di Finanza prot. n. 155554/09 dell'8 maggio 2009 - collaborazione tra Guardia di Finanza ed Equitalia*, in *Il fisco*, 2009, pp. 3627 ss.

NOCERA, *Istanze di rateazione dei ruoli dirette all'agente della riscossione*, in *Il fisco*, 2008, pp. 2105 ss.

NOCERA, *La temporanea situazione di obiettiva difficoltà secondo Equitalia*, in *Il fisco*, 2008, pp. 2130 ss.

NUSSI, *Il risarcimento danni nei confronti dell'Amministrazione finanziaria tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, pp. 353 ss.

ORIANI, *Il principio di effettività della tutela giurisdizionale*, Napoli, 2008

ORIANI, *L'imparzialità del giudice e l'opposizione agli atti esecutivi*, in *Riv. esec. forz.*, 2001, pp. 1 ss.

ORSI, *Recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di (il)legittimità delle cartelle di pagamento*, in *Il fisco*, 2007, pp. 4101 ss.

OTTAVIANO, voce *Ente pubblico economico*, in *Dig. disc. pubbl.*, VI, Torino, 1991, pp. 92 ss.

PALMOSI, *Profili attuali sulla natura e giurisdizione del fermo ex art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, in *Rass. trib.*, 2005, pp. 186 ss.

PARASCANDOLO, *Potenziamento delle attività di riscossione e di accertamento dell'agente della riscossione*, in *Il fisco*, 2009, pp. 7000 ss.

PARLATO, *Brevi note sulla Riscossione S.p.a.*, in *Rass. trib.*, 2006, pp. 1174 ss.

PARLATO, *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, in *Rass. trib.*, 2007, pp. 1359 ss.

PERRONE, voce *Discrezionalità amministrativa (diritto tributario)*, in *Diz. dir. pub.*, II, Milano, 2005, pp. 2003 ss.

PERRUCCI, in *Socci, Perrucci, Sospensioni in via amministrativa e giudiziaria*, in *Boll. trib.*, 1997, pp. 422 ss.

PERRUCCI, *Lunga marcia verso l'anagrafe tributaria*, in *Boll. trib.*, 2006, pp. 1264 ss.

PERRUCCI, *Riscossione più severa per il contribuente*, in *Boll. trib.*, 1999, pp. 453 ss.

PICIOCCHI, *La dubbia costituzionalità del “nuovo pignoramento presso terzi” dell’agente della riscossione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, pp. 111 ss.

PIETRANTONIO, *Le quote inesigibili delle imposte dirette*, Roma, 1957

POCAR - TAMBURINI, *Norme fondamentali dell’Unione Europea*, Milano, 2010

PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell’impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 204/2004*, in *Rass. trib.*, 2004, II, pp. 2073 ss.

PROTO PISANI, *La riforma del processo civile: ancora una legge a costo zero (note a prima lettura)*, in *Foro it.*, 2009, pp. 225 ss.

PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2008

PUGLIESE, *Diritti subiettivi ed interessi legittimi di fronte alla giurisdizione amministrativa tributaria*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1938, I, pp. 73 ss.

PUNZI, *Delle comunicazioni e delle notificazioni*, in AA.VV., *Commentario del codice di procedura civile*, (diretto da ALLORIO), Torino, 1973, pp. 1522 ss.

PUNZI, *La notificazione degli atti nel processo civile*, Milano, 1959

PUOTI - ICOLARI, *La riforma della riscossione ad opera del decreto legge 203/2005. Profili ricostruttivi*, in *Gius. trib.*, 2009, pp. 10 ss.

Quarta, *La legge per la riscossione delle imposte dirette volgarizzata per l’Avvocato Nicola Quarta*, Napoli, 1875

RANDAZZO, *Non abrogate le norme sull’iscrizione a ruolo in base ad accertamenti non definitivi*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2003, pp. 1134 ss.

RANDAZZO, *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell’esecuzione forzata*, in *Corr. trib.*, 2007, pp. 3653 ss.

RANDAZZO, *Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, pp. 459 ss.

RANDAZZO, *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, pp. 750 ss.

RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, pp. 848 ss.

- RANELLETTI - AMORTH, *Atti amministrativi*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1937
- RESCIGNO, voce *Obbligazioni (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, pp. 157 ss.
- RINALDI, *Riscossione dei tributi*, in *Diz. dir. pubbl.*, a cura di CASSESE, V, Milano, 2006, pp. 5342 ss.
- RISPOLI, *Notificazione delle cartelle di pagamento: la Corte Costituzionale fa salvo il termine introdotto nella disciplina transitoria*, in *Gius. trib.*, 2008, pp. 645 ss.
- ROCCO, *Alcune proposte interpretative sui nuovi termini per le iscrizioni a ruolo, il regime transitorio per le liti pendenti e le questioni irrisolte*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, pp. 1157 ss.
- T. A. ROMANO, *Contributi all'esattore ed elevazione dell'aggio di riscossione*, in *Le Regioni*, 1990, pp. 428 ss.
- S. ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953
- S. ROMANO, voce *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. giur.*, V, Milano, 1906, pp. 578 ss.
- RUGGERI FAZZI - CAFORIO, *Riscossione delle imposte e delle sanzioni pecuniarie*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XII, Torino, 1996, pp. 566 ss.
- RUSSO - FRANSONI, *La giurisdizione in materia di fermo dei beni mobili registrati*, in *Il fisco*, 2004, pp. 1192 ss.
- RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002
- SACCONE, *Sopravvivenza dell'istituto della sospensiva amministrativa ex art. 39 del D. P.R. n. 602/1973*, in *Corr. trib.*, 1996, pp. 1423 ss.
- SALVI, voce *Danno*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, V, 2007, pp. 63 ss.
- SANDULLI, *Il principio di proporzionalità dell'azione amministrativa*, in AA.VV. *Le grandi decisioni del Consiglio di Stato*, Milano, 2001
- SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997
- SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1982
- SANDULLO, *Per una necessaria delimitazione della giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, 2007, p. 1444 ss.
- SANTINI, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, pp. 133 ss.
- SANTORO - PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1966

- SCALA, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, I, pp. 1299 ss.
- SCALINCI, *Nota a Commissione Tributaria Provinciale di Bari, n. 56 del 9 marzo 2010*, in *Giur mer.*, 2010, 2326 ss.
- SCANDALE, *La riscossione delle imposte dirette*, Napoli, 1970
- SCREPANTI, *Istituita l'anagrafe dei rapporti finanziari*, in *Il fisco*, 2006, pp. 12282 ss.
- SELLA, *Discorsi parlamentari*, Tipografia della Camera dei Deputati, Roma, IV, pp. 273 ss.
- SENA, *Problemi del cosiddetto azionariato di Stato: l'interesse pubblico come interesse extrasociale*, in *Riv. soc.*, 1958, pp. 43 ss.
- SERA, *Commentario alla legge sulla riscossione delle imposte dirette*, Roma, 1902
- SERRANÒ, *Ancora sulla giurisdizione in materia di «fermo fiscale» sugli autoveicoli*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, pp. 1334 ss.
- SERRANÒ, *Fermo amministrativo: quale giurisdizione?*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, pp. 523 ss.
- SISMONDINI, *La riscossione esattoriale. Gli uffici d'incasso e riscossione*, Padova, 1977
- SMITH, *La ricchezza delle nazioni*, Torino, 1996, pp. 997 ss.
- SPAGNOLETTI, *Le ganasce fiscali: breve storia del fermo amministrativo dei beni mobili registrati in sede di riscossione di entrate mediante ruolo, tra problemi sostanziali e processuali (con qualche riserva sulla legittimità costituzionale dell'istituto)*, in *Giust. amm.*, 2003, pp. 392 ss.
- STEICHEN, *Manuel de droit fiscal. Le droit fiscal général. Les cours du Centre Universitaire de Luxembourg*, 2000
- STEVANATO, *Il fermo degli autoveicoli: semplice strumento dell'esecuzione o eccezionale misura afflittiva per indurre all'adempimento "spontaneo"?*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pp. 1143 ss.
- TALAMANCA, *Istituzioni di diritto romano*, Milano, 1990
- F. TESAURO - LUPI, *La giurisdizione del giudice ordinario nelle liti esecutive fiscali*, in *Dial. dir. trib.*, 2003, pp. 5 ss.
- F. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea, sesta edizione*, Padova, 2010

- F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, pp. 1 ss.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2003
- F. TESAURO, *La sospensione della riscossione al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Boll. trib.*, 1982, pp. 729 ss.
- F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006
- A. TESAURO, *Le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie*, Napoli, 1956
- G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010
- TREVES, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, Padova, 1936
- TREVES, *Memorie della mia vita*, Milano, 1922
- UCKMAR, *Evoluzione della disciplina della riscossione dei tributi*, in *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, a cura di TOSI, Milano, 1996
- URICCHIO, *Il fermo di beni mobili registrati; limiti e condizioni di utilizzabilità nell'ambito delle procedure di riscossione coattiva*, in *Tributimpresa*, 2004, pp. 291 ss.
- VANZ, *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2005
- VIGNALI, *La riscossione delle imposte dirette in Italia*, I, Milano, 1911
- VILLANI, *Bisogna ridurre l'aggio di Equitalia spa*, in *Il Quotidiano del Commercialista* dell'8 novembre 2010
- VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002
- VIRGA, *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, Milano, 2001
- VITTA, *Diritto amministrativo*, Torino, 1954
- VOGLINO, *Nuove competenze e vecchie questioni sul fermo amministrativo e sull'iscrizione di ipoteca a tutela della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2006, pp. 1360 ss.
- ZINGALI, voce *Tibuto*, in *Nov. dig. it.*, XIX, pp. 848 ss.
- ZOLEA, *Le modalità e i termini di iscrizione a ruolo dopo la riforma della riscossione*", in *Boll. trib.*, 2001, pp. 805 ss.
- ZOLEA, *I nuovi poteri degli agenti della riscossione e modifica delle strategie di riscossione coattiva mediante ruolo*, in *Giust. trib.*, 2008, pp. 883 ss.

ZOLEA, *Le modifiche alla disciplina della rateazione delle somme iscritte a ruolo*,
in *Boll. trib.*, 2000, pp. 651 ss.