**UNIVERSITÁ DEGLI STUDI DI CATANIA**

**FACOLTÁ DI ECONOMIA**

**DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO**

**XXIII CICLO**

**DOTT. GIUSEPPE MASSIMILIANO TARANTO**

**LE MISURE CAUTELARI IN SEDE DI RISCOSSIONE E LA RATEAZIONE DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO**

**TESI DI DOTTORATO DI RICERCA**

Coordinatore:

Chiar.mo Prof. Gaetano Sciuto

Tutor:

Chiar.mo Prof. Salvatore Muscarà

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

## INDICE

***Introduzione*** *p. 4*

**Capitolo I**

**Le misure cautelari in sede di riscossione: il fermo dei beni mobili registrati**

* 1. Disciplina del fermo dei beni mobili registrati ex art. 86 del DPR n. 602/73 p. 6
  2. Natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati: orientamenti della dottrina ante e post novella del D.L. n. 223/2006 ed orientamento della giurisprudenza di legittimità p. 22
  3. La giurisdizione in materia di fermo dei beni mobili registrati p. 53
  4. Il preavviso di fermo di beni mobili registrati p. 75
  5. I requisiti di legittimità del fermo dei beni mobili registrati p. 99

**Capitolo II**

**Le misure cautelari in sede di riscossione: l’iscrizione di ipoteca sui beni immobili del contribuente**

2.1 Disciplina dell’ipoteca esattoriale di cui all’art. 77 del DPR n. 602/73 p. 108

* 1. Natura giuridica dell’ipoteca esattoriale: orientamenti della dottrina ante e post novella del D.L. n. 223/2006 ed orientamento della giurisprudenza di legittimità p. 114
  2. La giurisdizione in materia di ipoteca esattoriale: rinvio p. 133
  3. I requisiti di legittimità dell’ipoteca esattoriale p. 134

## Capitolo III

**La rateazione delle cartelle esattoriali ex art. 19 del DPR n. 602/73**

* 1. L’evoluzione normativa dell’istituto della rateazione delle cartelle di pagamento di cui all’art. 19 del DPR n. 602/73 p. 149
  2. Natura giuridica del provvedimento di concessione e/o di diniego della rateazione p. 160
  3. Trattazione delle istanze di rateazione ed emissione del provvedimento secondo le novità introdotte dalla Legge n. 31 del 2008 p. 165
  4. La giurisdizione in materia di diniego di rateizzazione p. 194

***Osservazioni conclusive*** p. 211

***Bibliografia***

***Introduzione***

Con il presente lavoro si sono voluti approfondire alcuni aspetti particolarmente problematici della riscossione esattoriale.

In particolare, l’attenzione dello scrivente è stata rivolta alla disciplina delle misure cautelari della riscossione, quali il fermo dei beni mobili registrati e dell’ipoteca esattoriale, che negli ultimi anni hanno sollevato non poche questioni di ampia rilevanza sui confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, sul valore dell’elencazione degli atti impugnabili di cui all’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 nonché sull’effettivo rispetto da parte dell’Amministrazione Finanziaria del sistema di garanzie previsto dalla L. n. 212/2000 c.d. Statuto dei diritti del contribuente.

In ultimo, si è voluto approfondire anche l’istituto della rateazione delle cartelle di pagamento di cui all’art. 19 del DPR n. 602/1973, oggetto di una repentina evoluzione normativa nonché divenuto uno strumento di fondamentale importanza per il contribuente a fronte di una riscossione esattoriale che è stata resa dal legislatore, soprattutto in tempi recentissimi, celere nella tempistica di esecuzione e fortemente invasiva della sfera patrimoniale del soggetto privato.

Partendo dall’analisi dati normativi nonché dalla giurisprudenza di merito e di legittimità che si è sviluppata sui temi oggetto del presente lavoro, si cercherà di individuare quali sono gli aspetti ancora problematici degli istituti in oggetto, tentando anche di proporre delle soluzioni tendenti ad assicurare il giusto contemperamento tra gli interessi dell’Amministrazione Finanziaria e i diritti del contribuente.

**CAPITOLO I**

**Le misure cautelari della riscossione: il fermo dei beni mobili registrati**

* 1. **Disciplina e natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati ex art. 86 del DPR n. 602/1973.**

Il fermo amministrativo degli autoveicoli e degli autoscafi,è stato introdotto dall’art. 1 comma 4, lett. e), del D.L. 31 dicembre 1996, n. 69, convertito con modificazioni nella legge 28 febbraio 1997, n. 30, che ha aggiunto l’art. 91 bis al DPR n. 602/1973[[1]](#footnote-1).

La *ratio* del nuovo istituto era quella di introdurre un vincolo sulla disponibilità giuridica del veicolo, nel senso di sottrarne il godimento al titolare (nel senso proprio civilistico dello *jus utendi ac fruendi*), sotto pena di una sanzione amministrativa pecuniaria e disporne, conseguentemente l’affidamento, in custodia onerosa, presso un depositario autorizzato.

In effetti il fermo amministrativo degli autoveicoli e degli autoscafi non si configurava come istituto attinente alla procedura esecutiva dell’espropriazione mobiliare (pignoramento)[[2]](#footnote-2), proprio in relazione al presupposto per l’adozione del provvedimento, costituito dal mancato reperimento del bene da sottoporre a pignoramento[[3]](#footnote-3).

Si delineava, piuttosto, come misura cautelare provvisoria, con effetti indiretti di conservazione della garanzia patrimoniale del credito tributario[[4]](#footnote-4).

Peraltro, proprio ai fini dell’applicabilità della disposizione dell’art. 91 bis, ed in particolare per disciplinare “modalità, termini e procedure” per l’adozione e l’esecuzione del fermo, è stato emanato un apposito regolamento, nella forma del decreto del Ministro delle Finanze, di concerto coi Ministri dell’interno e dei lavori pubblici: il 503, del 7 settembre 1998.

La normativa applicativa prevedeva che entro sessanta giorni dall’apposizione del visto, di cui all’art. 79 del DPR n. 43/1988, il concessionario della riscossione, in caso di mancato reperimento del veicolo a motore indicato nel visto stesso, poteva richiedere alla Direzione regionale delle entrate, competente in relazione al luogo in cui si procede all’esecuzione, di disporre il fermo del mezzo (art. 3, comma 2, del Decreto interministeriale del 07/09/1988, n. 503).

I sessanta giorni decorrevano dalla data del verbale di pignoramento negativo o insufficiente, nel caso in cui il concessionario si fosse avvalso della facoltà di cui all’art. 2 dello stesso decreto (possibilità di accedere gratuitamente alle informazioni del pubblico registro automobilistico (PRA), ai sensi dell’art. 22, comma 2, del decreto del Ministero delle finanze del 02/10/1992, n. 514.

La richiesta dell’emanazione del provvedimento di fermo non esonerava, tuttavia, il concessionario dell’obbligo di porre in essere le ulteriori azioni esecutive prescritte dalle norme vigenti (art. 3 comma 3 D. Interm. n. 503 del 07/09/1998).

La Direzione regionale delle entrate, nel termine di venti giorni decorrenti dalla richiesta, emetteva in duplice copia, il relativo provvedimento, consegnandone una al concessionario, che nei sessanta giorni successivi eseguiva il fermo mediante iscrizione, anche in via telematica o mediante scambio di supporti magnetici, nel PRA, dandone comunicazione al contribuente entro cinque giorni dall’esecuzione del fermo[[5]](#footnote-5), nei modi di cui all’art. 26, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 602[[6]](#footnote-6).

Dalla data d’iscrizione del fermo nel pubblico registro diventavano non opponibili al concessionario gli atti di disposizione del veicolo, salvo che lo stesso fosse stato alienato con atto di data certa anteriore all’iscrizione del fermo ma trascritto successivamente. In tal caso, l’A.C.I. doveva darne tempestiva comunicazione (entro dieci giorni) alla direzione regionale delle entrate, la quale provvedeva immediatamente all’annullamento del fermo, informandone il concessionario ed il contribuente[[7]](#footnote-7).

Ove la custodia del veicolo fosse stata disposta presso un depositario autorizzato (e, quindi, solo in caso di accertamento della violazione del fermo), l’organo procedente (ovvero quello che accerta la violazione) era tenuto a darne comunicazione la concessionario della riscossione interessato che, a sua volta, entro sessanta giorni dalla ricezione della comunicazione, dava corso al pignoramento del mezzo[[8]](#footnote-8).

In caso di integrale pagamento delle somme dovute e delle spese di notifica della comunicazione di iscrizione del fermo al contribuente, il concessionario (entro venti giorni dal pagamento), ne dava comunicazione alla competente direzione regionale delle entrate, la quale, nei successivi venti giorni, emetteva un provvedimento di revoca del fermo, inviandolo al contribuente.

La cancellazione dell’iscrizione del fermo dei veicoli a motore del PRA veniva effettuata, a cura del contribuente, previa esibizione del provvedimento di revoca del fermo e dietro versamento presso le casse dell’ACI sia delle spese di iscrizione che di quelle di cancellazione.

Inoltre se il veicolo a motore fosse stato sottoposto a custodia, ai sensi dell’art. 5 comma 3, veniva restituito al contribuente, subordinatamente al pagamento della sanzione pecuniaria e delle spese di custodia.

In caso di sgravio totale per indebito, e nel caso di annullamento per alienazione anteriore di data certa, trovava applicazione la stessa procedura esaminata sopra ma il contribuente non era tenuto a versare alcunché.

Disposizioni analoghe valevano per il fermo degli autoscafi, con gli opportuni adattamenti richiesti dalla natura del mezzo e con l’unica peculiarità che, in caso di contravvenzione, al divieto di circolazione, l’imbarcazione dovesse essere fatta rientrare nel “porto più vicino”[[9]](#footnote-9).

La disciplina dell’istituto, di cui al più volte citato art. 91 bis, è stata poi sostanzialmente trasfusa nella disposizione dell’art. 86 del DPR n. 602/1973, come introdotta dall’art. 16 del D. Lgs. n. 46/1999[[10]](#footnote-10), che ha sostituito l’intero titolo II del DPR n. 602/1973 e, quindi, anche il Capo III del medesimo, recante “Disposizioni particolari in materia di espropriazione di beni mobili registrati”, ed in vigore assieme all’intera riforma dal 1° luglio 1999, ai sensi del successivo art. 39 del D. Lgs n. 46/1999.

Si è detto sostanzialmente perché, in effetti, l’art. 86, fermo il presupposto dell’esperimento negativo del pignoramento, ne ha esteso i destinatari, dal “contribuente” (ciò che poteva intendersi come limitativo al solo obbligato principale) anche ai beni mobili “… dei coobbligati…” (comma 1), mentre al comma 3, ed in via indiretta, col riferimento alla sanzione per la violazione del divieto di circolazione anche all’uso “di aeromobili sottoposti al fermo”, ha altresì, ampliato la platea dei beni mobili assoggettabili al fermo.

In sostanza la disposizione ha accresciuto tanto la sfera soggettiva dei destinatari del provvedimento quanto quella oggettiva dei beni che possono essere sottoposti al vincolo di indisponibilità.

Anche l’art. 86, ai fini della concreta operatività della misura, ne demandava la disciplina puntuale ad apposito regolamento, da emanare nella forma del decreto del Ministro delle finanze, di concerto coi Ministri dell’interno e dei lavori pubblici, ai fini della definizione delle “modalità”, “termini”, e “procedure”… per l’attuazione di quanto previsto nel presente articolo”.

Tale decreto ministeriale a tutt’oggi non è stato ancora emanato.[[11]](#footnote-11)

Una modifica di ben altro spessore è stata, invece, introdotta all’art. 86 comma 1 del DPR n. 602/1973, dall’art. 1 comma 2, lettera q), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193[[12]](#footnote-12), ed in specie alla previsione ivi contenuta della possibilità di introdurre disposizioni integrative e correttive entro il biennio dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi, costituenti atti di esercizio della delegazione legislativa (art. 1 comma 2).

Il primo comma dell’art. 86 è stato, infatti, così testualmente sostituito: “ Decorso inutilmente il termine di cui all’art. 50, comma 1, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti nei pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza”.

La novità non risiede tanto o soltanto nel trasferimento di poteri pubblicistici attinenti all’adozione della misura dagli uffici finanziari direttamente in capo ai concessionari della riscossione, quanto nella “rottura” di ogni collegamento di presupposizione tra l’avviso di esecuzione (sia pure col verbale di pignoramento negativo) e l’emanazione del fermo amministrativo. In altri termini, mentre il presupposto originario del fermo era l’esperimento negativo del tentativo di pignoramento del bene mobile registrato, per cui la misura, senza costituire atto di esecuzione in senso proprio (non rientrando nella sequenza di atti e nella fase tipica dell’espropriazione mobiliare), trovava in ogni caso giustificazione nel timore di perdere la garanzia del credito tributario attraverso la sottrazione all’esecuzione del bene (proponendosi quindi, come già rilevato, come misura cautelare provvisoria con effetti, sia pure indiretti, di conservazione della garanzia patrimoniale, assicurati dalla apprensione del veicolo in caso di violazione del divieto di circolazione e dal suo affidamento in custodia onerosa, con la prevista possibilità, proprio in funzione dell’apprensione materiale del veicolo, di procedere decorso un certo termine, al pignoramento); nell’attuale disciplina, l’emanazione del provvedimento di fermo è del tutto svincolata da ogni accertamento in ordine all’esistenza di un pericolo di pregiudizio effettivo o potenziale per la realizzazione del “carico tributario”. Anche successivamente a tale rilevante modifica, la disciplina dell’art. 86 va completata da un decreto ministeriale, ancora non emanato, che determini “le modalità, i termini e le procedure d’attuazione”. Il fatto che non sia stato ancora emanato il decreto ministeriale, al quale il quarto comma dell’art. 86 del DPR n. 602/1973 rinvia, ha suscitato in dottrina ed in giurisprudenza un ampio dibattito. Una prima tesi si è pronunciata a favore dell’applicabilità dell’istituto del fermo anche senza l’emanazione del decreto attuativo, in quanto la siffatta disciplina appare suscettibile di trovare applicazione ex se, presentando sufficiente compiutezza, ed inoltre perché un problema analogo si era già posto a proposito dell’istituto della compensazione introdotta dallo Statuto del contribuente ed anche in quel caso si è ritenuto applicabile tale istituto anche senza l’emanazione della normazione secondaria.[[13]](#footnote-13) Secondo alcuni poi, in attesa del cit. decreto ministeriale, si dovrebbe applicare il DM 7 febbraio 1998, n. 503 emanato in applicazione dell’abrogato art. 91 bis DPR n. 602/1973, limitatamente alle parti che non siano compatibili con le nuove disposizioni.[[14]](#footnote-14)Altri hanno, invece, sostenuto l’inapplicabilità dei DD. LLgs. n. 46/1999 e n. 193/2001 in quanto la loro efficacia è condizionata sospensivamente all’emanazione di un decreto interministeriale di attuazione allo stato non ancora emanato e la normativa che si vorrebbe applicare di contro risulta sfornita di precetti e modalità d’attuazione le cui gravi conseguenze verrebbero a cadere per l’inerzia dell’Amministrazione sul cittadino.[[15]](#footnote-15)

A fronte di tale incertezza sia normativa che dottrinaria, il legislatore è intervenuto in maniera netta sulla questione con il D.L. 30 settembre 2005, n. 203 convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, intitolato "Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria" (in G.U. del 3 ottobre 2005, n. 230), di accompagnamento alla Finanziaria 2006.

In particolare, il comma 41 dell'art. 3, "Disposizioni in materia di servizio nazionale della riscossione", di tale decreto contiene una norma di interpretazione autentica secondo cui: "Le disposizioni dell'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 si interpretano nel senso che, fino all'emanazione del decreto previsto dal comma 4 dello stesso articolo, il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni, relative alle modalità di iscrizione e di cancellazione ed agli effetti dello stesso, contenute nel decreto del ministro delle finanze 7 settembre 1998, n. 503". La riportata disposizione fa proprie le conclusioni già esplicitate nella circolare del Ministero delle finanze n. 221/E del 24 novembre 1999, là dove nel prendere atto dell'avvenuta abrogazione dell'art. 91-bis del D.P.R. n. 602 del 1973 e della contestuale, e pressoché integrale, trasfusione del suo contenuto nel nuovo art. 86, veniva precisato che, quanto alle modalità di funzionamento del fermo, nelle more dell'emanazione del decreto previsto dal comma 4 di tale ultima disposizione si sarebbe applicato il vecchio D.M. 7 settembre 1998, n. 503 (intitolato "Regolamento recante norme in materia di fermo amministrativo di veicoli a motore ed autoscafi, ai sensi dell'articolo 91-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, introdotto con l'articolo 5, comma 4, del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30") in quanto "*in conformità ai canoni interpretativi del nostro ordinamento, il regolamento di attuazione di una disposizione abrogata resta in vigore fino all'approvazione del regolamento attuativo della disposizione che ha sostituto la vecchia norma, limitatamente, com'è ovvio, a quelle parti che non siano incompatibili con le nuove disposizioni*"[[16]](#footnote-16).

L’ultimo intervento sulla disciplina del fermo dei beni mobili registrati, ed anche il più rilevante sotto diversi aspetti che si avrà modo di analizzare nei paragrafi seguenti, è stato quello compiuto dal legislatore che con il comma 26-quinquies dell'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto in sede di conversione dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha integrato l'elencazione di cui all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, mediante aggiunta delle lett. e-bis) ed e-ter), prevedendo espressamente l'autonoma impugnabilità degli atti di fermo di beni mobili registrati e di iscrizione ipotecaria d'immobili, adottati in via cautelare dal concessionario del servizio della riscossione.

Tale modifica, resasi necessaria per l’incertezza interpretativa dilagante sia in giurisprudenza che in dottrina in ordine alla natura giuridica del provvedimento di fermo dei beni mobili nonché in ordine all’individuazione del giudice competente a conoscere le relative impugnazioni di tali provvedimenti, ha tuttavia dato luogo ad un acceso dibattito di cui si dirà appresso.

**1.2 Natura giuridica del fermo dei beni mobili registrati: orientamenti della dottrina e della giurisprudenza di legittimità ante e post riforma dell’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 ad opera del D.L. n. 223/2006 .**

L’evoluzione dell’istituto del fermo dei beni mobili registrati, scandita dalle modifiche apportate dalla riforma del 2001 e dalla novella del D.L. n. 223/2006, nonché la sua peculiarità, hanno acceso un ampio dibattito dottrinario e giurisprudenziale circa la sua natura giuridica e consequenzialmente sull’organo giurisdizionale competente a conoscerne le relative controversie.

Volendo analizzare gli orientamenti della dottrina prima della modifica dell’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 ad opera del citato D.L. 223/2006, si possono evidenziare tre grandi linee di pensiero.

Secondo un primo orientamento dottrinario[[17]](#footnote-17), il fermo dei beni mobili registrati costituiva un **provvedimento amministrativo in senso proprio**, perché si risolveva nell’emanazione di un atto idoneo ad incidere unilateralmente e autoritativamente nella sfera giuridico patrimoniale del destinatario, attraverso l’imposizione di un vincolo di indisponibilità del bene nel senso della temporanea privazione del diritto di godimento, e cioè dello “*jus utendi ac fruendi*”; tale vincolo, visto dal versante soggettivo, integra un divieto di utilizzazione del mezzo, la cui violazione espone all’applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria e all’asportazione del veicolo affidato in custodia a depositario autorizzato. In quanto provvedimento amministrativo, ed in funzione della chiara lettera della disposizione novellata dell’art. 86 comma 1, DPR n. 602/1973[[18]](#footnote-18), alla sua emanazione corrispondeva l’esercizio di un potere amministrativo discrezionale sull’*an*, ma anche sul *quid*, poiché il concessionario, dopo la modifica apportata dal D.Lgs. n. 193/2001, non soltanto poteva scegliere se adottare la misura bensì anche graduarla nel suo oggetto (e così assoggettare al fermo ad esempio uno o più beni mobili registrati, autoveicoli o autoscafi). Il fermo, non poteva quindi ricondursi agli atti tipici ed al procedimento dell’esecuzione, poiché questa ha inizio soltanto con il pignoramento, ed esso rivestiva, piuttosto, natura di misura cautelare provvisoria con effetti indiretti di conservazione della garanzia patrimoniale del credito tributario. Su tale natura ha inciso però la novella di cui all’art. 1 comma 2 lettera q) del D.Lgs. n. 193/2001, perché svincolando il fermo dal presupposto di cui alla previdente disciplina (il pignoramento negativo), ha sbiadito proprio la effettività della funzione cautelare, mentre è emersa una sottintesa ma leggibile, funzione afflittiva o parasanzionatoria rispetto all’inadempimento dell’obbligazione tributaria. Trattandosi quindi di “provvedimento amministrativo vero e proprio”, la contestazione del provvedimento di fermo amministrativo, sia che riguardi aspetti formali (ad esempio attinenti alla violazione del termine di cinque giorni assegnato al concessionario per la comunicazione all’interessato dell’avvenuta iscrizione del fermo) sia che attenga ad aspetti sostanziali (quali possono essere l’allegazione del pagamento già intervenuto del “carico” per il quale è iscritto il fermo o, ancora, l’intervenuta sospensione, in via amministrativa o giurisdizionale, della cartella di pagamento e, quindi, dell’obbligazione di provvedere la pagamento nei sessanta giorni dalla sua notificazione; o ancora l’insufficiente o affatto carente motivazione del provvedimento di fermo o il difetto di correlazione tra l’entità del carico tributario ed il numero ed il valore dei veicoli assoggettati al fermo amministrativo), si risolve inevitabilmente nella denuncia dell’uso illegittimo del potere discrezionale (sub specie della violazione di legge, anche per carente o insufficiente motivazione, o anche dell’eccesso di potere per difetto o erroneità dei presupposti o ingiustizia manifesta) e conseguenzialmente la contestazione del fermo non può che avvenire attraverso ricorso d’impugnazione proposto al Giudice amministrativo[[19]](#footnote-19).

Altra parte della dottrina[[20]](#footnote-20) ha ritenuto, invece, il fermo un “atto collocabile nell’aerea del procedimento di espropriazione forzata successivo alla notifica del ruolo”. A sostegno di questa tesi vengono addotte diverse argomentazioni tra cui:

1. la collocazione dell’istituto nell’ambito del Titolo II del T.U. sulla riscossione, titolo che disciplina nella sua interezza, dall’art. 45 all’art. 86, il procedimento di riscossione coattiva: il capo I del titolo (Disposizioni generali) detta appunto le disposizioni generali sulla riscossione coattiva, il capo II (Espropriazione forzata) disciplina le singole forme di espropriazione forzata ed il relativo procedimento, il capo III (Disposizioni particolari in tema di espropriazione di beni mobili registrati), comprende le disposizioni dell’art. 86 in tema di fermo amministrativo, disposizioni con le quali si conclude l’intera regolamentazione della materia della esecuzione forzata;
2. i riferimenti testuali che collegano l’istituto del fermo alla attività esecutiva a carico del soggetto “nei confronti di cui si procede” (cfr. comma 2);
3. la sottoposizione del fermo allo stesso termine dilatorio (“decorso inutilmente il termine…”) previsto dall’art. 50 per l’inizio dell’esecuzione forzata, vale a dire il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, termine che è identico a quello fissato per la esecuzione del pignoramento;
4. l’attribuzione del relativo potere direttamente al concessionario per la riscossione;

I sostenitori della tesi della natura di atto esecutivo del fermo, hanno affermato che difficilmente si può sostenere che un soggetto privato, quale è (era) il concessionario, possa essere validamente delegato dalla pubblica amministrazione ad emettere un atto amministrativo (in senso formale e sostanziale) per la tutela di interessi collettivi (la cui titolarità è direttamente ed immediatamente riferibile alla stessa pubblica amministrazione), la cui natura, deve ritenersi permeata da una latente connotazione pubblicistica. L’attività del Concessionario della riscossione è caratterizzata, infatti, da un evidente e tipica individualità, non risulta corredata dalla discrezionalità tipica dell’attività di natura generale, ma è altresì connotata dai requisiti di una scelta, non già di tipo regolamentativo, ma pragmatico, intrapresa sulla scorta di elementi individualizzanti e miranti ad incidere esclusivamente nei confronti del cittadino considerato *uti singuli* e certamente diretta all’attività di riscossione del credito. Inoltre, secondo tale parte della dottrina, la posizione giuridica del contribuente non può degradarsi a quella di interesse legittimo, come affermato dai sostenitori della tesi della natura di provvedimento amministrativo. In materia di fermo, al contrario, si fa questione di diritti soggettivi, concernenti da un lato, la violazione del precetto generale del “*neminem laedere*” attinente direttamente alla disposta sospensione dello *jus utendi ac fruendi* del bene, e dall’altro, il riscontro dell’illegittimità afferente alla condotta del concessionario della riscossione, laddove risulti posta in essere al di fuori dei consueti canoni legali, dalla quale, possono derivare conseguenze gravemente pregiudizievoli a carico del destinatario dell’atto, in quanto, idonea a provocare una significativa lesione nella sfera giuridica di quest’ultimo.

Tali elementi denotano come il fermo dei beni mobili registrati, sempre secondo tale dottrina, appartenga sia nella forma che nella sostanza, alla fase dell’aggressione del patrimonio del debitore: vale a dire alla fase esecutiva, che, per espressa previsione dell’art. 50 del DPR n. 602/1973. si apre allorquando sia decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella esattoriale.

Inoltre, pur non essendo dubbia la natura a fini cautelari dell’istituto in esame, ben diverse sono le modalità con cui si esplica rispetto a quelle del tradizionale fermo amministrativo disciplinato dall’art. 69 r.d. n. 2440/1923 in tema di contabilità dello Stato.

Invero mentre quest’ultimo integra uno strumento di autotutela cautelare assimilabile al sequestro, in quanto mira a cautelare il credito dell’Amministrazione prima dell’accertamento e della formazione del titolo, il fermo dei beni mobili registrati esplica invece la sua funzione cautelare dopo la formazione del titolo e già nella fase esecutiva. Esso si sovrappone al pignoramento, nel senso che può precedere il pignoramento allorché questo non possa tempestivamente eseguirsi o quando sia opportuno realizzare l’aggressione in due fasi.

In questi termini il “fermo”, può essere qualificato come un pre – pignoramento, integrando esso un atto esecutivo speciale che anticipa gli effetti del pignoramento, ogni qualvolta l’esecuzione differita di questo risulti necessaria ed opportuna.

Per tutte le ragioni sopra esposte, i sostenitori del fermo dei beni mobili registrati come atto esecutivo speciale, concludevano attribuendo la relativa giurisdizione al giudice ordinario, competente per valore, materia e territorio[[21]](#footnote-21) e non al giudice dell’esecuzione.

All’interno di questo orientamento vi è stata però anche una parte della dottrina che propendeva per l’attribuzione della giurisdizione sul fermo al giudice ordinario, nella sua veste però di giudice dell’esecuzione[[22]](#footnote-22). Secondo tale orientamento, la funzione di strumentalità del fermo, volta a garantire che il credito azionato sia soddisfatto, appare meno effettiva dopo le modifiche introdotte all’art. 86 dal D. Lgs. n. 193/2001; mentre, di contro, emerge la funzione altamente coercitiva ed intimidatoria tipica dell’atto di esecuzione forzata, che si imprime con il vincolo di indisponibilità (*rectius* fermo) che colpisce i beni del debitore. Sarebbe, quindi, più corretto parlare del fermo come di un atto che va a scalfire direttamente la sfera giuridico – patrimoniale del destinatario e per gli effetti che esso dispiega può essere equiparato al pignoramento da parte dell’ufficiale della riscossione: l’effetto del pignoramento è quello dell’inefficacia relativa degli atti di disposizione nei confronti del creditore procedente e dei creditori intervenuti, compiuti dal debitore ed aventi per oggetto i beni pignorati, se di data successiva alla trascrizione del fermo; una situazione analoga si determina a seguito dell’iscrizione del provvedimento di fermo dei beni mobili registrati ex art. del D.M. 7 settembre 1998, n. 503, anche l’inopponibilità è prevista solo nei confronti del concessionario della riscossione.

In conseguenza dell’attribuzione al “fermo” della natura di particolare forma di pignoramento, la competenza giurisdizionale si radica nel giudice dell’esecuzione in quanto, a sua volta, l’azione esperibile avverso il fermo dei beni mobili registrati non può non essere che quella ordinaria dell’opposizione all’esecuzione ovvero agli atti esecutivi.

Questa tesi, peraltro, è stata sposata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite che con l’ordinanza 12 gennaio 2006, n. 2053, ha ritenuto che "*il fermo amministrativo ... è atto funzionale all'espropriazione forzata e, quindi, mezzo di realizzazione del credito allo stesso modo con il quale la realizzazione del credito è agevolata dall'iscrizione ipotecaria ex art. 77 del citato DPR n. 602/1973*”.

La dottrina prevalente[[23]](#footnote-23), però, negava che il fermo ed il pignoramento potessero essere equiparati sul piano giuridico poiché diverso è il contenuto dei due atti: il pignoramento apprende il bene dell’esecutato e lo vincola alla soddisfazione del credito per cui si procede, rendendolo disponibile per la vendita forzata o l’assegnazione; il fermo invece, vieta la circolazione del veicolo e sanzione l’eventuale inosservanza di tale divieto con il ricovero del mezzo in apposito luogo di custodia.[[24]](#footnote-24)

Ciò significa che mentre il primo ha una valenza esecutiva, satisfattiva delle ragioni del creditore, non altrettanto può dirsi del secondo, poiché, il fermo fiscale, ha piuttosto la funzione di “conservare” il bene o i beni, nel senso di renderli reperibili, allo scopo di poterli assoggettare in un secondo momento ad esecuzione forzata. Trattasi, in altre parole, di una misura cautelare che garantisce il credito vantato dal concessionario della riscossione.

Il fatto che nell’ordinario processo di espropriazione non sia previsto un fermo dei beni mobili iscritti in pubblici registri da pignorare, rende quest’ultimo una peculiarità dell’esecuzione forzata esattoriale. Una parte minoritaria, della dottrina attribuiva al “fermo” una funzione sanzionatoria o parasanzionatoria (per inosservanza dell’obbligo di pagamento).[[25]](#footnote-25)

Tuttavia la dottrina maggioritaria escludeva che il fermo dei beni mobili registrati costituisse un “atto dell’esecuzione forzata tributaria, successiva alla notifica della cartella di pagamento, esaltandone, invece, la natura e la funzione cautelare come atto prodromico e preordinato all’esecuzione nonché di garanzia per il soddisfacimento del credito per il quale si procede all’esecuzione.

Altra autorevole dottrina[[26]](#footnote-26) è giunta all’attribuzione della giurisdizione alle Commissioni Tributarie in materia di fermo dei beni mobili registrati evidenziando che il provvedimento de quo incide sulla disponibilità del bene ed ha una funzione di garanzia del credito per cui si procede: anzi esso può essere definito un sequestro virtuale del bene. Tale provvedimento si connota per i caratteri della strumentalità e della provvisorietà: strumentalità nel senso che esso intende assicurare la conservazione del bene allo scopo di essere successivamente pignorato. La provvisorietà sta nel fatto che, essendo il fermo finalizzato al pignoramento, una volta disposto quest’ultimo il primo non ha più ragione di esistere e conseguentemente non può che venir meno.

Dimostrata la natura cautelare e non esecutiva del fermo, tale dottrina esclude che la relativa giurisdizione sia devoluta al giudice ordinario nella veste di giudice dell’esecuzione. Né si può affermare la giurisdizione del giudice ordinario, richiamando quella regola in base alla quale la cautela, nel nostro ordinamento, viene prestata dal giudice che fornisce tutela piena sulla materia, potendo esso meglio valutare l’apparente fondatezza della domanda, ossia del *fumus boni juris*. Avverso il fermo, infatti, non si chiede una primigenia tutela cautelare, ma il riesame di una misura cautelare disposta dal concessionario. Più esattamente trattasi di una misura cautelare che si colloca a margine di una più ampia procedura amministrativa, quale è essenzialmente l’esecuzione forzata esattoriale che lascia limitati spazi d’intervento al giudice dell’esecuzione. Donde, un riesame del fermo potrebbe chiedersi alla pubblica amministrazione, perché titolare della potestà oltre che dei poteri di vigilanza sul concessionario, di cui all’art. 5 D. Lgs. 13 aprile 1999, n. 112. E semmai, trattandosi di poteri autoritativi, potrebbe delinearsi uno spazio di intervento del giudice amministrativo. Tuttavia, secondo tale dottrina, la giurisdizione che appare maggiormente percorribile è quella delle Commissioni tributarie; è risaputo infatti che il giudice tributario non conosce soltanto delle controversie relative all’esistenza e alla misura dell’obbligazione tributaria: si pensi alla controversie che investono gli atti della riscossione (ruolo, cartelle di pagamento, avviso di intimazione) o i provvedimenti che sospendono il rimborso al contribuente, qualora egli abbia commesso una violazione per la quale gli sia stata contestato o irrogata una sanzione, ovvero ai procedimenti speciali per l’iscrizione d’ipoteca sui beni del debitore e dei coobbligati in solido e l’autorizzazione a procedere a sequestro conservativo dei loro beni.

Piuttosto la giurisdizione delle Commissioni tributarie si determina avendo riguardo ad un triplice ordine di criteri: quello della materia (ex art. 2 D. Lgs. 546/1992), quello delle parti (ex art. 10 del cit. D.Lgs n. 546/1992) e quello degli atti impugnabili ex art. 19 dello stesso testo normativo. E, appunto, attraverso un’interpretazione estensiva della nozione dell’ “avviso di mora”, che costituiva l’ultimo atto della riscossione impugnabile ex art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 e che continuava a rimanere tra gli atti impugnabili nonostante la sua abrogazione (disposta dal D. Lgs. n. 46/1999), gli autori di tale corrente ritenevano di poter impugnare innanzi al giudice tributario il fermo dei beni mobili, così come l’ipoteca ex art. 77 DPR n. 602/1973 e più in generale tutti gli atti della procedura esecutiva non impugnabili dinnanzi al giudice ordinario, di cui l’avviso di mora costituiva il prodromo: ciò perché esso si poneva immediatamente a ridosso della fase esecutiva e poteva considerarsi implicitamente contenuto negli atti impugnati[[27]](#footnote-27).

Dopo la citata novella all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992 apportata dal legislatore in sede di conversione del decreto legge n. 223/2006, una parte della dottrina ha ritenuto che il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati in nulla differirebbe, sul piano dell'efficacia giuridica, da quella ordinaria, quale diritto reale di garanzia che attribuisce al creditore lo *ius distrahendi* e lo *ius praelationis[[28]](#footnote-28)*.

Altra dottrina, pur ammettendo che la misura in esame assolva ad una funzione di garanzia del credito, ne afferma la natura cautelare rispetto alla riscossione[[29]](#footnote-29).

In particolare, se, da una parte, la funzione prioritaria delle misure *de quibus* andrebbe individuata in quella di evitare che i beni vengano sottratti alla riscossione (inducendo il debitore moroso all'adempimento, per evitare il pignoramento[[30]](#footnote-30)), dall'altra, sarebbe ininfluente al fine del loro inquadramento nell'alveo delle misure cautelari, l'omesso riferimento, negli artt. 77 e 86, ai requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* [[31]](#footnote-31). Poiché è intervenuta un'iscrizione a ruolo, il *fumus* sarebbe *in re ipsa*. Né alla loro qualificazione in termini di misure cautelari osterebbe la mancanza di un connesso giudizio di merito, ritenuto fattore tipico e qualificante dei procedimenti cautelari. Detto rilievo si rivelerebbe pedissequamente ripropositivo di schemi processualcivilistici ed errato, in quanto per tutte le misure cautelari a tutela del Fisco emergerebbero profili peculiari[[32]](#footnote-32).

Di conseguenza, il fermo avrebbe natura e funzione cautelare, sia pure con tutte le peculiarità proprie di procedimenti cautelari settoriali, specificamente introdotti e disciplinati tenendo conto, tra gli altri, dell'interesse fiscale, della natura spiccatamente pubblicistica del rapporto Fisco-contribuente e dell'assetto della riscossione tributaria. In particolare, l'Esattore agirebbe per l'iscrizione del fermo esercitando unilateralmente un potere autoritativo, specificamente attribuitogli dalla legge, significativo corollario dell'autotutela esecutiva che costituisce il nucleo della sua funzione esecutiva[[33]](#footnote-33)

In conclusione, secondo detto orientamento, il legislatore avrebbe delineato una misura cautelare settoriale e specifica. Pertanto, gli uffici finanziari dovrebbero porre a base dei provvedimenti attuativi la sussistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora.* Invece la mancanza di un termine finale di efficacia (che è caratteristica tipica e propria dei provvedimenti cautelari) renderebbe queste misure censurabili sul piano della legittimità costituzionale ex artt. 3 e 24 Cost..

Sulla stessa linea di pensiero in merito alla natura cautelare si colloca altra dottrina[[34]](#footnote-34). In particolare, è stato sostenuto che occorrerebbe inquadrare il provvedimento di fermo nell'alveo delle misure cautelari *pro fisco,* previste dagli artt. 22 e 23, del D.Lgs. n. 472/1997, e dall'art. 69, del RD 18 novembre 1923, n. 2440. Secondo tale tesi, nonostante la vaga formulazione normativa, si dovrebbe escludere la natura esecutiva del fermo di beni mobili perché esso avrebbe la funzione di conservare il bene allo scopo di procedere in un secondo momento al pignoramento e perderebbe efficacia con l'inizio di quest'ultimo[[35]](#footnote-35). Occorrerebbe perciò riformulare le norme, non solo inserendo in esse uno specifico riferimento al rischio di perdere la garanzia del credito, ma anche eliminando il termine dilatorio di sessanta giorni dalla notifica della cartella. Dalla qualificazione della natura cautelare delle misure in questione dovrebbe, cioè, conseguire la possibilità per l'agente della riscossione di poterle attivare in tempi rapidi, in presenza di un *periculum in mora.* Si eviterebbe così di sovrapporre gli strumenti cautelari con il pignoramento. I primi sarebbero attivabili entro i sessanta giorni dalla notifica, il pignoramento in seguito.

Infine, secondo un'altra tesi, il provvedimento di fermo svolgerebbe una "funzione cautelare di garanzia" della futura soddisfazione del creditore mediante sottoposizione di beni determinati al vincolo di indisponibilità[[36]](#footnote-36). L'individuazione del bene strumentale alla realizzazione del credito renderebbe il fermo di beni mobili registrati una pertinenza del credito, così come l'ipoteca ed il pegno sono garanzie reali del credito nel caso di vincolo, rispettivamente, su beni immobili e mobili.

A fronte di tali differenze ricostruttive, pur nella medesima prospettazione di una natura cautelare della misura in esame, appare opportuno soffermarsi sul seppur scarno quadro normativo per cercare di comprendere le caratteristiche nell'ambito della procedura esattoriale e coglierne i riflessi sui piani processuale e applicativo.

In tale prospettiva di indagine appaiono condivisibili le affermazioni sulla natura provvedimentale di questa misura[[37]](#footnote-37). Per il fermo, in tal senso depone il dato letterale dell'art. 86, comma 2, a tenore del quale esso si esegue mediante l'iscrizione del "...provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari a cura del concessionario...". Quella locuzione è, infatti, tipicamente impiegata nel linguaggio normativo per indicare gli atti autoritativi della pubblica amministrazione. Deve, poi, ritenersi che tale natura sia stata riconosciuta dal legislatore con il loro inserimento nel novero degli atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Alla medesima conclusione può, inoltre, giungersi guardando al procedimento. Il fermo, collocandosi nell'ambito dell'attività unilaterale di riscossione, è espressione di una potestà pubblica delegata e discrezionale nella quale l'attribuzione di poteri è funzionalmente connessa all'interesse pubblico ad una pronta e completa acquisizione dei tributi .

Non pare possibile dubitare dell'esistenza, nel caso di specie, degli elementi tipici del provvedimento amministrativo, ossia dell'atto "con cui l'autorità amministrativa dispone in ordine all'interesse pubblico di cui è attributaria, esercitando la propria potestà e correlativamente incidendo su situazioni soggettive del privato".

L'Agente, infatti, nell'esercizio della funzione di riscossione dei tributi, è parificato ad una pubblica amministrazione e allo stesso sono attribuiti poteri e responsabilità tipiche di quest'ultima proprio sulla base dell'atto di concessione, nonché della disciplina legale del rapporto[[38]](#footnote-38). Con l'assunzione di quelle misure, da una parte, si preoccupa dell'interesse pubblico alla riscossione provvedendo a garantirlo, dall'altra comprime la sfera patrimoniale del privato.

Verificato il carattere provvedimentale, appare necessario tornare sulla pretesa natura cautelare delle misure in esame.

La ragione per la quale si tende ad inquadrare il provvedimento di fermo tra quelli cautelari risiede nella necessità di individuare i presupposti e le condizioni alle quali assumere tali misure e, di conseguenza definire punti di riferimento certi per il contribuente a sua garanzia e tutela. Tuttavia, muovendo dal dato normativo, non sembra che la qualificazione in termini di misure cautelari possa dirsi pacifica e semplice.

Non può negarsi che il fermo assolva ad una funzione genericamente cautelare, ma ciò non sembra sufficiente ad affermare che si ripropongano in esso gli stessi caratteri degli strumenti cautelari tipici. Il fine cautelare è proprio di un vasto numero di istituti tra loro profondamente diversi; ma tale scopo non basta a qualificarli univocamente.

Sotto il profilo funzionale, lo stesso compito è assolto, sia da istituti di diritto sostanziale[[39]](#footnote-39), sia da misure di tipo processuale[[40]](#footnote-40). Tale aspetto, però, non ne giustifica la loro qualificazione come cautelari *stricto sensu,* con tutto ciò che ne deriva in termini di presupposti per la loro assunzione ed eventuali vizi.

Invero, l'individuazione dell'esistenza di vere e proprie misure cautelari può essere realizzata attraverso una verifica che investe la sussistenza di caratteri strutturali, quali la provvisorietà e la strumentalità.

Muovendo dall'analisi delle disposizioni che disciplinano il fermo non sembrano esistere elementi per individuare in esse quei requisiti. Questa misura di garanzia non è strumentale all'accertamento del diritto di credito, giacché esso è definitivo, e nessuna connessione o collegamento di alcun genere può immaginarsi con la fondatezza della pretesa. Il presupposto pare chiaramente individuato soltanto nel decorso del termine dilatorio di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, senza che, in alcun modo, possa assumere rilevanza il profilo della fondatezza del credito sottostante.

Il *fumus,* inteso come probabile esistenza del credito, non viene in considerazione, né per connessione, né in quanto *in re ipsa.*

Il presupposto per l'adozione di questa misura risulta assolutamente impermeabile alle vicende del credito.

Verificata l'impossibilità di riscontrare in tale istituto i caratteri tipici della cautele rispetto alle vicende (processuali) attinenti alla determinazione e all'esistenza del credito per tributi non resta che accertare se, in ipotesi, tali requisiti (strumentalità e provvisorietà) si realizzino con riguardo ad aspetti procedimentali, ossia al procedimento amministrativo. Quanto alla strumentalità, esso non appare direttamente preordinato ad assicurare l'esecuzione di altro provvedimento dell'amministrazione. Se servisse solo a tutelare gli interessi erariali dal pericolo dovuto alle more del procedimento esecutivo (ossia fosse strumentale a questo e legato al suo inizio) dovrebbe venire meno con il pignoramento stesso. Il fermo dei beni mobili registrati, invece, continua a sussistere pur in presenza di pignoramento e, dunque, non sono ad esso strumentali e al più si verifica un effetto cautelare indiretto.

Se si cerca il requisito della provvisorietà, poi, con riguardo al fermo si riscontra che per esso non è previsto un termine o un limite di durata, né alcuna sua automatica cessazione all'inizio del pignoramento. Il dato normativo prevede, infatti, la cessazione della sua efficacia unicamente a seguito del definitivo soddisfo del creditore e, in particolare, nell'ipotesi di "integrale pagamento delle somme dovute" e con espresso "provvedimento di revoca" (ex art. 6, DM 7 settembre 1998, n. 503) ad opera dell'Agente della riscossione.

Nel testo vigente, dunque, il fermo è svincolato dall'avvio del processo esecutivo, il che conferma il suo carattere di misura di garanzia del bene, espressione di autotutela conservativa[[41]](#footnote-41).

**1.3 La giurisdizione in materia di fermo dei beni mobili registrati.**

Strettamente connessa alla problematica relativa alla natura giuridica del provvedimento di fermo dei beni mobili registrati, è quella dell’individuazione del giudice competente per le controversie instaurate avverso i provvedimenti de quo.

Abbiamo già visto, nel paragrafo precedente, che la diatriba sulla giurisdizioni ante novella legislativa del 2006 era stata risolta dalla Cassazione a Sezioni Unite che con l’ordinanza del 31 gennaio 2006, n. 2053[[42]](#footnote-42) resa in sede di regolamento preventivo di giurisdizione *ex* art. 41 del codice di procedura civile, ha ritenuto esistente la giurisdizione del giudice ordinario nelle controversie aventi ad oggetto il cosiddetto fermo amministrativo *ex* art. 86 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, e successive modifiche, su beni mobili registrati.

L'ordinanza de quo ha fissato un punto fermo nella complessa vicenda relativa all'individuazione del plesso giurisdizionale competente a conoscere delle controversie sorte sulla legittimità del cosiddetto fermo amministrativo *ex* art. 86 del D.P.R. n. 602 del 1973

Nella motivazione dell'ordinanza n. 2053 del 2006, nei passaggi relativi all'inquadramento generale dell'istituto, nell'ottica della devoluzione della questione alla cognizione del giudice ordinario, si afferma che:

*a)* il fermo amministrativo è una misura cautelare idonea a consentire la fruttuosa realizzazione della procedura esecutiva;

*b)* quando il fermo è disposto, la procedura di esecuzione forzata si ritiene iniziata, in deroga alle disposizioni sull'espropriazione forzata disciplinata dal codice di procedura civile, le quali, invece, presuppongono il pignoramento come atto di inizio;

*c)* "il rimedio del fermo amministrativo si inserisce ancora di più nell'ambito del procedimento di esecuzione forzata esattoriale, esprimendosi come un sostanziale ampliamento delle facoltà di tutela del credito azionato dal concessionario...".

Tuttavia, a seguito della modifica legislativa operata dalla l. n. 248/2006 di conversione del D.L. n. 223/2006 che, come già sopra detto, ha modificato l’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 inserendo, tra gli atti impugnabili dinnanzi le Commissioni Tributarie, il fermo dei beni mobili registrati e l’iscrizione di ipoteca, si è posto il problema di conciliare l’orientamento assunto dalla Sezioni Unite della Corte e l’allargamento della giurisdizione tributaria a quelle controversie che, per l’appunto, si pensassero fossero di competenza esclusiva del giudice ordinario.

A dirimere la situazione conflittuale creatasi, sono intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con l’ordinanza a Sezioni Unite n. 14831 del 5 giugno 2008[[43]](#footnote-43).

È interessante seguire l'*iter* argomentativo percorso dalla ordinanza in commento per avallare l'esito decisorio adottato.

Osserva la Corte che «la chiarezza del dato normativo non sembrerebbe lasciare dubbi » sull'attribuzione delle controversie sul fermo alla giurisdizione tributaria, dopo che l'art. 35, comma 26-*quinquies*, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha integrato l'enumerazione degli atti autonomamente impugnabili, aggiungendovi una lett. «e)-*ter* », in base alla quale «il ricorso può essere proposto … avverso il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni ». Si pone, peraltro, la Corte, in termini puntuali, «un duplice problema, quello del coordinamento della richiamata disposizione introdotta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 con la norma espressa dall'art. 2 del medesimo decreto che fissa i limiti della giurisdizione tributaria, e quello della circoscrivibilità della competenza del giudice tributario a conoscere delle sole controversie concernenti il fermo di beni mobili registrati relativo alla riscossione di tributi ».

Il primo problema interpretativo attiene dunque ai rapporti tra l'art. 2 e l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

L'ordinanza introduce una variante diacronica, considerando l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 distintamente «prima » e «dopo » l'integrazione operata con l'art. 35, comma 26-*quinquies*, del D.L. n. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248/2006.

Con specifico riferimento al confronto tra l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 e l'art. 19 dello stesso D.Lgs. n. 546/1992, così come risultante *prima* della integrazione operata *ex* *lege* n. 248/2006, le Sezioni Unite ribadiscono l'assunto, già precedentemente manifestato, secondo cui le controversie sul fermo di beni mobili registrati, ancorché riguardanti crediti tributari, avrebbero dovuto essere assegnate al giudice ordinario «in quanto il fermo "è preordinato alla espropriazione forzata, atteso che il rimedio, regolato da norme collocate nel titolo II sulla riscossione coattiva delle imposte, si inserisce nel processo di espropriazione forzata esattoriale quale mezzo di realizzazione del credito" ».

Passando invece al confronto tra l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 e l'art. 19 dello stesso decreto così come integrato *a seguito* della legge n. 248/2006, l'ordinanza espressamente riconosce come la precedente «esegesi » non possa «oggi essere mantenuta di fronte alla chiara volontà del legislatore di escludere il fermo di beni mobili registrati dalla sfera tipica dell'espropriazione forzata, rafforzando l'idea, da alcuni sostenuta, che l'adozione dell'atto in questione si riferisca ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, che nel D.P.R. n. 602/1973 trova la propria tipizzante disciplina nel Capo II del titolo II (mentre la disciplina del fermo di beni mobili registrati, non a caso, sarebbe dettata nel Capo III del medesimo titolo) ».

Aggiunge ancora testualmente la Corte: «in siffatta prospettiva è piuttosto evidente che la modifica introdotta all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, collocando il fermo tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, abbia di riflesso determinato una modifica dell'art. 2 del medesimo decreto, in particolare del secondo periodo del comma 1 di detta norma nella parte in cui esclude dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento. Ciò indica ancora una volta di più che la individuazione dell'area della giurisdizione tributaria, e dei relativi limiti, può essere compiuta solo mediante una lettura integrata degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/1992 e rende testimonianza di una chiara volontà legislativa di generalizzare la giurisdizione tributaria, lasciando alla giurisdizione ordinaria solo la sfera residuale dell'espropriazione forzata vera e propria la cui disciplina ha movenze simili a quella contenuta nel codice di rito e rispetto alla quale possono ben essere funzionali gli strumenti giurisdizionali di tutela del debitore garantiti dal medesimo codice ».

Si prende atto di questa rivisitata esegesi da parte delle Sezioni Unite, pur sottolineando che, in verità, ancor prima della modifica apportata dalla legge n. 248/2006, dette controversie già potevano assegnarsi al giudice tributario per quanto disposto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, che costituisce, in effetti, il parametro normativo essenziale ed autosufficiente, ai fini della determinazione dell'ambito della giurisdizione tributaria, posto che, con tale disposizione, i limiti verticali di questa giurisdizione sono chiaramente definiti nel senso del suo generalizzato riconoscimento, restando «escluse » «soltanto » «le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria », la quale ha inizio solo con il pignoramento, per cui tra dette controversie non possono certo farsi rientrare quelle relative ai fermi e alle ipoteche, che in ogni caso precedono l'esecuzione forzata tributaria e gli atti che ne fanno parte[[44]](#footnote-44).

Una volta appurato che per le controversie sui fermi sussiste in senso verticale la giurisdizione tributaria, l'ulteriore problema affrontato dalle Sezioni Unite attiene specificamente al dubbio se la giurisdizione tributaria valga per ogni fermo *ex* art. 86 del D.P.R. n. 602/1973, qualunque sia il credito, tributario o extratributario, per il quale sia stato disposto il fermo, o se, viceversa, la giurisdizione tributaria sussista solo per i fermi relativi a crediti tributari e siano viceversa riservate al giudice ordinario le controversie sui fermi riguardanti crediti extratributari.

In proposito, prima dell’ordinanza in commento, si erano delineati due contrapposti orientamenti, sia in giurisprudenza[[45]](#footnote-45), sia in dottrina[[46]](#footnote-46).

Secondo una tesi, il legislatore avrebbe voluto con l'art. 35, comma 26-quinquies, del DL n. 223/2006 operare un ulteriore intervento, analogo a quello posto in essere con l'art. 3-bis del DL n. 203/2005, pervenendo, ora come allora, ad un ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie conseguente alla nozione ampliata di tributo rinvenibile nella norma.

Il fermo, inoltre, quand'anche azionato per crediti ritenuti di natura non strettamente tributaria, presenterebbe quei caratteri di inerenza e di connessione con la materia tributaria sufficienti ed idonei a giustificarne l'attrazione nella giurisdizione tributaria. E tali caratteri sarebbero ravvisabili nell'adozione della stessa procedura di cui al DPR n. 602/1973.

Infine, si osserva che sarebbe contrario al buon senso ed in contrasto con i principi dettati dall'art. 111 Cost. ritenere che il contribuente, nell'ipotesi in cui gli venga notificato un provvedimento di fermo o di ipoteca iscritto in relazione a cartelle di pagamento contenenti debiti di diversa natura debba rivolgersi a più giudici. Infatti, il provvedimento proverrebbe dal medesimo soggetto, sarebbe unico, avrebbe la medesima natura, inciderebbe nella stessa misura sulla sfera giuridica del destinatario. Per queste ragioni non potrebbe che essere unico il giudice competente a decidere. La controversia ricadrebbe nella giurisdizione del giudice tributario soltanto laddove il contribuente scegliesse di impugnare la cartella esattoriale non notificata, investendo il rapporto sostanziale avente natura tributaria.

In questo senso si era pronunciata, anche se incidenter tantum, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con l’ordinanza n. 3171 dell’11 febbraio 2008.

In particolare, la Corte ha affermato che "...possono essere attribuite ai giudici tributari quelle controversie che riguardino atti "neutri" cioè utilizzabili a sostegno di qualsiasi pretesa patrimoniale (tributaria o no) della mano pubblica...". Perciò l'iscrizione di ipoteca sugli immobili ex art. 77 del DPR n. 602/1973 ed il fermo dei beni mobili registrati ex art. 86 del citato DPR sono stati inseriti fra gli atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. Secondo il Supremo Collegio l'attribuzione al giudice tributario sarebbe stata compiuta trattandosi di misure collocate all'interno del sistema della esecuzione esattoriale e di matrice tributaria, cui il legislatore ha deciso di fare ricorso per facilitare la riscossione di entrate anche non tributarie.

Contro questi argomenti, e nel senso della sussistenza della giurisdizione delle Commissioni solo per le misure che garantiscano crediti di natura tributaria, si sostiene che l'art. 35, del DL n. 223/2006 - a differenza delle disposizioni dettate dall'art. 3 bis, del DL n. 203/2005, che ha direttamente inciso sull'art. 2, del D.Lgs. n. 546/1992, ampliandone la portata - non opererebbe sul piano dell'ampliamento della giurisdizione tributaria in senso orizzontale *quoad materiam*. Tale disposizione, al contrario, riguarderebbe sempre e soltanto la materia dei tributi, "...estendendo la giurisdizione tributaria in senso verticale oltre la cartella di pagamento e l'avviso di mora, ma prima dell'inizio dell'esecuzione forzata tributaria, riconoscendo la giurisdizione tributaria ai fermi ed alle ipoteche attivati in questo segmento dell'attività di riscossione ..." [[47]](#footnote-47). Inoltre, in tale ipotesi il legislatore avrebbe voluto consentire interamente l'applicabilità della disciplina tributaria, dunque, anche quella dettata dall'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, per cui chi impugna uno degli atti della riscossione può anche impugnare quello precedente non notificato, secondo la particolare regola e nei termini decadenziali indicati dalla norma. Nel caso di omessa notificazione dell'atto presupposto (la cartella di pagamento), il contribuente, in sede di impugnazione dell'atto, dovrebbe poter eccepire anche i vizi dell'atto prodromico; e tutto ciò può avere luogo soltanto se si tratta di crediti e debiti tributari.

Avverso l'argomentazione secondo cui l'adozione della stessa procedura prevista dal DPR n. 602/1973 genererebbe una connessione con la materia tributaria, detta dottrina evidenzia che sarebbe azzardato, nonché carente di agganci normativi, individuare nell'adozione della procedura *de qua* un nesso di connessione e di inerenza alla materia tributaria idoneo a riportare tutto il relativo contenzioso davanti alle Commissioni[[48]](#footnote-48).

Secondo questo orientamento, infine, la tesi dell'unicità della giurisdizione sarebbe da escludere, perché in contrasto con i parametri costituiti dall'art. 102, comma 2, Cost., nonché dalla sua VI disposizione transitoria, che, rispettivamente, prevedono il divieto di istituire giudici straordinari o giudici speciali e la revisione degli organi speciali di giurisdizione esistenti.

In particolare, non possono "rientrare nella previsione, per quanto specificamente concerne i giudici tributari, modifiche tali da comportarne la snaturalizzazione attraverso l'attribuzione di materie estranee a quella tributaria"; diversamente opinando, il giudice tributario finirebbe col decidere di materie non tributarie ed appartenenti "*ex positivo iure* al giudice ordinario secondo le forme e i riti all'uopo specificamente prestabiliti"[[49]](#footnote-49). Questo secondo orientamento è stato quello seguito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che così hanno statuito: “*La necessità di una lettura integrata del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, agevola la soluzione del secondo problema: quello, cioè, se il giudice tributario debba limitarsi a conoscere delle sole controversie concernenti il fermo disposto in relazione a crediti tributari, escludendosi quelle controversie che riguardino il fermo adottato per crediti da sanzioni amministrative, in particolare quelle regolate dal codice della strada, rispetto alle quali è previsto l’utilizzo delle procedure di riscossione delle imposte a mezzo ruoli esattoriali. Infatti, la modifica introdotta al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, di cui si discute in questa sede, non ha apportato, come sua conseguenza, una corrispondente modifica del primo periodo dell’art. 2, comma 1, del medesimo decreto, a norma del quale la giurisdizione tributaria resta ancorata, come alla sua base legittimante, alle controversie concernenti tributi, sia pure di ogni genere e specie, comunque denominati. Ciò non può non significare che le controversie relative al fermo di beni mobili registrati che possono essere conosciute dal giudice tributario siano solo quelle concernenti crediti da tributi. È questa, peraltro, la sola lettura della norma che si presenti come costituzionalmente orientata, in particolare alla luce delle recentissime sentenze del giudice della L. n. 64 del 2008 e L. n. 130 del 2008, secondo le quali “la giurisdizione del giudice tributario, in base all’art. 102 Cost., comma 2, deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto: pertanto, l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria - sia che derivi direttamente da un’espressa disposizione legislativa ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di "tributaria" data dal legislatore (o dall’interprete) ad una particolare materia - comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali”. Con la prima di tali sentenze è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo, in riferimento all’art. 102 Cost., comma 2, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 2, secondo periodo, come modificato dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3 bis, comma 1, lett. b), convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, art. 1, comma 1, nella parte in cui stabilisce che “appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63, e successive modificazioni”. Con la seconda delle predette sentenze è stato, invece, dichiarato costituzionalmente illegittimo il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 1, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria. Quest’ultima sentenza è particolarmente rilevante rispetto al caso qui in discussione proprio perchè relativa ad una fattispecie nella quale la formula adottata dal legislatore sembra in qualche modo prescindere, allo stesso modo di quella concernente il fermo dei beni mobili registrati, dal riferimento a controversie aventi ad oggetto tributi. E in effetti, queste Sezioni Unite avevano interpretato quella formula - “sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari” - come attinente ad una disposizione idonea ad individuare “la giurisdizione delle Commissioni Tributarie non con riferimento alla materia della controversia, ma in relazione all’organo competente ad irrogare la sanzione, nel senso che l’applicazione di questa da parte di un ufficio finanziario vale a radicare la giurisdizione delle Commissioni Tributarie anche nel caso in cui si tratti d’infrazione diversa da quelle più direttamente tributarie” (Cass. S.U. n. 13902 del 2007; v. anche Cass. S.U. n. 2888 del 2006 e n. 24398 del 2007). Questa esegesi della norma non è stata condivisa dal giudice delle leggi il quale ha affermato “che la lettura che del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, da il diritto vivente, finisce per attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell’organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni ineriscono”, così ponendosi “in contrasto con l’art. 102, comma 2, e con la 6^ disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale” (Corte cost. n. 130 del 2008). E ciò perché, come affermato in precedenza dallo stesso giudice delle leggi, la giurisdizione tributaria, “deve ritenersi imprescindibilmente collegata” alla “natura tributaria del rapporto” e non può essere ancorata “al solo dato formale e soggettivo, relativo all’ufficio competente ad irrogare la sanzione” (Corte cost. ord. n. 34 del 2006). Se questo necessario ancoraggio alla natura tributaria del rapporto è il fondamento della legittimità costituzionale della giurisdizione tributaria, anche per quanto riguarda il fermo bisogna affermare che in tanto il giudice tributario potrà conoscere delle relative controversie in quanto le stesse siano attinenti ad una pretesa tributaria.*”

In relazione alle due opposte ricostruzioni, il dato letterale e sistematico sembra andare nel senso della possibilità di riconoscere al giudice tributario una giurisdizione sulle controversie concernenti l'iscrizione dell'ipoteca o del provvedimento di fermo senza che rilevi la natura del credito da garantire.

Allorché si impugnino queste misure la questione del credito, per così dire, sottostante non è più determinante. Le misure *de quibus* vengono adottate in un momento in cui il diritto di credito dell'amministrazione finanziaria o dell'Ente creditore si è consolidato ed è, quindi, definitivo. E l'esclusione della natura cautelare concorre a confermare l'irrilevanza della natura tributaria del credito. Sono, peraltro, assunte in maniera indistinta ed unitaria con riferimento alla pretesa complessivamente indicata nella cartella. E, d'altra parte, come esposto, le ragioni d'impugnazione di dette misure, non riguardano certo il credito. Queste considerazioni sembrano ridurre sensibilmente la portata della tesi che si fonda sul limite della materia ex art. 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

Quanto all'argomento secondo cui il legislatore ha inteso riconoscere pienamente la possibilità di fruire del meccanismo dell'art. 19 cit. e, quindi, anche dell'ultima parte del comma 3 (e questo, evidentemente, sarebbe in contrasto con il riconoscimento di una giurisdizione che andasse oltre la materia tributaria), può osservarsi che le questioni proponibili, in linea di principio, contro quelle misure prescindono, per definizione, dal credito[[50]](#footnote-50). Il giudizio sulla legittimità delle garanzie, naturalmente, non concerne il rapporto sottostante (giacché strutturalmente ne è sganciato) e, dunque, non si vede come possa assumere rilevanza (vincolante) ai fini della giurisdizione. Se il contribuente vuole tralasciare le questioni attinenti al presupposto per l'assunzione delle misure di garanzia per affrontare il merito, è *in re ipsa* che incardinerà il giudizio davanti al giudice che ha giurisdizione su di esso[[51]](#footnote-51).

La disposizione in questione serve a garantire il nesso con il limite interno per l'accesso al giudizio tributario anche per il tramite di un atto non impugnabile. Il collegamento non riguarda atti che siano entrambi autonomamente impugnabili, perché, in tal caso, soltanto l'atto notificato sarebbe autonomamente impugnabile ed il suo vizio, come detto, starebbe nella mancata notificazione dell'atto presupposto[[52]](#footnote-52). Di conseguenza, essendo, sia il fermo, sia l'ipoteca atti "autonomamente impugnabili" davanti ai giudici tributari, non vi sarebbe alcuna giuridica necessità di impugnare anche i precedenti atti non notificati.

Si tratta come esposto, di provvedimenti che, anche perché non cautelari, non hanno alcun collegamento con le vicende del credito sottostante e se questo non rileva, non potrà influire sul profilo della giurisdizione.

**1.4 Il preavviso di fermo dei beni mobili registrati.**

Il procedimento che conduce all'iscrizione del fermo dei beni mobili del contribuente nel pubblico registro può essere attivato, dopo il decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, senza l'intervento del giudice tributario che lo autorizzi. La difesa del contribuente, seguendo lo schema tipico della tutela avverso i provvedimenti della Pubblica amministrazione, viene assicurata *ex* post per mezzo dell'impugnazione dell'atto con cui si dispone il fermo.

L'iscrizione del fermo comporta una situazione di inutilizzabilità del bene. Ed infatti, chiunque circoli con beni sottoposti a fermo è passibile di sanzioni; peraltro, gli atti di disposizione dei veicoli sottoposti a fermo non possono essere opposti all'agente se di data successiva all'iscrizione del fermo stesso.

Si rammenta che, per l'attuazione della disposizione sul fermo, è prevista l'adozione di un apposito decreto ministeriale, in sostituzione di quello emanato ai sensi della previgente normativa ([art. 91-*bis*](http://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?OPERA=90;SSCKEY=f872d5ff2c4acbb21f426b3dd1db12cc-481;AUTH=f1eea54feec94f25215625d79ff9fa7c;REDIR=fol.pl%3Fcmd-doc%3D73274%2520anno_art%25280%253A1%2529%2520anno_provv%25280%253A1%2529%2520id_doc%25283%253A1%2529%2520id_prov_%25282%253A1%2529%2520tip_doc%25280%253A1%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%2529%2520%255B0%255D) del D.P.R. n. 602/1973 e D.M. 7 settembre 1998, n. 503), che regoli i termini, le procedure e le modalità di esecuzione del fermo. Ancora oggi, però, manca la concreta adozione di tale decreto. Con l'art. 3, comma 41, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 - per superare la situazione di stallo che si era venuta a creare, anche a seguito di alcune pronunce dei giudici amministrativi che negavano appunto l'operatività dello strumento in questione in mancanza del regolamento - si è stabilito che fino alla pubblicazione del decreto di attuazione previsto dal quarto comma dell'art. 86 il fermo può essere eseguito nel rispetto delle modalità indicate nel D.M. n. 503/1998.

Gli agenti della riscossione, quindi, sono legittimati ad attivare la procedura di fermo sulla base del regolamento relativo ad una norma abrogata, non essendo configurabile il vizio di carenza di potere ipotizzato da una parte della giurisprudenza amministrativa prima dell'intervento del citato decreto-legge (la reviviscenza del vecchio regolamento è infatti disposta per legge).

Ciò posto, l'Agenzia delle entrate[[53]](#footnote-53) ha di recente sollecitato gli agenti della riscossione all'utilizzo dell'istituto in questione, disponendo segnatamente di far precedere l'iscrizione del provvedimento nel pubblico registro da un atto denominato «preavviso di fermo », contenente l'invito a pagare le somme dovute entro i successivi venti giorni, decorsi i quali il preavviso assume valore di comunicazione di iscrizione di fermo[[54]](#footnote-54).

Tale preavviso non è menzionato nell'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973, né nel vecchio regolamento di attuazione. Dall'esame della norma citata, infatti, possono enuclearsi due atti: il provvedimento di fermo e la comunicazione dell'iscrizione del provvedimento nei registri mobiliari.

Esigenze di economia e snellezza dell'azione amministrativa hanno, probabilmente, indotto l'Agenzia delle entrate a stabilire che l'applicazione dell'istituto *de quo* fosse avviata mediante un atto, denominato appunto «preavviso di fermo », da notificare al contribuente moroso e suscettibile di «tramutarsi » in un provvedimento di fermo.

Si tratta, quindi, di un atto che racchiude in sé la funzione di stimolo all'adempimento e di provvedimento cautelare, che legittima appunto l'agente, in caso di mancato pagamento entro venti giorni, ad apporre un vincolo alla libera disponibilità del bene facente parte del patrimonio del contribuente.

Questa soluzione, seppur si discosta dal dato normativo, non crea un danno per il contribuente, al quale si offre un'ultima opportunità di adempiere l'obbligazione prima di procedere con l'iscrizione del fermo.

Può, quindi, sostenersi che l'Agenzia ha di fatto posto un freno all'automaticità dell'istituto del fermo, ipotizzando l'adozione di un atto (il preavviso) che fa da filtro rispetto alle effettive esigenze di iscrizione del fermo nel pubblico registro.

Peraltro, nello scenario tributario non è la prima volta che ci si trova di fronte ad un atto privo di efficacia provvedimentale al momento della sua emanazione, ma che la acquisisce in seguito, in relazione ad un comportamento omissivo del contribuente. È il caso dell'atto di contestazione nell'ambito del procedimento di irrogazione della sanzione di cui all'art. 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; tale norma, infatti, prevede che se il contribuente non addiviene alla definizione agevolata o in mancanza di deduzioni difensive, l'atto di contestazione «si considera provvedimento di irrogazione impugnabile ». In quest'ultimo caso, è stato il legislatore a stabilire tale «mutazione », mentre nel caso del fermo è stata l'Agenzia delle entrate; ma questa situazione si è resa possibile per la mancanza del regolamento di attuazione della norma.

Dato l’utilizzo frequente di tale misura cautelare e l’invio ai contribuenti di numerosi preavvisi di fermo è sorto, in dottrina ed in giurisprudenza, il problema dell’impugnabilità del preavviso di fermo dei beni mobili registrati che, peraltro, non era stato contemplato nella novella legislativa dell’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 avvenuta, come sopra più volta ricordato, con il D.L. n. 223/2006.

In prima battuta, è intervenuta la Corte di Cassazione, sezione seconda, che con le sentenze n. 20301 del 20 luglio 2008 e n. 8809 del 14 aprile 2009[[55]](#footnote-55), ha statuito che: “*L'opposizione, in ossequio agli artt. 3, 24, 25, 42 e 113 Cost., è data all'interessato al fine di tutelare il proprio diritto di proprietà dall'aggressione del provvedimento amministrativo posto in essere dall'esattore. Ora, il cd. preavviso di fermo non solo non è previsto come atto tipico della normativa di riferimento, ma non arreca alcuna menomazione al patrimonio, non essendovi dubbio che, fino a quando il fermo non sia stato iscritto ai pubblici registri, il presunto debitore può esercitare pienamente tutte le facoltà di utilizzazione e di disposizione del bene, senza essere soggetto alla sanzione amministrativa di cui all'art. 214 C.d.S., comma 8, che punisce chiunque circoli con veicoli, autoscafi ed aeromobili sottoposti al fermo (e non al preavviso di fermo). Ne deriva che il debitore destinatario del preavviso, ai sensi dell'art. 100 c.p.c. è carente di interesse ad adire il giudice, non essendosi prodotta alcuna lesione della sua sfera giuridica, anche in considerazione del fatto che il fermo precede l'esecuzione esattoriale in senso stretto, che inizia con il pignoramento (art. 491 c.p.c.). Il preavviso di fermo dunque è atto non previsto dalla sequenza procedimentale dell'esecuzione esattoriale. Si obietta che l'esattore, una volta inviato il preavviso di fermo, non effettua altra comunicazione, così che detto atto, decorso il termine assegnato per il pagamento, assumerebbe valore di comunicazione di iscrizione del fermo.*

*Tale tesi non ha pregio, atteso che in base ad essa verrebbero meno tutte le prerogative, sostanziali e procedimentali che regolano la materia; infatti, l'efficacia del fermo (e secondo alcuni la stessa giuridica esistenza di esso come fattispecie complessa a formazione progressiva - fermo - iscrizione - comunicazione) è condizionata alla comunicazione che, una volta eseguita l'iscrizione del provvedimento, deve essere data al proprietario del bene, al quale, dal momento in cui il fermo diventa efficace, è inibita la circolazione; ne segue che la comunicazione del fermo costituisce atto indefettibile della serie procedimentale, in mancanza del quale non può concepirsi il venire in essere di un atto implicito, difforme da quello tipico espresso, come delineato normativamente nei suoi requisiti di efficacia. Va, conclusivamente sul punto, considerato che l'eventuale accoglimento del ricorso avverso il preavviso di fermo non (o non ancora) seguito da iscrizione, si risolverebbe nella anomala inibizione di una attività (futura) così introducendosi nell'ordinamento processuale una categoria di sentenze che suscita serie perplessità. L'annullamento del preavviso di fermo si risolverebbe, in definitiva, in un provvedimento inutile, essendo dato per un atto del tutto privo di efficacia e che, pur non essendo previsto dall'ordinamento, come presupposto del fermo, non impedirebbe, anche se in ipotesi annullato, al concessionario di emanare il relativo provvedimento tipico, richiedendone l'iscrizione.”*.

Secondo tale giurisprudenza di legittimità, pertanto, il preavviso di fermo, non rappresentando un atto immediatamente lesivo della sfera giuridica del contribuente, non fa nascere in capo a quest’ultimo l’interesse ad agire. Inoltre, sempre secondo le due citate pronunce, affinchè il provvedimento venga ad esistenza nel mondo giuridico, deve essere rispettata la sequela procedimentale fermo – iscrizione – comunicazione. Pertanto, qualora il provvedimento di fermo dei beni mobili venga iscritto in danno al contribuente senza che poi l’Agente della Riscossione provveda a darne comunicazione, il provvedimento sarebbe da considerare privo di effetti giuridici e quindi annullabile.

Successivamente, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 10672 dell’11 maggio 2009[[56]](#footnote-56), hanno disatteso l’orientamento sopra riportato ed hanno fornito una soluzione aderente alla prassi e tesa a garantire una tutela anticipata al contribuente.

In particolare, i Giudici di legittimità hanno dapprima operato una ricostruzione della misura cautelare in questione e, successivamente, hanno elaborato il principio di diritto aderente a logiche costituzionali di garanzia del diritto di difesa del contribuente.

Il preavviso di fermo, come ricorda la Corte, è stato istituito dall'Agenzia delle Entrate con nota n. 57413 del 9 aprile 2003 con la quale è stato disposto che i concessionari (oggi agenti della riscossione), una volta emesso il provvedimento di fermo amministrativo del bene mobile, ma prima di procedere alla iscrizione del medesimo, comunichino al contribuente moroso – che non abbia cioè provveduto a pagare il dovuto entro i sessanta giorni dalla notifica della cartella – un avviso onde adempiere il debito entro venti giorni, decorsi i quali si provvederà a rendere operativo il fermo. La richiamata nota dell'Agenzia delle Entrate dispone, inoltre, che nell'ipotesi di persistente inadempimento, il preavviso «vale, ai sensi dell'art. 4, comma 1, secondo periodo, del D.M. 7 settembre 1998, n. 503 (il quale resta applicabile, giusta la disposizione di cui all'art. 3, comma 41, D.L. n. 203 del 2005, convertito con modificazioni con L. n. 248 del 2005, fino all'emanazione del decreto ministeriale previsto dal comma 4 dell'art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, in ordine alle procedure per l'esecuzione del fermo amministrativo), come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo». Sicché il preavviso risulta, infatti, l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della esistenza nei suoi confronti di una procedura in itinere di fermo amministrativo dell'autoveicolo.

I giudici di legittima continuano affermando che: “*il preavviso di fermo si colloca all'interno di una sequela procedimentale – emanazione del provvedimento di fermo, preavviso, iscrizione del provvedimento emanato – finalizzata ad assicurare, mediante una pronta conoscibilità del provvedimento di fermo, una ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento è il destinatario: in questa prospettiva il preavviso di fermo svolge una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale, e come tale avviso esso non può non essere un atto impugnabile. In specie qualora si pensi che, come tante volte accade con l'avviso di mora, l'atto in questione potrebbe essere il primo atto (e, peraltro, valendo anche come comunicazione dell'automatica iscrizione del fermo, il solo atto) con il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una pretesa tributaria che egli ha interesse a contrastare”.*

Il fatto che il preavviso di fermo amministrativo non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo la Corte, non costituisce un ostacolo, in quanto “*secondo un principio già affermato da questa Corte, e che il Collegio condivide, l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448 del 2001. Con la conseguenza che deve ritenersi impugnabile ogni atto che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (v. Cass. nn. 21045/2007, 27385/2008)*”.

Le Sezioni Unite, pertanto, sanciscono la piena impugnabilità del preavviso di fermo dei beni mobili registrati in quanto atto idoneo ad ingenerare nel contribuente l’interesse ad agire per ottenere una tutela piena a fronte di una pretesa impositiva già definita e ben delineata.

La sentenza in esame ha senza dubbio risolto, in maniera garantista per il contribuente, il problema dell’impugnabilità del preavviso di fermo dei beni mobili registrati.

Tuttavia, si rende necessario effettuare delle riflessioni sul tema.

La soluzione adottata dalle Sezioni Unite ha senza dubbio il pregio di garantire al contribuente la tutela dinnanzi i giudici tributari a fronte di un atto, il prevviso di fermo, concepito dalla prassi amministrativa. Tuttavia non si può non evidenziare come tale prassi sia in netto contrasto con la normativa vigente.

Ed invero, dall’analisi della disciplina legislativa della misura cautelare del fermo emerge che:

* il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati, in base all’art. 86, comma 1, del DPR n. 602/1973, può essere adottato dall’Agente della riscossione decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento ed in difetto, ovviamente, dell’adempimento del contribuente;
* il comma 2 del citato art. 86, prevede che il provvedimento di fermo si esegue mediante iscrizione nei registri mobiliari a cura del concessionario che ne dà comunicazione al soggetto interessato.

Orbene, da queste prime disposizioni emerge che la comunicazione del provvedimento di fermo al soggetto interessato deve avvenire solo dopo l’iscrizione dello stesso presso i registri mobiliari.

Tuttavia, la disciplina in questione deve essere letta alla luce del successivo comma 4 dell’art. 86 del DPR n. 602/1973 il quale prevede che: “*Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e dei lavori pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo*”.

Il decreto di cui al comma 4 non è mai stato emanato.

Ciò nonostante, ai sensi dell'art. 3, comma 41, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, in vigore dal 4 ottobre 2005, convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, le disposizioni dell’art. 86 del DPR n. 602/73 si interpretano nel senso che, fino all'emanazione del decreto previsto dal comma 4, "*il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni, relative alle modalità di iscrizione e di cancellazione ed agli effetti dello stesso, contenute nel decreto del Ministro delle finanze 7 settembre 1998, n. 503*”.

Procedendo alla disamina del D.I. n. 503/1998, si rileva che l’art. 4 del decreto prevede che: “*Entro venti giorni dalla ricezione della richiesta di emanazione del fermo, la direzione regionale delle entrate emette in duplice copia il relativo provvedimento consegnandone una al concessionario. Quest'ultimo, entro sessanta giorni da tale consegna esegue il fermo mediante iscrizione, anche in via telematica o mediante scambio di supporti magnetici, nel PRA dandone comunicazione al contribuente entro cinque giorni dall'esecuzione del fermo, con le modalità di cui all'articolo 26, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; in tale comunicazione sono precisati gli estremi del carico tributario per riscuotere il quale è stato emesso il provvedimento di fermo. L'iscrizione contiene l'indicazione del concessionario procedente e gli estremi del provvedimento di fermo emesso dalla direzione regionale delle entrate*”.

L’art. 4, comma 1, tralasciando la parte ormai non più attuabile dell’autorizzazione da parte della Direzione Regionale delle Entrare in quanto ormai il provvedimento di fermo è un atto proprio dell’Agente della Riscossione, prevede, così come il comma 2 dell’art. 86 del DPR n. 602/73, che solo dopo l’iscrizione del provvedimento si debba procedere alla “comunicazione” dello stesso al contribuente.

Ma vi è di più.

Tale “comunicazione” deve avvenire nelle forme di cui all’art. 26 del DPR n. 602/73 ossia il provvedimento di fermo, successivamente alla sua iscrizione, deve essere notificato secondo le norme del codice di procedura civile.

Illustrata la disciplina vigente, bisogna adesso analizzare la compatibilità di tale disciplina con la nota 57413 del 3 aprile 2003 emessa dall’Agenzia dell Entrate che ha introdotto il c.d. preavviso di fermo.

Orbene, da un esame puntuale del testo di tale circolare, si rileva che il preavviso di fermo, così come inteso dall’Agenzia delle Entrate, si colloca in una fase intermedia tra l’adozione del provvedimento e la sua iscrizione presso il registro mobiliare ed è altresì chiara la sua funzione: comunicare al contribuente che il provvedimento di fermo è stato deliberato e che per evitare il suo perfezionamento, con i gravi effetti pregiudizievoli derivanti, occorre provvedere al pagamento del debito entro venti giorni dalla ricezione della comunicazione stessa. E’ innegabile che l’intento dell’Amministrazione sia perfettamente condivisibile ed apprezzabile: evitare l’esecuzione del provvedimento restrittivo concedendo al contribuente una breve moratoria ai fini dell’adempimento spontaneo.

Ciò che non convince, invero, in quanto contrario alla previsione legislativa di cui all’art. 86 del DPR n. 602/73 così come integrata dal D.I. 503/1998, è l’assunto contenuto nella circolare secondo cui il preavviso di fermo, decorsi i venti giorni dalla ricezione dello stesso, vale come comunicazione dell’iscrizione del provvedimento di fermo.

Tale ultimo assunto è assolutamente illegittimo in quanto in contrasto con le norme sopra richiamate.

Ed invero, il legislatore ha previsto, come si illustrava, che il provvedimento di fermo già iscritto nei registri mobiliari in danno del contribuente deve essere notificato (e non comunicato) secondo le norme del codice di procedura civile in base al richiamo espresso all’art. 26 del DRP n. 602/1973. E tale previsione è perfettamente in armonia con le norme regolanti il processo tributario e, più precisamente, con gli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 546/1992.

L’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, cosi come modificato dall’art. 35, comma 26 quinquies, del D.L. 223/2006, annovera tra gli atti impugnabili, alla lettera e-ter, il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati.

L’art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 a sua volta prevede che “*Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo”*.

Orbene volendo fornire una lettura coerente e sistematica dei due articoli in relazione alla disciplina del provvedimento di fermo così come definita dalle norme di legge, si desume che:

* con l’art. 19 il legislatore ha voluto predeterminare gli atti attraverso cui il contribuente può avere accesso alla giustizia tributaria ritenendo tali atti dotati del carattere dell’autoritatività tipica del provvedimento amministrativo e che, se non impugnati, si consolidano negli effetti;
* con l’art. 21, il legislatore ha sancito la necessità che gli atti obbligatoriamente impugnabili debbano essere notificati proprio perchè “*il prelievo tributario è manifestazione dell’esercizio di una funzione impositiva che ha natura vincolata, formando oggetto di una sua specifica predeterminazione normativa. In questo sistema la notificazione degli atti autonomamente impugnabili costituisce il momento essenziale del procedere dell’esercizio della funzione e segna il passaggio dall’uno all’altro atto nella sequenza voluta dal legislatore. Passaggio che dev’essere marcato in termini assolutamente chiari, quali possono essere forniti, per l’ente impositore e per il destinatario, proprio e solo dalla notificazione, la quale, infatti, realizzandosi attraverso l’imprescindibile intermediazione di un terzo, all’uopo specificamente abilitato, è per l’appunto in grado di fissare e guarentigiare il momento di perfezionamento dell’atto stesso così da esporlo al controllo giurisdizionale di tipo costitutivo e consentire la rafforzata prosecuzione dell’ulteriore attività impositiva, secondo il modulo prestabilito dal legislatore, senza le pericolosissime evanescenze di nozioni vaghe ed intrinsecamente labili quali necessariamente sono la più o meno piena o non piena conoscenza dell’atto da impugnare.”[[57]](#footnote-57)*

Da quanto sopra discende che il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati intanto può dirsi efficace nei confronti del contribuente in quanto lo stesso venga notificato[[58]](#footnote-58). Tra l’altro, come evidenziato sopra, la necessaria notificazione prevista dal combinato disposto dell’art. 86 del DPR n. 602/73 e dall’art, 4, comma 1, del D.I. n. 503/1998, elimina ogni incertezza in ordine al momento da cui far decorrere i sessanta giorni per l’impugnativa del provvedimento di fermo previsti dall’art. 21 cit. d.lgs..

In linea teorica, quindi il provvedimento di fermo, così come disciplinato dalla normativa vigente, è inserito perfettamente nel sistema processuale tributario.

Tuttavia, la prassi amministrativa ha completamente stravolto tale istituto in quanto l’Agente della Riscossione non provvede mai a notificare il provvedimento di fermo a seguito della sua iscrizione ma, sulla scorta delle indicazioni contenute nella nota 57413 del 9 aprile 2003 e della circolare n. 2/E del 2006, entrambe emanate dall’Agenzia delle Entrate, si limita a comunicare il c.d. preavviso di fermo specificando che, decorsi venti giorni dalla comunicazione senza che il contribuente provveda al pagamento del debito intimato, il preavviso di fermo dovrà intendersi come comunicazione dell’iscrizione del provvedimento.

Il contribuente, dunque, si troverà nell’impossibilità materiale di poter impugnare l’atto predeterminato dal legislatore nell’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, ossia il provvedimento di fermo iscritto nei pubblici registri mobiliari, in quanto lo stesso non viene mai notificato e, di contro, si troverà di fronte ad un atto atipico, quale il preavviso di fermo, che è antecedente al provvedimento ma che, paradossalmente, costituisce l’unico atto notificato che permette al contribuente l’accesso alla giustizia tributaria[[59]](#footnote-59).

A ciò si aggiunga che l’illegittimità del provvedimento di fermo, dovuta alla sua mancata notificazione ai sensi dell’art. 26 del DPR n. 602/73 richiamato dall’art. 4, comma 1, del D.I. 503/1998, non potrebbe in teoria mai essere fatta valere dinnanzi al Giudice tributario ex art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, in quanto l’atto successivo all’iscrizione della misura cautelare sarà il pignoramento del bene garantito e, quindi, ci si ritroverebbe già nella fase dell’esecuzione forzata nella quale non può sicuramente ricorrere la giurisdizione delle commissioni tributarie.

In questo scenario, dunque, la pronuncia delle Sezioni Unite, al fine di porre rimedio ad una prassi amministrativa assolutamente distorsiva ed aderendo e nel contesto di una visione non limitativa dell’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, ha condivisibilmente consentito al contribuente di poter contestare anticipatamente il provvedimento di fermo in una fase in cui, però, lo stesso provvedimento non è efficace in quanto non iscritto presso i registri mobiliari e non è stato ancora notificato[[60]](#footnote-60).

**1.5 I requisiti di legittimità del fermo dei beni mobili registrati**

Dall’affermata natura di provvedimento amministrativo della misura cautelare del fermo dei beni mobili registrati, seguono diversi corollari.

In primo luogo, il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati dovrà essere adeguatamente motivato ai sensi dell’art. 7, comma 1, della l. n. 212/2000, sicuramente applicabile anche ai provvedimenti dell’Agente della Riscossione.

Trattandosi di un provvedimento amministrativo discrezionale nell'*an* e nel *quid* deve, infatti, essere motivato[[61]](#footnote-61), sia in rapporto alla sussistenza di un interesse pubblico, prevalente su quello privato alla libera disponibilità del bene, sia in relazione alla proporzione tra l'entità del credito tributario da riscuotere ed il sacrificio che viene imposto al privato con la temporanea sottrazione dell'uso della disponibilità giuridica del bene, secondo canoni di proporzionalità e di adeguatezza[[62]](#footnote-62).

Pertanto, il giudice adito dovrebbe tenere conto - oltre che delle deduzioni del contribuente strettamente concernenti gli eventuali vizi relativi all'insussistenza dei presupposti per l'adozione delle misure *de quibus,* (come, ad esempio, la mancata notifica della cartella di pagamento) - anche delle censure concernenti il profilo della sproporzione tra l'ammontare del credito erariale ed il valore del bene sottoposto a vincolo, valutando l'aspetto della ragionevolezza. Trattandosi, infatti, di una misura di garanzia, le ragioni della sua adozione potrebbero essere rinvenute, non in un'esigenza di coercizione del contribuente[[63]](#footnote-63), ma sulla scorta del principio generale di razionalità ed economia dell'azione amministrativa, nel rispetto del dovere di graduazione della coazione[[64]](#footnote-64).

Ancora requisito sicuramente essenziale è l’indicazione in seno all’atto del responsabile del procedimento ex art. 7, comma 2, della l. n. 212/2000 specialmente dopo che la Corte Costituzionale ha chiarito, con la sentenza n. 377 del 9 novembre 2007 che tale indicazione è funzionale ad “*assicurare la trasparenza dell’attività amministrativa, la piena informazione del cittadino e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell’imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall’art. 97, primo comma, della Costituzione”*.

In ultima istanza, si ritiene che altro requisito fondamentale del provvedimento di fermo dei beni mobili registrati debba ritenersi la notifica dello stesso nelle forme di cui all’art. 26 del DPR n. 602/73.

si rileva che l’art. 4 del decreto prevede che: “*Entro venti giorni dalla ricezione della richiesta di emanazione del fermo, la direzione regionale delle entrate emette in duplice copia il relativo provvedimento consegnandone una al concessionario. Quest'ultimo, entro sessanta giorni da tale consegna esegue il fermo mediante iscrizione, anche in via telematica o mediante scambio di supporti magnetici, nel PRA dandone comunicazione al contribuente entro cinque giorni dall'esecuzione del fermo, con le modalità di cui all'articolo 26, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; in tale comunicazione sono precisati gli estremi del carico tributario per riscuotere il quale è stato emesso il provvedimento di fermo. L'iscrizione contiene l'indicazione del concessionario procedente e gli estremi del provvedimento di fermo emesso dalla direzione regionale delle entrate*”.

L’art. 4, comma 1, tralasciando la parte ormai non più attuabile dell’autorizzazione da parte della Direzione Regionale delle Entrare in quanto ormai il provvedimento di fermo è un atto proprio dell’Agente della Riscossione, prevede, così come il comma 2 dell’art. 86 del DPR n. 602/73, che solo dopo l’iscrizione del provvedimento si debba procedere alla “comunicazione” dello stesso al contribuente.

Ma vi è di più.

Tale “comunicazione” deve avvenire nelle forme, appunto, di cui all’art. 26 del DPR n. 602/73 ossia il provvedimento di fermo, successivamente alla sua iscrizione, deve essere notificato secondo le norme del codice di procedura civile. Ed invero, il legislatore ha previsto, come si illustrava, che il provvedimento di fermo già iscritto nei registri mobiliari in danno del contribuente deve essere notificato (e non comunicato) secondo le norme del codice di procedura civile in base al richiamo espresso all’art. 26 del DRP n. 602/1973. E tale previsione è perfettamente in armonia con le norme regolanti il processo tributario e, più precisamente, con gli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 546/1992.

L’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, cosi come modificato dall’art. 35, comma 26 quinquies, del D.L. 223/2006, annovera tra gli atti impugnabili, alla lettera e-ter, il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati.

L’art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 a sua volta prevede che “*Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo”*.

Orbene volendo fornire una lettura coerente e sistematica dei due articoli in relazione alla disciplina del provvedimento di fermo così come definita dalle norme di legge, si desume che:

* con l’art. 19 il legislatore ha voluto predeterminare gli atti attraverso cui il contribuente può avere accesso alla giustizia tributaria ritenendo tali atti dotati del carattere dell’autoritatività tipica del provvedimento amministrativo e che, se non impugnati, si consolidano negli effetti;
* con l’art. 21, il legislatore ha sancito la necessità che gli atti obbligatoriamente impugnabili debbano essere notificati proprio perchè “*il prelievo tributario è manifestazione dell’esercizio di una funzione impositiva che ha natura vincolata, formando oggetto di una sua specifica predeterminazione normativa. In questo sistema la notificazione degli atti autonomamente impugnabili costituisce il momento essenziale del procedere dell’esercizio della funzione e segna il passaggio dall’uno all’altro atto nella sequenza voluta dal legislatore. Passaggio che dev’essere marcato in termini assolutamente chiari, quali possono essere forniti, per l’ente impositore e per il destinatario, proprio e solo dalla notificazione, la quale, infatti, realizzandosi attraverso l’imprescindibile intermediazione di un terzo, all’uopo specificamente abilitato, è per l’appunto in grado di fissare e guarentigiare il momento di perfezionamento dell’atto stesso così da esporlo al controllo giurisdizionale di tipo costitutivo e consentire la rafforzata prosecuzione dell’ulteriore attività impositiva, secondo il modulo prestabilito dal legislatore, senza le pericolosissime evanescenze di nozioni vaghe ed intrinsecamente labili quali necessariamente sono la più o meno piena o non piena conoscenza dell’atto da impugnare.”.*

Da quanto sopra discende che il provvedimento di fermo dei beni mobili registrati intanto può dirsi efficace nei confronti del contribuente in quanto lo stesso venga notificato[[65]](#footnote-65). Tra l’altro, come evidenziato sopra, la necessaria notificazione prevista dal combinato disposto dell’art. 86 del DPR n. 602/73 e dall’art, 4, comma 1, del D.I. n. 503/1998, elimina ogni incertezza in ordine al momento da cui far decorrere i sessanta giorni per l’impugnativa del provvedimento di fermo previsti dall’art. 21 cit. d.lgs..

**CAPITOLO II**

**Le misure cautelari in sede di riscossione: l’iscrizione di ipoteca sui beni immobili del contribuente**

**2.1 Disciplina dell’ipoteca esattoriale di cui all’art. 77 del DPR n. 602/73.**

In ragione degli interessi pubblici sottesi alla materia tributaria, i crediti a titolo di imposte e tasse sono normalmente assistiti da privilegi sia generali che speciali. Nella medesima prospettiva si colloca anche la possibilità che dall’amministrazione finanziaria vengano autoritativamente disposte misure volte a conservare le possibilità satisfattive offerte dal patrimonio del contribuente (già accertato o in via d’accertamento).[[66]](#footnote-66)

Di ciò costituisce un esempio l’art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, che disciplina l’ipoteca (garanzia reale) sugli immobili dei debitori e dei coobbligati:

“Decorso inutilmente il termine di cui all’art. 50 comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell’importo complessivo del credito per cui si procede.

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’art. 79, il concessionario prima di procedere all’esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi sei mesi dall’iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all’espropriazione”.

L’ipoteca di cui all’art. 77 è iscritta in forza di un titolo esecutivo, il ruolo, al quale la legge espressamente attribuisce tale effetto; trattasi dunque di una nuova ipotesi di ipoteca, caratterizzata dal fatto che il ruolo assume la funzione di titolo per l’iscrizione: la *ratio* deve sicuramente ritrovarsi, come avviene generalmente per le ipoteche legali, nella tutela che la legge accorda ai crediti in relazione alla loro causa e soprattutto alla conseguente prevalenza dell’interesse pubblico.

L’unico termine da rispettare per il concessionario è quello dei 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento ex art. 50 comma 1 del DPR n. 602/73, decorsi i quali, senza che il contribuente abbia provveduto al pagamento dell’importo dovuto, il concessionario della riscossione è legittimato ad iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell’importo complessivo del credito per cui si procede, con l’unico limite che l’importo del credito non sia inferiore a 1.549,37 € (art. 77 comma 1°, DPR n. 602/73).

L’iscrizione dell’ipoteca è, invece, procedura necessaria per iniziare l’espropriazione, nel caso in cui l’importo complessivo del credito non supera il cinque per cento del valore dell’immobile da sottoporre ad espropriazione; in tal caso il Concessionario è obbligato, ex art. 77, comma 2°, DPR n. 602/1973, ad iscrivere ipoteca prima di procedere ad iniziare la fase di espropriazione immobiliare. Se ne deduce che per i crediti d’importo maggiore, l’agente della riscossione può direttamente procedere all’esecuzione con il pignoramento immobiliare.

Decorsi sei mesi dalla detta iscrizione ipotecaria obbligatoria, qualora il contribuente non abbia provveduto a pagare il debito iscritto a ruolo, l’agente della riscossione della riscossione può iniziare l’espropriazione.[[67]](#footnote-67)

L’ipoteca attribuisce all’agente della riscossione tutte le caratteristiche del creditore ipotecario previste dagli art. 2808 e seguenti del codice civile, ovvero il diritto di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo del ricavato dall’espropriazione ed il diritto di procedere ad esecuzione sul bene anche se questo passi in proprietà di altri (cosiddetto diritto di seguito).

Per quanto concerne il comportamento che il concessionario deve tenere in presenza di ipoteca, iscritta ai sensi dell’art. 77, si deve fare riferimento alle precisazioni contenute nella risoluzione n. 190/E del 1° ottobre 2003

Con tale risoluzione dove viene evidenziato che, ai sensi dell’art. 2916, comma 1, n. 1), del codice civile nella distribuzione della somma ricavata dall’esecuzione non si tiene conto delle ipoteche iscritte dopo il pignoramento; dette ipoteche non sono opponibili al creditore procedente e ai creditori che sono intervenuti nella medesima procedura. Da ciò consegue che le spese sostenute dal concessionario, per un ipoteca che risulti iscritta successivamente ad un pignoramento valido ed efficace, non possono essere poste a carico dell’ente impositore.

Analoga considerazione vale per le ipoteche che risultassero iscritte sui beni che non appartengono più al debitore; tale ipoteca è inesistente ed il creditore, come noto, ha l’obbligo di cancellarla a sue spese: la perdita del rimborso per l’agente della riscossione in questo caso si estende anche alle spese per la cancellazione della formalità.

L’ultimo intervento sulla disciplina del fermo dei beni mobili registrati, ed anche il più rilevante sotto diversi aspetti che si avrà modo di analizzare nei paragrafi seguenti, è stato quello compiuto dal legislatore che con il comma 26-quinquies dell'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, introdotto in sede di conversione dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha integrato l'elencazione di cui all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, mediante aggiunta delle lett. e-bis) ed e-ter), prevedendo espressamente l'autonoma impugnabilità degli atti di fermo di beni mobili registrati e di iscrizione ipotecaria d'immobili, adottati in via cautelare dal concessionario del servizio della riscossione.

**2.2 Natura giuridica dell’ipoteca esattoriale: orientamenti della dottrina ante e post novella del D.L. n. 223/2006 ed orientamento della giurisprudenza di legittimità**

Gli art. 77 e 86 sempre del DPR n. 602/1973, stabiliscono entrambi che “decorso inutilmente il termine di cui all’art. 50 comma 1…” e quindi decorsi soltanto i sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il Concessionario può, da un lato, procedere ad iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore o dei coobbligati per un importo pari al doppio dell’importo complessivo del credito per cui si procede e, dall’altro, può disporre il fermo dei beni mobili del debitore e dei coobbligati iscritti nei pubblici registri.

Come già visto nel capitolo 1.2, relativo alla natura giuridica del provvedimento di fermo dei beni mobili registrati, anche per quanto attiene alla natura giuridica dell’iscrizione ipotecaria è possibile distinguere tra le posizioni della dottrina sviluppatesi antecedentemente alla novella del D.L. n. 223/2006 e quelle successive.

Antecedentemente alla modifica dell’art. 19 del d.lgs.n. 546/1992, secondo alcuni autori[[68]](#footnote-68), poiché per l’iscrizione dell’ipoteca legale non è previsto nessun accertamento di un eventuale “*periculum in mora*” e addirittura la stessa è obbligatoria per iniziare l’espropriazione, nel caso in cui, l’importo del credito per cui si procede è di bassa entità (non superiore al 5% del valore dell’immobile), la natura dell’ipoteca è quella di essere atto prodromico all’espropriazione e non una misura cautelare come quella prevista dalle disposizioni sulle violazioni tributarie (art. 22 del D. Lgs. n.472/1997). Il legislatore, peraltro, non ha previsto a carico del concessionario alcun obbligo di notifica o informazione di avviso della procedura d’esecuzione portante all’iscrizione ipotecaria[[69]](#footnote-69), obbligo previsto invece, solo in via amministrativa[[70]](#footnote-70)antecedente all’iscrizione del fermo dei beni mobili registrati.

Molto interessanti sono le conclusioni secondo cui “…la rapidità della procedura lascia praticamente indifeso il contribuente che, ad esempio, non si trova nella possibilità di far valere le proprie ragioni innanzi all’Amministrazione od al giudice tributario (l’inizio della riscossione coincide con il termine per proporre il ricorso), né gli consente di ottenere dal giudice competente il provvedimento di sospensione della riscossione (si pensi ad esempio che ai sensi dell’art. 47 del DPR n. 546/1992, il termine per fissare l’udienza di trattazione del ricorso è di novanta giorni dalla presentazione del ricorso), dall’altro non concede agli Uffici il tempo necessario per agire in autotutela, a seguito della verifica della fondatezza dell’iscrizione a ruolo effettuata, qualora il contribuente ne faccia segnalazione”.

Ecco perché, secondo gli autori citati, l’iscrizione di ipoteca ha natura afflittiva, punitiva oltre che cautelare, rappresentando da sola una sorta di sanzione per quel contribuente che abbia ritenuto di non pagare la cartella notificatagli.

Secondo un'altra autorevole corrente dottrinaria va evidenziato come a seguito dell’abolizione generalizzata dell’avviso di mora, si sarebbe dovuto provvedere a far precedere il fermo dei beni mobili registrati e l’iscrizione di ipoteca da avvisi preventivi, e che, se da un lato, questo è stato fatto in via amministrativa per quel che riguarda il fermo, anche per l’ipoteca si sarebbe dovuto procedere allo stesso modo. I danni di un’ipoteca iscritta “inaudita altera parte”, “sono fortissimi sia in termini di immagine che in termini di costi vivi e adempimenti procedurali”; peraltro mentre il pignoramento, quale atto iniziale della procedura esecutiva è svolto organi con cui si può interloquire, l’iscrizione di ipoteca avviene senza alcun contraddittorio.[[71]](#footnote-71)

Secondo un altro orientamento, l’iscrizione di ipoteca è un atto prodromico all’esecuzione forzata ossia essa non costituisce inizio dell’esecuzione forzata e non ha natura di atto esecutivo; pertanto[[72]](#footnote-72) la contestazione dei presupposti formali per l’iscrizione d’ipoteca spetta al giudice ordinario mentre la contestazione della sottostante pretesa erariale, che costituisce il fondamento dell’ipoteca spetta alle Commissioni tributarie.[[73]](#footnote-73)

Secondo altro orientamento dottrinale[[74]](#footnote-74), ancorato al dato letterale dell’art. 57 del DPR n. 602/1973, il contribuente può proporre opposizione agli atti esecutivi (esempio: pignoramento, vendita e assegnazione) innanzi al giudice ordinario, tranne che per i vizi di forma e di notificazione del titolo esecutivo, entro 5 giorni ex art. 617 del c.p.c. .

Non è possibile configurare, de iure condito, l’opposizione agli atti esecutivi per contestare l’irregolarità formale del titolo esecutivo. L’irregolarità formale deve essere dedotta, ex art. 57 comma 1, del DPR n. 602/1973, nel termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento e non nel termine di cinque giorni dalla comunicazione dell’avvenuta iscrizione di ipoteca.

Per un'altra parte della dottrina[[75]](#footnote-75), le contestazioni riguardanti l’effettiva esistenza del credito (*rectius* l’inesistenza della pretesa tributaria) possono essere sollevate dal contribuente avverso la cartella di pagamento dinnanzi la Commissione tributaria; quest’ultima conosce, oltre che le contestazioni concernenti la notifica della cartella di pagamento, dei fatti estintivi del credito, anche sopravvenuti alla formazione del titolo (esempio: pagamento del tributo, condono eccetera), mediante la memoria integrativa di cui all’art. 24 del D. Lgs. n. 546/1992 oppure mediante l’esercizio dei poteri istruttori ex art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992.[[76]](#footnote-76)

Infine sempre per questa corrente dottrinaria “nell’ipotesi in cui il pignoramento sia preceduto da atti prodromici (come la cartella di pagamento) il contribuente non ha la possibilità di contestare nel merito la pretesa erariale innanzi alle Commissioni tributarie poiché l’atto di pignoramento non risulta atto autonomamente impugnabile ex art. 19 del D. LGs. n. 546/1992 innanzi alle Commissioni tributarie; non può ex art. 57del DPR n. 602/1973, agire dinnanzi al giudice ordinario che conosce solo l’opposizione alla non pignorabilità dei beni, ma può azionare il risarcimento dei danni ex art. 59.

Secondo un altro autore[[77]](#footnote-77), l’iscrizione dell’ipoteca ed il sequestro conservativo in campo tributario costituiscono “misure cautelari della medesima natura e funzione cautelare e di garanzia reale a favore del creditore ai fini del soddisfacimento del credito in sede esecutiva, con la conseguenza che il fermo non può che rimanere estraneo al processo esecutivo di espropriazione forzata, come certamente lo sono, secondo le regole processuali ordinarie, sia l’iscrizione ipotecaria che il sequestro conservativo”.

L’ipoteca non è un atto del procedimento esecutivo essendo preordinata, quale atto prodromico, all’esecuzione vera e propria che ha inizio col pignoramento ex art. 491 c.p.c. . Poiché l’art 77 comma 1 del DPR n. 602/1973 richiama soltanto la disposizione di cui al comma 1 dell’art. 50 DPR n. 602/1973, l’espropriazione può iniziarsi solo dopo la notifica dell’intimazione di pagamento prevista dal secondo comma dell’art. 50.

Successivamente alla novella dell’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 apportata dal D.L. n. 223/2006, una parte della dottrina ha ritenuto che l’iscrizione di ipoteca in nulla differirebbe, sul piano dell'efficacia giuridica, da quella ordinaria, quale diritto reale di garanzia che attribuisce al creditore lo *ius distrahendi* e lo *ius praelationis[[78]](#footnote-78)*.Altra dottrina, pur ammettendo che la misura in esame assolva ad una funzione di garanzia del credito, ne afferma la natura cautelare rispetto alla riscossione[[79]](#footnote-79).

In particolare, se, da una parte, la funzione prioritaria delle misure *de quibus* andrebbe individuata in quella di evitare che i beni vengano sottratti alla riscossione (inducendo il debitore moroso all'adempimento, per evitare il pignoramento[[80]](#footnote-80)), dall'altra, sarebbe ininfluente al fine del loro inquadramento nell'alveo delle misure cautelari, l'omesso riferimento, negli artt. 77 e 86, ai requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* [[81]](#footnote-81). Poiché è intervenuta un'iscrizione a ruolo, il *fumus* sarebbe *in re ipsa*. Né alla loro qualificazione in termini di misure cautelari osterebbe la mancanza di un connesso giudizio di merito, ritenuto fattore tipico e qualificante dei procedimenti cautelari. Detto rilievo si rivelerebbe pedissequamente ripropositivo di schemi processualcivilistici ed errato, in quanto per tutte le misure cautelari a tutela del Fisco emergerebbero profili peculiari[[82]](#footnote-82).

Di conseguenza, il fermo avrebbe natura e funzione cautelare, sia pure con tutte le peculiarità proprie di procedimenti cautelari settoriali, specificamente introdotti e disciplinati tenendo conto, tra gli altri, dell'interesse fiscale, della natura spiccatamente pubblicistica del rapporto Fisco-contribuente e dell'assetto della riscossione tributaria. In particolare, l'Esattore agirebbe per l'iscrizione di ipoteca esercitando unilateralmente un potere autoritativo, specificamente attribuitogli dalla legge, significativo corollario dell'autotutela esecutiva che costituisce il nucleo della sua funzione esecutiva[[83]](#footnote-83)

In conclusione, secondo detto orientamento, il legislatore avrebbe delineato una misura cautelare settoriale e specifica. Pertanto, gli uffici finanziari dovrebbero porre a base dei provvedimenti attuativi la sussistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora.* Invece la mancanza di un termine finale di efficacia (che è caratteristica tipica e propria dei provvedimenti cautelari) renderebbe queste misure censurabili sul piano della legittimità costituzionale ex artt. 3 e 24 Cost..

Sulla stessa linea di pensiero in merito alla natura cautelare si colloca altra dottrina[[84]](#footnote-84). In particolare, è stato sostenuto che occorrerebbe inquadrare l’iscrizione ipotecaria nell'alveo delle misure cautelari *pro fisco,* previste dagli artt. 22 e 23, del D.Lgs. n. 472/1997, e dall'art. 69, del RD 18 novembre 1923, n. 2440. Con riguardo all'ipoteca, si coglierebbe, con tutta evidenza, la differenza rispetto al pignoramento immobiliare, perché l'art. 77, comma 2, prevede l'iscrizione obbligatoria di ipoteca prima del pignoramento. Occorrerebbe perciò riformulare le norme, non solo inserendo in esse uno specifico riferimento al rischio di perdere la garanzia del credito, ma anche eliminando il termine dilatorio di sessanta giorni dalla notifica della cartella. Dalla qualificazione della natura cautelare delle misure in questione dovrebbe, cioè, conseguire la possibilità per l'agente della riscossione di poterle attivare in tempi rapidi, in presenza di un *periculum in mora.* Si eviterebbe così di sovrapporre gli strumenti cautelari con il pignoramento. I primi sarebbero attivabili entro i sessanta giorni dalla notifica, il pignoramento in seguito.

Infine, secondo un'altra tesi, tale misura svolgerebbe una "funzione cautelare di garanzia" della futura soddisfazione del creditore mediante sottoposizione di beni determinati al vincolo di indisponibilità[[85]](#footnote-85). L'individuazione del bene strumentale alla realizzazione del credito renderebbe l'ipoteca ed il pegno garanzie reali del credito nel caso di vincolo, rispettivamente, su beni immobili e mobili.

A fronte di tali differenze ricostruttive, pur nella medesima prospettazione di una natura cautelare delle misure in esame, appare opportuno soffermarsi sul seppur scarno quadro normativo per cercare di comprendere le loro caratteristiche nell'ambito della procedura esattoriale e coglierne i riflessi sui piani processuale e applicativo.

In tale prospettiva di indagine appaiono condivisibili le affermazioni sulla natura provvedimentale di queste misure[[86]](#footnote-86). Per il fermo, in tal senso depone il dato letterale dell'art. 86, comma 2, a tenore del quale esso si esegue mediante l'iscrizione del "...provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari a cura del concessionario...". Quella locuzione è, infatti, tipicamente impiegata nel linguaggio normativo per indicare gli atti autoritativi della pubblica amministrazione. Deve, poi, ritenersi che tale natura sia stata riconosciuta dal legislatore con il loro inserimento nel novero degli atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Alla medesima conclusione può, inoltre, giungersi guardando al procedimento. L’iscrizione di ipoteca, collocandosi nell'ambito dell'attività unilaterale di riscossione, è espressione di una potestà pubblica delegata e discrezionale nella quale l'attribuzione di poteri è funzionalmente connessa all'interesse pubblico ad una pronta e completa acquisizione dei tributi .

Non pare possibile dubitare dell'esistenza, nel caso di specie, degli elementi tipici del provvedimento amministrativo, ossia dell'atto "con cui l'autorità amministrativa dispone in ordine all'interesse pubblico di cui è attributaria, esercitando la propria potestà e correlativamente incidendo su situazioni soggettive del privato".

L'Agente, infatti, nell'esercizio della funzione di riscossione dei tributi, è parificato ad una pubblica amministrazione e allo stesso sono attribuiti poteri e responsabilità tipiche di quest'ultima proprio sulla base dell'atto di concessione, nonché della disciplina legale del rapporto[[87]](#footnote-87). Con l'assunzione di quelle misure, da una parte, si preoccupa dell'interesse pubblico alla riscossione provvedendo a garantirlo, dall'altra comprime la sfera patrimoniale del privato.

Verificato il carattere provvedimentale, appare necessario tornare sulla pretesa natura cautelare della misura in esame.

La ragione per la quale si tende ad inquadrare il provvedimento di iscrizione ipotecaria tra quelli cautelari risiede nella necessità di individuare i presupposti e le condizioni alle quali assumere tali misure e, di conseguenza definire punti di riferimento certi per il contribuente a sua garanzia e tutela. Tuttavia, muovendo dal dato normativo, non sembra che la qualificazione in termini di misure cautelari possa dirsi pacifica e semplice.

Non può negarsi che l’ipoteca assolva ad una funzione genericamente cautelare, ma ciò non sembra sufficiente ad affermare che si ripropongano in essa gli stessi caratteri degli strumenti cautelari tipici. Il fine cautelare è proprio di un vasto numero di istituti tra loro profondamente diversi; ma tale scopo non basta a qualificarli univocamente.

Sotto il profilo funzionale, lo stesso compito è assolto, sia da istituti di diritto sostanziale[[88]](#footnote-88), sia da misure di tipo processuale[[89]](#footnote-89). Tale aspetto, però, non ne giustifica la loro qualificazione come cautelari *stricto sensu,* con tutto ciò che ne deriva in termini di presupposti per la loro assunzione ed eventuali vizi.

Invero, l'individuazione dell'esistenza di vere e proprie misure cautelari può essere realizzata attraverso una verifica che investe la sussistenza di caratteri strutturali, quali la provvisorietà e la strumentalità.

Muovendo dall'analisi delle disposizioni che disciplinano l'ipoteca *de qua* non sembrano esistere elementi per individuare in esse quei requisiti. Questa misura non è strumentale all'accertamento del diritto di credito, giacché esso è definitivo, e nessuna connessione o collegamento di alcun genere può immaginarsi con la fondatezza della pretesa. Il presupposto pare chiaramente individuato soltanto nel decorso del termine dilatorio di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, senza che, in alcun modo, possa assumere rilevanza il profilo della fondatezza del credito sottostante.

Il *fumus,* inteso come probabile esistenza 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.

Verificata l'impossibilità di riscontrare in tale istituto i caratteri tipici della cautele rispetto alle vicende (processuali) attinenti alla determinazione e all'esistenza del credito per tributi non resta che accertare se, in ipotesi, tali requisiti (strumentalità e provvisorietà) si realizzino con riguardo ad aspetti procedimentali, ossia al procedimento amministrativo. Quanto alla strumentalità, essa non appare direttamente preordinata ad assicurare l'esecuzione di altro provvedimento dell'amministrazione. Se servisse solo a tutelare gli interessi erariali dal pericolo dovuto alle more del procedimento esecutivo (ossia fossero strumentali a questo e legate al suo inizio) dovrebbe venire meno con il pignoramento stesso. Essa, invece, continua a sussistere pur in presenza di pignoramento e, dunque, non è a quest’ultimo strumentale e al più si verifica un effetto cautelare indiretto.

Se si cerca il requisito della provvisorietà, poi, quanto all’ipoteca, dal combinato disposto degli artt. 76, comma 2, e 77, comma 2, del DPR n. 602/1973, sembra evincersi la natura di garanzia e di diritto di prelazione. Considerato, infatti, che l'espropriazione non può compiersi se il valore del bene al netto delle iscrizioni ipotecarie è inferiore a 8.000 euro, l'Agente ha interesse ad iscrivere la propria ipoteca, affermando il diritto di prelazione per evitare che altre vengano iscritte prima, riducendo il valore del bene e rendendo impossibile l'esecuzione su di esso.

È, quindi, evidente la natura di diritto di prelazione per garantire il soddisfacimento del credito.

Ed anche nel comma 2 dell'art. 77 se, da una parte, si scandisce una *consecutio* temporale, stabilendo un limite di tempo prima del quale non può essere intrapresa l'espropriazione, dall'altra, comunque, è evidente che qui il legislatore vuol precostituire un diritto di prelazione che prescinde da questa.

Analogamente al fermo, poi, secondo l'art. 2882 c.c., l'ipoteca si estingue con la cancellazione che ha luogo, di regola, quando il credito è estinto o quando il creditore rinunzia all'ipoteca. La garanzia cessa soltanto con il soddisfacimento del credito rivelando, così, che la cautela rispetto all'eventuale espropriazione è, tutt'al più, un effetto collaterale ed indiretto.

Nel testo vigente, dunque, l’ipoteca è svincolata dall'avvio del processo esecutivo, il che conferma il suo carattere di misura di garanzia del bene, espressione di autotutela conservativa[[90]](#footnote-90).

**2.3 La giurisdizione in materia di ipoteca esattoriale: rinvio.**

Per quanto attiene alle problematiche relative all’individuazione del Giudice competente a decidere sulle impugnazioni rivolte ai provvedimenti di iscrizione ipotecaria, vista l’identità delle questioni affrontate sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza, si rinvia al paragrafo 1.3 del Capitolo I.

**2.4 I requisiti di legittimità dell’ipoteca esattoriale.**

Anche per quanto riguarda i requisiti l’ipoteca esattoriale, possono tenersi ferme le considerazioni sviluppate nel paragrafo 1.5 del Capitolo I. In particolare, si ritiene che il provvedimento che disponga l’iscrizione di ipoteca sui beni immobili del contribuente debba essere congruamente motivato, ex art. 7 comma 1 della l. n. 212/2000, in ordine alla sussistenza dell’interesse pubblico, prevalente su quello privato alla libera disponibilità del bene, sia in relazione alla proporzione rea l’entità del credito tributario da riscuotere ed il sacrificio che viene imposto al privato con la temporanea sottrazione dell’uso della disponibilità giuridica del bene secondo i canoni di proporzionalità ed adeguatezza.

Il provvedimento di iscrizione ipotecaria, inoltre, dovrà riportare, a pena di illegittimità, l’indicazione dei beni immobili colpiti dal vincolo reale onde poter consentire al contribuente la possibilità di richiedere una eventuale restrizione al giudice competente nel caso (frequente a dire il vero) di notevole sproporzione tra entità del credito da garantire e valore dei beni immobili.

Anche nel caso di provvedimento di iscrizione ipotecaria si rende necessaria l’indicazione, da parte dell’Agente della riscossione, del responsabile del procedimento ex art. 7, comma 2, della l. n. 212/2000.

Per quanto attiene, invece, alla necessari età della notificazione della misura di garanzia de quo, bisogna effettuare delle precisazione rispetto a quanto detto in ordine al fermo dei beni mobili registrati poiché nel caso di specie non è stata prevista l’emanazione di un regolamento dalla norma di legge.

Il dato letterale dell’art. 77, comma 1, del DPR n. 602/73 sembrerebbe deporre a prima vista in senso contrario alla suddetta necessari età della notificazione del provvedimento de quo.

Tale norma, stabilito che il ruolo è titolo per iscrivere l’ipoteca e che condizione necessaria è la decorrenza del termine dilatorio di sessanta giorni dalla notificazione dell’atto, sembra porre quale unico adempimento per il perfezionamento dell’ipoteca l’iscrizione nei registri immobiliari.

Tuttavia, la circostanza che l’ipoteca legale di cui all’art. 77 del DR n. 602/73 si collochi nell’ambito del procedimento amministrativo e la previsione dell’autonoma impugnabilità ex art. 19, comma 1, lett. e) bis della iscrizione di ipoteca sembrano deporre nel senso della natura provvedimentale di questa misura di garanzia. Dunque sembrerebbe non potersi negare, così come visto per il preavviso di fermo di beni mobili registrati nel paragrafo 1.5, capitolo I, che anche in questo caso ricorrano i caratteri degli atti cui la dottrina amministrativistica riconosce natura recettizia[[91]](#footnote-91).

La natura ablatoria dell’iscrizione ipotecaria, comportante una limitazione della possibilità di disporre del bene, nonché la previsione di cui all’art. 6 della l. n. 212/2000 (norma speciale rispetto alla disciplina generale della efficacia dei provvedimenti cauteri di cui alla legge n. 241/1990) in materia di notificazione e comunicazione degli atti tributari, tendono ad accentuare il carattere di provvedimento amministrativo recettizio dell’iscrizione ipotecaria e, quindi, la necessità della notificazione della medesima ai fini della sua efficacia e non solo per la decorrenza dei termini per la proposizione del ricorso.

Un ultimo aspetto da approfondire, in ordine ai requisiti di legittimità dell’iscrizione ipotecaria, è senza dubbio quello della valenza del limite di ottomila euro che il legislatore ha posto nell’art. 76 del DPR n. 602/73 per l’inizio di eventuali azioni di espropriazione immobiliare.

Sempre a seguito dell’acuirsi dell’utilizzo della misura di garanzia dell’ipoteca adottata anche per crediti inferiori agli ottomila euro, si è aperto in dottrina ed in giurisprudenza un vivace dibattito sulla valenza di tale limite che ha portato, in tempi recentissimi, ad una pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nonché ad un successivo intervento da parte del legislatore.

Prima di queste rilevanti modifiche legislative e delle pronuncie delle Sezioni Unite, parte della dottrina[[92]](#footnote-92) ha ritenuto che lo speciale limite all'ammissibilità dell'ipoteca che scaturisce dal divieto, imposto dall'art. 76 del D.P.R. n. 602/1973 [come modificato dall'art. 3, comma 40, lettera *b-bis),* del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248], di procedere all'esecuzione immobiliare quando l'ammontare complessivo del credito (comma 1) o il valore del bene da espropriare (comma 2) non superino ottomila euro deve ritenersi certo che si applicasse anche all'ipoteca, ove si consideri che essa in ogni caso è strumentale all'esecuzione forzata immobiliare, e che perciò, quando questa è preclusa, non può non essere inibita anche la costituzione del diritto

reale di garanzia. In tal senso si era espresso anche il Tribunale di Napoli con la sentenza n. 13668 del 29 marzo 2007.

Tuttavia, altra parte della dottrina[[93]](#footnote-93) ha ritenuto che dal punto di vista sostanziale gli artt. 76 e 77 in esame costituiscono, in effetti, due distinte ed autonome disposizioni, dove l’iscrizione di ipoteca non può essere ritenuta una norma propria della procedura immobiliare, come i successivi articoli da 78 a 84, dall’avviso di vendita immobiliare alla distribuzione della somma ricavata dall’espropriazione.

In particolare la procedura di espropriazione immobiliare può essere svolta autonomamente anche senza la necessità di ricorrere all’applicazione dell’art. 77 sull’iscrizione ipotecaria e, viceversa, anche l’iscrizione di ipoteca può essere autonomamente esercitata, indipendentemente dalla esecuzione immobiliare, in base al solo *ruolo*, che nella fattispecie assume, ai sensi dello stesso art. 77, il valore di titolo per iscrivereipoteca, e alla sola condizione che sia inutilmente decorso il termine di 60 giorni dalla notificazione al contribuente della cartella di pagamento. Tale corrente dottrinaria, quindi, ritiene che il limite di ottomila euro, indicato dall’art. 76 del D.P.R. n. 602/1973 per poter procedere all’espropriazione immobiliare, non può trovare applicazione anche per l’iscrizione ipotecaria prevista dal successivo art. 77.

Ne consegue che l’agente della riscossione, che iscrive ipoteca su un immobile del contribuente moroso per un credito inferiore ad ottomila euro, procede correttamente e in conformità della normativa sulla riscossione.

A dirimere la intricata quanto delicata questione sono intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 4077 del 22 febbraio 2010.

In particolare, le Sezione Unite, seppur con una motivazione decisamente sintetica, enunciano un principio decisamente importante e sicuramente condivisibile.

In pratica la Cassazione è arrivata alla decisione *de qua* sulla base della semplice qualificazione dell’iscrizione ipotecaria quale atto prodromico all’espropriazione immobiliare: conseguentemente in entrambi i casi non possono che valere gli stessi limiti e condizioni di esperibilità.

Appare dunque del tutto irrilevante il fatto che l’art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, che fa riferimento all’ipoteca, non faccia menzione della soglia degli ottomila euro, visto che quest’ultima è riportata nel precedente art. 76 riguardante le espropriazioni immobiliari.

Tale considerazione appare perfettamente logica visto che l’ipoteca non può essere considerata come un istituto “a sé”, cioè non contestualizzato nell’ambito dell’esecuzione forzata quale atto facente parte di una determinata sequenza.

Invero quelle sull’esecuzione forzata costituiscono nell’insieme una previsione normativa “complessa” costituita da “disposizioni preordinate ad una sequenza di azioni finalizzate alla espropriazione forzata”, e dunque “la lettura e l’interpretazione delle stesse devono correttamente svolgersi nel loro insieme, escludendosi, al contrario, la lettura frammentaria o disarticolata di un solo articolo, inserito nella stessa sezione o addirittura in un comma diverso dello stesso articolo, prescindendo dal necessario coordinamento con le altre disposizioni funzionalmente collegate”.

Non appare perciò ammissibile permettere un’iscrizione ipotecaria come quella oggetto della sentenza in commento basandola sul semplice silenzio del Legislatore che non ha previsto nulla espressamente sul punto (magari proprio perché lo riteneva superfluo).

Invero, apparirebbe del tutto contraddittorio permettere la costituzione di un diritto reale di garanzia anche nel momento in cui è preclusa l’esecuzione immobiliare che ne dovrebbe essere la naturale conseguenza.

A voler ritenere diversamente si dovrebbe ammettere che il Legislatore abbia dato la facoltà al concessionario di vincolare dei beni immobili con l’iscrizione ipotecaria senza avere anche la possibilità di sottoporre gli stessi ad espropriazione forzata.

In tal modo, inoltre, si creerebbe semplicemente un vincolo su un bene di nessuna utilità per il concessionario/creditore ma che danneggerebbe gravemente il contribuente/debitore.

Deve dunque essere affermata una corrispondenza tra il diritto di procedere all’esecuzione forzata e quello di vincolare un determinato bene.

In giurisprudenza è stato anche correttamente evidenziato che ove non fosse riconosciuta una tale corrispondenza si configurerebbe una vera e propria ipotesi di abuso di diritto. Tale ipotesi “si ha tutte le volte in cui, ad un’attività che apparentemente ed esteriormente pur si presenti come corrispondente al contenuto formale del diritto, non si accompagni la congruità sostanziale dell’atto con i fini del diritto stesso. Dottrina e giurisprudenza, infatti, hanno ritenuto esservi abuso nel caso di uso anormale del diritto ed in specie quando atti di esercizio del diritto reale risultino rivolti a recare pregiudizio a terzi (dato positivo) in correlazione con la mancanza, per il titolare del diritto, di alcuna utilità (dato negativo). Tutte le volte, quindi, che la finalità perseguita non sia quella consentita dall’ordinamento, si avrà abuso”.

Invero, ci si dovrebbe chiedere quali tipi di vantaggi potrebbero ottenersi da parte del creditore in una situazione del genere: il suo obiettivo dovrebbe essere esclusivamente quello di soddisfare il proprio credito, ma ove questo sia inferiore agli ottomila euro tale risultato non sarebbe in ogni caso possibile.

Da contro il debitore si troverebbe in una posizione quantomeno scomoda ma di fatto non viene obbligato a pagare quanto dovuto.

L’iscrizione ipotecaria costituirebbe dunque esclusivamente un’attività inutile per il creditore e dannosa per il debitore: quindi un abuso, cioè un illecito in quanto atto esperito per finalità diverse da quelle a tutela del quale è stato concesso il relativo diritto e quindi potere.

Si darebbe vista, quindi, ad un’attività ingiusta, consistente nell’esercizio di un’azione “in forme eccedenti, o devianti, rispetto alla tutela dell’interesse sostanziale, che segna il limite, oltre che la ragione, dell’attribuzione al suo titolare della *potestas agendi*”.

In generale la conclusione a cui sono arrivate le Sezioni Unite è la stessa adottata dai giudici[[94]](#footnote-94), anche di merito, più attenti.

In particolare da segnalare appare sicuramente una pronuncia del Tribunale di Napoli del 27 marzo 2007.

In tale occasione il giudice ha sottolineato come al concessionario non può essere riconosciuto il diritto di iscrizione ipotecaria sganciato dalla possibilità di esecuzione forzata. In caso contrario saremmo infatti di fronte ad uno “strumento di pressione nei confronti del debitore”, utilizzato solo al fine di indurlo al pagamento sotto la vera e propria minaccia di una compressione a tempo indeterminato della possibilità di disporre dei propri beni immobili. Ove poi il debitore non necessiti o non abbia intenzione di cedere il bene, l’ipoteca sullo stesso sarebbe a maggior ragione assolutamente inutile.

Altra argomentazione del Tribunale di Napoli in questione a sostegno dell’assoggettamento per l’ipoteca ai limiti previsti espressamente solo per l’esecuzione riguarda la *ratio* dell’istituto *de quo*.

L’ipoteca infatti comporta altresì la possibilità di espropriare i beni vincolanti anche nei confronti di eventuali terzi acquirenti degli stessi (si tratta del c.d. *ius sequelae*)[[95]](#footnote-95). Partendo da tale presupposto, ammettere che l’iscrizione di ipoteca esattoriale prescinda dalla possibilità per l’agente della riscossione di intraprendere la relativa esecuzione forzata implicherebbe, di fatto, l’esclusione dello *ius sequelae*, ove la somma garantita sia inferiore agli ottomila euro. Di conseguenza non verrebbe realizzato il risultato tipico dell’istituto di consentire al creditore di far espropriare il bene vincolato anche se uscito dal patrimonio del suo debitore.

Infine si evidenzia sulla questione che in determinati casi è possibile che emerga l’illegittimità dell’iscrizione ipotecaria anche sotto un diverso profilo.

Proprio partendo dalla considerazione unitaria della normativa sull’esecuzione forzata, all’interno della quale si inserisce anche l’ipoteca, a quest’ultima dovrebbe poter essere applicabile anche quanto disposto dall’art. 50 del D.P.R. n. 602/1973.

Vista la sequenza temporale del procedimento di esecuzione e lo stretto rapporto funzionale sussistente tra l’espropriazione immobiliare e la preventiva iscrizione ipotecaria, si dovrà concludere che anche quest’ultima dovrà essere preceduta dalla notifica di un avviso di intimazione nel momento in cui fosse già trascorso il termine di un anno tra la data di notifica della cartella e quella dell’iscrizione ipotecaria stessa.

A seguito della pronuncia delle Sezioni Unite è, altresì, intervenuto il legislatore che ha recepito il dictum dei giudici di legittimità nel decreto legge n. 40 del 25 marzo 2010, convertito con legge n. 73 del 22 maggio 2010 che all’art. 3, comma 2 ter) espressamente prevede che: "*A decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, l'agente della riscossione non puo' 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 complessivo del credito per cui procede e' inferiore complessivamente ad 8.000 euro*".

**CAPITOLO III**

**La rateazione delle cartelle esattoriali ex art. 19 del DPR n. 602/73**

**3.1 L’evoluzione normativa dell’articolo 19 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973**

L’art. 19 del D.P.R. 602/1973 disciplina la dilazione del pagamento per quote di debito iscritte a ruolo nell’ambito della riscossione delle imposte.

Nella iniziale versione del 1973, il legislatore si era limitato a prevedere la dilazione delle somme del debito tributario e delle relative sopratasse in un massimo di dodici rate mensili. Nell’eventualità in cui l’istante, non avesse perfezionato il pagamento di due rate successive, si sarebbe dato avvio a riscossione dell’intero ammontare del debito residuo in un’unica soluzione.

Successivamente, la modifica ad opera del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920 (con decorrenza dal 20 gennaio 1977), ha ridotto a dieci il numero di rate concedibili.

Un’altra revisione, due anni più tardi si è avuta con il D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506 (con decorrenza dal 23 ottobre 1979), mediante il quale il legislatore ha previsto la concessione della dilazione della sola quota del debito, soprattasse escluse.

Con la Legge n. 46 del 28 febbraio 1980 (con decorrenza dal 22 marzo 1980) si è operata la quarta revisione che aggiunge disposizioni all’articolo 19. In particolare, è stata limitata la possibilità di concedere rateazione per le imposte iscritte nei ruoli speciali ed in quelli straordinari[[96]](#footnote-96); era tuttavia concessa una rateazione massima in cinque rate, a favore di soggetti per cui sussistesse *“comprovata necessità di mantenere i livelli occupazionali e di assicurare il proseguimento delle attività produttive, tenuto conto anche della localizzazione di queste”.*

Inoltre, così come disposto dall’articolo 3 della Legge 28 febbraio del 1980, veniva concessa la possibilità di rateazione anche a favore di enti territoriali ed aziende svolgenti servizio pubblico essenziale, al fine di assicurare l’erogazione dei servizi.

A beneficio di quest’ultimi, nel 1996 si aggiungeva un ulteriore comma[[97]](#footnote-97), che prevedeva una rateizzazione del debito tributario (e degli interessi nella misura del nove percento annuo per sopratasse e pene pecuniarie), fino a dodici rate, in luogo di imposte iscritte a ruolo per liquidazioni periodiche attinenti a dichiarazioni dei redditi ed iva.

Nel 1997 è stato soppresso[[98]](#footnote-98) parte del comma su citato, prevedendo che tali disposizioni vigessero anche per liquidazioni periodiche non inoltrate entro i termini annuali indicati per la presentazione della relativa dichiarazione. Inoltre è stata introdotta la disposizione[[99]](#footnote-99) secondo la quale, il calcolo degli interessi nella misura del nove percento annuo circa sopratasse e pene pecuniarie, decorresse dal termine fissato per la presentazione della dichiarazione annuale, fino a scadenza della prima o unica rata del ruolo.

Successivamente, con il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, è stato riscritto l’articolo 19 del D.P.R. n. 602 del 1973, rivoluzionando l’istituto della rateazione delle somme iscritte a ruolo. Il soggetto legittimato attivamente a concedere la rateazione non era l’amministrazione finanziaria, come in tutte le versioni precedenti della norma, bensì “l’ufficio” genericamente indicato, il quale, su richiesta del contribuente, poteva concedere dilazione delle somme iscritte a ruolo qualora si ravvisasse ipotesi di *“temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica”* dello stesso, i cui parametri per la determinazione non erano stati previsti nell’articolo.

Le rate concedibili erano indicate in un massimo di sessanta mensili, con eventuale sospensione della riscossione per un anno e successiva dilazione del debito in un massimo di quarantotto rate.

Per importi superiori a cinquanta milioni di lire, veniva prevista prestazione di adeguata garanzia (polizza *fidejussoria* o *fidejussione* bancaria).

Il comma 2, disciplinava i termini per la presentazione dell’istanza, che a pena di decadenza doveva essere presentata prima dell’avvio della procedura esecutiva. Il terzo comma disciplinava il caso di mancato pagamento della prima o di due rate successive. In tale evenienza, il debitore sarebbe decaduto dal beneficio di dilazione, con immediata riscossione dell’intero debito iscritto a ruolo e mancata possibilità di riproposizione dell’istanza. Infine il quarto comma, fissava la scadenza delle rate mensili accordate nell’ultimo giorno di ogni mese.

Ad opera del decreto legislativo del 27 aprile 2001, n. 193, si è aggiunto un ulteriore comma disciplinante la decadenza del contribuente dal beneficio di dilazione. Il *fidejussore,* entro il trentesimo giorno dalla notificazione dell’invito al pagamento, era tenuto a liquidare l’intera somma, in caso contrario, il concessionario avrebbe potuto procedere ad espropriazione forzata ai danni dello stesso *fidejussore.*

Con la modifica intervenuta ad opera dell’art. 1, comma 417, lett. b), L. 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° gennaio 2005, l’articolo 19 al comma 4-bis, non parla più di espropriazione forzata bensì “coattiva” nei confronti del *fidejussore.*  Significativi cambiamenti sono stati realizzati ad opera della Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (con decorrenza dal 1° gennaio 2008).

Rimaste invariate le disposizioni del comma primo relative alle condizioni di obiettiva difficoltà economica del contribuente, il numero di rate concedibili, nonché la possibilità di sospensione per un anno, le modifiche hanno interessato la parte relativa alla prestazione delle garanzie prestate, possibile non solo mediante polizza *fidejussoria* o *fidejussione* bancaria, ma anche tramite polizza rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi)[[100]](#footnote-100).

Altra forma di garanzia prevista era relativa all’iscrizione di ipoteca ai sensi dell’articolo 77. Il contribuente o il terzo datore di ipoteca potevano inoltre iscrivere volontariamente ipoteca di primo grado su beni immobili di proprietà esclusiva del concedente per un ammontare pari al doppio del debito iscritto a ruolo[[101]](#footnote-101).

La stima del valore dell’immobile oggetto di ipoteca, poteva essere compiuta da soggetti iscritti presso determinati albi professionali indicati dall’articolo, tramite perizia giurata, ai sensi dell’articolo 64 del Codice di Procedura Civile. Oppure il valore poteva essere determinato ai sensi dell’art. 52, comma 4, del Testo Unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Veniva infine precisato che l’ipoteca non era soggetta ad azione revocatoria ai sensi dell’articolo 67 del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni e che le spese di perizia, di iscrizione e cancellazione dell’ipoteca, non gravavano sul contribuente.

In linea con le disposizioni sopra esposte, un ulteriore cambiamento lo si ritrovava al comma 4-bis dell’art. 19 citato in cui, tra i prestatori di garanzia, compariva assieme al *fidejussore* anche il terzo datore di ipoteca.

L’articolo 19 è stato successivamente riformulato dalla Legge n. 31 del febbraio 2008, che ha convertito il D.L. 248/2007 (c.d. Decreto Milleproroghe), contenente disposizioni in materia di riscossione.

Il comma 2-*bis*, lettera a), dell’art. 36 del D.L. 258/2007, ha riscritto il primo comma dell’articolo 19, che a decorrere dal 1° marzo 2008 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”.*

La funzione di riscossione e concessione della rateizzazione per le somme iscritte a ruolo è stata per la prima volta sottratta a privati ed istituti bancari e concessa all’Agente della riscossione. Si è mantenuta invece, la limitazione già vigente per l’accesso al credito, *“temporanea situazione di obiettiva difficoltà”* economica del contribuente.

Resta ferma la disciplina riguardo le prestazioni di garanzie a sostegno della dilazione ma si estendono il numero di rate concedibili passate da sessanta a settantadue (mancando anche la previsione relativa alla sospensione per un anno).

E’ stata operata l’abrogazione del comma 2, ad opera dell’articolo 36 comma 2-*bis*, lettera b) della Legge n. 31 del 2008, favorendo l’adempimento da parte del debitore, il quale, con la previgente disciplina, poteva presentare richiesta di rateazione solo anteriormente all’inizio della procedura esecutiva. A seguito dell’abrogazione, non si rilevavano limiti alla richiesta di rateazione e la mancanza di tempestività del debitore non era penalizzante.

Son rimasti, invariati il comma 3 e 4 dell’art. 19. Il comma 4-*bis* disciplinava le ripercussioni in caso di mancato versamento dell’importo garantito da parte non solo del terzo datore di ipoteca ma anche “dell’eventuale”[[102]](#footnote-102) *fidejussore.*

L’ultima modifica dell’articolo 19, è intervenuta ad opera del D.L. 112 del giugno 2008, convertito con modificazioni dalla Legge n.133 del 2008.

L’articolo 83 comma 23, lettera a) del sopra citato Decreto Legge, è intervenuto eliminando la previsione in base alla quale, per la dilazione di somme da riscuotere a mezzo ruolo superiori a cinquantamila euro, era richiesta la concessione di una garanzia tramite polizza *fidejussoria,* *fidejussione* bancaria, ovvero tramite iscrizione di ipoteca a carico del debitore o di un soggetto terzo.

Rimangono invece ferme le previsioni della parte iniziale del primo comma dell’articolo 19, che 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. prevedendo un alleggerimento degli obblighi gravanti sul contribuente.”*

Il comma 2 dell’articolo 19 era stato precedentemente abrogato ad opera dell’articolo 36 comma 2-*bis*, lettera b) della Legge n. 31 del 2008.

Il comma 3 dell’articolo 19 è rimasto invariato, stabilendo che, nell’eventualità di mancato pagamento della prima rata o di almeno due rate consecutive, il debitore decade dal beneficio della rateazione e l’importo diviene immediatamente riscuotibile in un’unica soluzione. In tal caso, la dilazione non può essere più accordata e il debitore potrà accedere al beneficio per altre iscrizioni a ruolo solo dopo aver saldato le cartelle scadute.

Il comma 4 ha subito modifiche ad opera dell’articolo 83, comma 23, lettera b) del D.L. 112/2008[[103]](#footnote-103), secondo cui *“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”*, (mentre la previgente versione di tale comma, si limitava a prevedere che il pagamento di ciascuna rata scadesse l’ultimo giorno di ciascun mese).

Infine, ad opera dello stesso articolo 83, comma 23, lett. c), D.L. 25 giugno 2008, n. 112, è stato abrogato il comma 4-*bis*, che dava la possibilità di escutere il *fidejussore* o il terzo datore di ipoteca nelle ipotesi di decadenza del contribuente dal beneficio della dilazione.

Secondo la previsione del suddetto articolo 83, le disposizioni di cui al comma 4-*bis*, continuano a trovare applicazione a favore di garanzie prestate ai sensi dell’art. 19, anteriormente al 25 giugno 2008.

**3.2 Natura giuridica del provvedimento di concessione e/o di diniego della rateazione.**

A seguito della riforma dell’articolo 19 D.P.R. 602/1973, l'Agente della riscossione è stato fortemente responsabilizzato, in quanto gli si attribuisce non solo la gestione del credito ma anche della concessione di rateazione in sostituzione dell’ente creditore che ha effettuato iscrizione a ruolo (ad eccezione delle somme iscritte a ruolo dall’Inps).

La dottrina[[104]](#footnote-104) ha analizzato la natura del provvedimento di concessione della rateazione che è stato considerato espressione di una potestà discrezionale dell'ufficio sia in relazione alla concessione del beneficio quanto alla determinazione del numero delle rate[[105]](#footnote-105).

L'atto di dilazione esprime una potestà, che si inserisce nell'ambito di una più ampia funzione autoritativa, diretta all'acquisizione coattiva dell'entrata tributaria, e che consente all'ufficio di modellare efficacemente tale funzione adeguandola alle esigenze del caso concreto; esso, inoltre, amplia la sfera giuridica dell'istante, attribuendogli il diritto di pagare a rate (ovvero - il che è lo stesso - esentandolo dall'obbligo di pagare in un'unica soluzione). Pubblici sono gli interessi che il provvedimento di rateazione coinvolge. Di certo l'amministrazione deve curare la celere e sicura soddisfazione della pretesa creditoria. Però accanto a tale interesse ne viene in rilievo altro, non meno importante: il privato, attraverso l'istanza, manifesta l'interesse a diluire nel tempo il pagamento del suo debito; e di tale interesse l'amministrazione deve valutare la meritevolezza, in quanto direttamente o indirettamente riconducibile a valori economico-sociali di rilievo costituzionale (lavoro, famiglia, salute, iniziativa economica, proprietà, risparmio, ecc.).

L'ufficio deve pertanto procedere ad una comparata valutazione degli interessi coinvolti, secondo ragionevolezza, e pervenire alla scelta più adeguata, opportuna, conveniente: si può quindi parlare di scelta discrezionale dell'amministrazione. Il che trova conferma in elementi di ordine testuale ("può" e "concedere") e nel fatto che il legislatore ha subordinato la concessione della dilazione di pagamento all'esistenza di una "situazione temporanea di obiettiva difficoltà". La discrezionalità riguarda il "se concedere" il beneficio e la determinazione del suo contenuto (rateazione con o senza previa sospensione del pagamento per un anno, numero delle rate, ecc.) e non collide con la vincolatività dell'azione impositiva, che si fa discendere dall'art. 23 Cost. Infatti il predetto articolo costituzionale e i principi che da esso discendono, condizionano principalmente la disciplina sostanziale dei tributi, l'attività d'accertamento, e in misura sicuramente minore la riscossione, che esprime una funzione autoritativa distinta e funzionalmente autonoma da questa.

Quanto alle condizioni di obiettiva difficoltà economica del contribuente, (che l’amministrazione è tenuta a verificare al fine della concessione di dilazione), il D.L. n. 248/2007, autorizza Equitalia ad emettere una serie di direttive che disciplinino in maniera armonizzata i criteri per stabilire tali condizioni, nonché la determinazione del numero delle rate. Dato che l’Agente della riscossione non abbia un potere vincolato nello stabilire quali siano i parametri per valutare la situazione di obiettiva difficoltà economica del contribuente, bensì discrezionale, l’atto potrebbe essere impugnato per vizio inerente l’eccesso di potere.

Rimane comunque dubbiosa la valenza esterna che possano assumere l’insieme dei parametri utilizzati dalla società dato che non provengono da alcuna disposizione normativa. Il contribuente che vede negarsi la rateazione, potrà quindi rivolgersi al giudice lamentando che i criteri adottati dall’Agente della riscossione siano stati inadatti a rilevare la difficoltà economica in cui riversi e ciò potrebbe incidere nell’incremento del numero di contenziosi[[106]](#footnote-106).

Come rilevato in dottrina, bisognerebbe capire, quali misure dovrebbero utilizzare i giudici per valutare la correttezza del numero di rate concesse o il diniego della rateazione, posto che se si utilizzassero gli stessi indici di cui si serve Equitalia, le conclusioni sarebbero le medesime[[107]](#footnote-107).

La direttiva di Equitalia relativa all’individuazione delle condizioni di difficoltà economica del contribuente, riporta a titolo semplificativo un elenco di cause da cui si possa ravvisare la difficoltà economica. La critica mossa da parte della dottrina si fonda sul mancato annovero di un elemento essenziale che potrebbe essere determinante di difficoltà economica, cioè il fisiologico rallentamento dell’economia che può intaccare la solidità finanziaria dei contribuenti.

Quindi, la semplice giustificazione della richiesta di rateazione potrebbe fondarsi sulla necessità di mantenere in vita un’attività economica che determini comunque flussi finanziari che consentano di onorare le rate concesse[[108]](#footnote-108).

Come sostenuto da parte della dottrina[[109]](#footnote-109), viene ravvisata inoltre la necessità di ritornare ai metodi in passato vigenti, che adducevano al contribuente, l’onere di provare la condizione di difficoltà economica in cui riversava. All’agente della riscossione dovrebbe quindi essere lasciato il potere di valutare l’attendibilità delle ragioni addotte e dell’effettiva difficoltà del soggetto istante, sulla base della dicotomia “difficoltà /affidabilità”[[110]](#footnote-110).

**3.3 Trattazione delle istanze di rateazione ed emissione del provvedimento secondo le novità introdotte dalla Legge n. 31 del 2008**

A tutela della riscossione dei crediti erariali, sono state introdotte recenti modifiche normative dall'articolo 27, comma 5, 6 e 7, del D.L. 185/2008 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 2/2009) e dall'articolo 15, comma da 8-bis a 8-quater del D.L. 78/2009 (convertito, con modificazioni, dalla legge 102/2009); nella [circolare n. 4/E](http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html?OtherAppl=JFrameIdentificativi&ParamAppl=W1G014414215022010000004+++0000000%23&T=Circolare&ANNO=2010&MESE=02&GIORNO=15&N=4) del 15 febbraio, l'Agenzia delle Entrate fornisce indicazioni operative agli uffici per una corretta applicazione dell'istituto.

Le modifiche apportate sono in linea con l’obiettivo di lotta all’evasione, e hanno rafforzato i poteri dell’Agente della riscossione in materia di misure cautelari (art. 22 D.Lgs. 472/1997), procedure esecutive, azione revocatoria e azione surrogatoria. È stato inoltre dato all’Agente, il potere di acquisire informazioni di natura finanziaria finalizzate all’iscrizione di ipoteca e sequestro conservativo.

Onde acuire maggiormente i poteri dell’Agente della riscossione, gli è stata consentita l’adozione di misure di carattere prettamente pubblico, quale il compimento dell’attività di accertamento e verifica dei beni patrimoniali e reddituali dei contribuente[[111]](#footnote-111), la concessione di sospensione dei pagamenti e di una rateazione fino a settantadue rate, nonché poteri di accesso presso i locali del contribuente per reperire atti e documenti comprovanti la posizione creditizia dello stesso[[112]](#footnote-112).

Ciò significa che, qualora il contribuente non provveda al pagamento della cartella entro i termini utili, tali azioni possono essere avanzate direttamente dalla società Equitalia, che ha il potere di indagine ed accertamento, il che non può che migliorare l’entità e la certezza della riscossione.

L’applicazione delle norme sul potenziamento ha però fatto ravvisare alcune anomalie che ne hanno mitigato gli effetti. In particolare ci si riferisce alla sospensione dei pagamenti da parte dell’Agente della riscossione, alla maggiore rateazione fino a settantadue rate e ai poteri di indagine al fine di individuare i beni oggetto di esecuzione.

Infine, l’anomalia immediatamente ravvisabile sta nell’adozione di tali criteri in modo discriminatorio ed imparziale in quanto applicabili solo sui contribuenti il cui debito sia superiore ad un limite prestabilito.

Di seguito si esamineranno le conseguenze derivanti dall’estensione della rateazione a settantadue rate e la soppressione delle garanzie.

L’iscrizione a ruolo del debito, presuppone che il contribuente sia inadempiente in quanto non abbia versato le somme dovute a seguito di accertamento dell’ente impositore o perché non abbia dichiarato o abbia dichiarato solo in parte i propri redditi.

Atteggiamenti di disubbidienza rispetto alle obbligazioni imposte dall’Agente della riscossione, potrebbero perpetuarsi nel tempo, in accordo con la tendenza all’evasione.

A seguito dell’avvenuta iscrizione presso i ruoli, il contribuente potrebbe assumere un atteggiamento perseverante verso l’inadempienza, ponendo in essere una serie di atti volti al depauperamento, anche fraudolento, del proprio patrimonio e potrebbe inoltre alienare i propri beni tramite atti illegittimi.

Per mettere in atto tale comportamenti il contribuente ha chiaramente bisogno di tempo, quindi la concessione di una dilazione parecchio estesa nel tempo, potrebbe costituire un serio pregiudizio per la certezza della riscossione.

Ancor di più tale pericolo viene acuito dalla mancata prestazione di adeguate garanzie. È proprio per evitare simili rischi che il legislatore nella Legge Finanziaria del 2008, aveva previsto che la concessione di rateazione fosse seguita da adeguata garanzia per debiti superiori a cinquantamila euro; il precedente legislatore era addirittura stato più accorto, fissando detto limite a cinquantamilioni di lire.

La soppressione di prestazione delle garanzie e la maggiore rateazione fino a settantadue rate, potrebbero essere un *escamotage* utilizzato dal contribuente al solo scopo di liberarsi dalla responsabilità patrimoniale ed evitare possibili azioni cautelari quali l’eventuale ipoteca (art. 77 D.P.R. 602/1973).

Parte della dottrina[[113]](#footnote-113) ritiene che, la maggiore dilazione e la soppressione della prestazione di garanzie, poco si conciliano con l’intento dell’articolo 77, in quanto tali disposizioni costituiscono di fatto una limitazione alla possibilità di ascrivere ipoteca a garanzia della riscossione.

Con il prolungamento della rateazione tale rischio non fa altro che aumentare quindi, pare anche inutile ribadire che non sia più giuridicamente necessario procedere ad iscrizione d’ipoteca, posto che la concessione di dilazione determini il venir meno della condizione di inadempienza del debitore.

La concessione di una più lunga rateazione priva di garanzie, potrebbe essere oggetto di un’altra interpretazione, in senso favorevole all’adempimento del debitore riducendo la tendenza all’evasione. Ciò però non è sufficiente a giustificare l’eliminazione di alcuna forma di garanzia che potrebbe indurre tra l’altro al pericolo di depauperamento del patrimonio del debitore e sottrazione fraudolenta dei suoi beni.

L’obiettivo primario non è stato quindi quello di assicurare la riscossione a favore dell’Agente quanto quello di dare respiro al debitore, tanto che il carico tributario è stato reso il meno gravoso possibile (il debitore non deve più sopportare gli oneri connessi all’acquisizione delle garanzie) ed il credito ha perso oggettiva certezza di liquidazione.

La dottrina che sostiene tale conclusioni, propone quindi una revisione dell’articolo 19 al fine di reintrodurre la prestazione di garanzie a sostegno della rateazione del debito di importo significativo, nonché l’iscrizione di ipoteca ai sensi dell’art. 77 come più appropriata forma di garanzia, poco dispendiosa e non troppo esosa per il contribuente (che dovrà solo pagare le spese di registrazione).

Inoltre l’ipoteca, costituisce valido rimedio a seguito dell’inadempienza in quanto subito ascrivibile decorsi sessanta giorni dall’invio della cartella non seguita da pagamento. Per i contribuenti non possidenti di immobili, le garanzie potrebbero essere prestate tramite polizza *fidejussoria* o *fidejussione* bancaria, così come disposto dalla preesistente disciplina.

Stando alle disposizioni dell’articolo 19, l’adempimento da parte del debitore si erige quindi, solo sulle condizioni economiche in cui lo stesso riversa. Ciò giustificherebbe anche le ragioni di diffidenza che la Commissione Europea potrebbe rinnovare in materia di condoni e verso forme di rinuncia alle prerogative dei creditori inerenti a tributi di interesse europeo, quali iva ed accise[[114]](#footnote-114).

In ultimo l’attenzione si vuole fissare sul fatto che, la concessione del beneficio di rateazione, preclude l'avvio di nuove misure esecutive e cautelari[[115]](#footnote-115) e inibisce la continuazione di quelle poste in essere, proprio perché viene meno l’accezione di inadempienza in capo al debitore.

Difatti l’articolo 50 del DPR 602/1973, al comma 1, dispone che, qualora il contribuente non abbia proceduto al pagamento della cartella entro sessanta giorni dalla data di notificazione, l’Agente della riscossione può avanzare esecuzione forzata. Ma tali disposizioni valgono fatta salva la disciplina relativa alla dilazione ed alla sospensione del pagamento.

Le su citate procedure si applicano anche nel caso in cui il contribuente decada dal beneficio di dilazione, ad esempio perché non abbia pagato la prima rate o le successive due.

Dall’esame del Decreto Legislativo n.78 del 2010 si evincono quali siano i casi in cui debba intervenire sospensione della riscossione per cui, il mancato pagamento da parte del debitore non debba configurarsi come inadempimento.

Tra i casi di sospensione si annoverano:

* la sospensione amministrativa concessa dall’ufficio locale dell’Agenzia delle Entrate o dalla Direzione provinciale che ha formato il ruolo, su istanza del contribuente, ai sensi dell’art. 39 del D.P.R. n. 602/1973;
* sospensione della riscossione ad opera del giudice tributario, qualora venga presentato ricorso ai sensi dell’art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, se dall’atto impugnato può derivare al contribuente un danno grave ed irreparabile;
* sospensione amministrativa della riscossione ai sensi dell’articolo 19-*bis* D.P.R. 602/1973; la riscossione può essere sospesa per un periodo non superiore a dodici mesi con decreto del Ministro dell’economia e della finanza, qualora sussistano situazioni eccezionali a carattere generale o legate ad un luogo specifico, che possano alterare il normale svolgimento del rapporto con il contribuente

Alle medesime conclusioni si può giungere nel caso delle dilazioni delle somme iscritte a ruolo disciplinato dall’art. 19 del DPR n. 602/1973, tanto che, in caso di concessione della rateazione e di pagamento delle rate, il contribuente non può considerarsi inadempiente[[116]](#footnote-116).

L’attenzione si rimanda anche all’art. 77 del suddetto decreto circa l’iscrizione di ipoteca sugli immobili del contribuente e all’art. 86 sul fermo dei beni mobili registrati; anche in questi casi, l’adozione di tali misure è subordinata all’inadempienza del contribuente.

Tornando ad esaminare l’art. 19 del DPR 602/1973 si evidenzia come, a seguito della soppressione del secondo comma, (ad opera dell'art. 36, comma 2-*bis*, lett. b), del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni dalla Legge 28 febbraio 2008, n. 31), la procedura di dilazione del debito può essere proposta non solo anteriormente all’avvio dell’azione esecutiva coattiva ma anche dopo che il pignoramento sia formalmente iniziato. Come parte della dottrina ha fatto notare[[117]](#footnote-117), il debitore quindi potrebbe ottenere dilazione qualora già sussista una situazione di inadempienza che, secondo il rito ordinario, dovrebbe cessare solo con il pagamento delle somme dovute.

L’intervento di richiesta di dilazione a procedura esecutiva iniziata, rappresenta un sintomo di ravvedimento del debitore, nonostante sia stata già avanzata l’attività di soddisfacimento del credito da parte dell’Agente della riscossione.

Per quel che concerne il procedimento di analisi e valutazione delle istanze di rateazione presentate dai contribuenti, è necessario analizzare le varie direttive emanate dalla società Equitalia S.p.A.

La Direttiva di Gruppo n. 2070 del 2008, è stata emessa da Equitalia alla luce della riforma dell’articolo 19 del D.P.R. 602/1973 effettuata dalla l.n. 31/2008, per fornire indicazioni circa le modalità da seguire per la presentazione delle istanze di dilazione dei debiti iscritti a ruolo, riservando di introdurre ulteriori indicazioni con successive note.

E’ stato precisato che, nonostante la norma ammetta la rateazione di ogni tributo iscritto a ruolo, non tutti i tributi sono rateizzabili. Rimangono escluse dall’agevolazione le cartelle che avevano beneficiato di una precedente rateazione non rispettata, quelle rientranti nella fattispecie della *“riscossione spontanea a mezzo ruolo”*[[118]](#footnote-118), nonché le sanzioni in materia penale (ruoli emessi da uffici del Ministero della Giustizia) per le quali è il Giudice che dispone l’eventuale pagamento rateale nella sentenza.

Lo stesso discorso vale per il recupero di agevolazioni iscritte a ruolo dall’Agenzia delle Entrate ma dichiarate illegittime dall’Unione Europea in quanto considerate aiuti di stato (si fa particolare riferimento al modello tributi con imposta uguale a “RA” – tipo modello RAS e RAT E “CO”).

Ed ancora non rateizzabili sono le cartelle emesse sin dall’origine in più rate da enti locali (inseriti nei cosiddetti *“G.I.A.”)* e dall’Inps, rateizzabili a seguito di istanza del debitore successiva al ricevimento di avviso bonario.

A tal proposito, con il messaggio n. 6292 del 14 marzo 2008, l’Inps, ha fatto salva la possibilità di richiedere rateazione direttamente all’istituto di previdenza per i pagamenti di contributi previdenziali[[119]](#footnote-119) e, qualora il debitore abbia debiti pendenti presso altri creditori, dovrà dimostrare di aver richiesto rateazione anche all’Inps al fine di ottenere dilazione dall’Agente della riscossione.

Pertanto, il debitore potrà chiedere all’Inps di rateizzare:

* somme non iscritte a ruolo in un massimo di ventiquattro rate o trentasei, su parere favorevole del Ministro del lavoro e delle politiche sociali[[120]](#footnote-120);
* debiti non iscritti a ruolo fino ad un massimo di sessanta mesi[[121]](#footnote-121), previa autorizzazione del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministero dell’economia per particolari specifici casi.
* debiti iscritti a ruolo fino ad un massimo di sessanta mesi[[122]](#footnote-122), con provvedimento motivato dell’ente impositore.

La presentazione dell’istanza di rateazione ad opera del contribuente, avvia un vero e proprio procedimento amministrativo che viene regolato dalla Legge n. 241/90.

L’articolo 8 della suddetta legge, disciplina le modalità ed i contenuti della comunicazione di avvio del procedimento. Tale comunicazione é di spettanza del responsabile del procedimento e di norma deve essere effettuata tramite comunicazione personale[[123]](#footnote-123), ma possono essere utilizzate modalità differenti qualora il numero di destinatari renda la comunicazione gravosa, secondo quanto stabilito dal comma 3 dell’articolo 8.

La comunicazione deve contenere i seguenti elementi: l’amministrazione competente; l’oggetto del procedimento; l’ufficio e la persona responsabili del procedimento; la data entro la quale deve concludersi il procedimento (entro novanta giorni dalla data di presentazione dell’istanza); i rimedi esperibili in caso di inerzia dell’amministrazione; il comma *c-ter*, stabilisce che, nel caso di iniziativa di parte, deve essere indicata la data di presentazione dell’istanza; infine, l’ufficio presso cui si può prendere visione degli atti, in osservanza del principio di trasparenza dell’attività della pubblica amministrazione.

Dal comma 4 si evince che l’omissione delle comunicazioni prescritte configuri un’ipotesi di illegittimità che può essere fatta valere solo dal soggetto nel cui interesse la comunicazione è prevista.

Secondo quanto disposto dall’articolo 2 comma 3 della Legge 241 del 1990, il procedimento avviato dovrà concludersi con l’emanazione di un provvedimento espresso di accoglimento o rigetto dell’istanza di dilazione, debitamente notificato o consegnato al debitore presso lo sportello, nel termine di novanta giorni a decorrere dalla data di presentazione dell’istanza[[124]](#footnote-124)..

In caso di accettazione dell’istanza, la dilazione può essere concessa solo decorsi sessanta giorni dalla data di notifica della cartella, per cui il debito risulti già scaduto ad eccezione dei ruoli Inps.

Al provvedimento verrà allegato il piano di ammortamento, l’intero l’ammontare da elargire assieme alla prima rata e la relativa data di scadenza, lasciando al debitore un margine di almeno otto giorni per perfezionare il pagamento.

Se entro otto giorni dalla notificazione, il contribuente non provveda al pagamento della prima rata, decadrà dal beneficio e come visto in precedenza, eventuali future richieste di dilazione potranno essere concesse solo dopo la liquidazione di tutti i debiti iscritti a ruolo facenti capo al medesimo soggetto.

In caso di accettazione e protocollo dell’istanza, il contribuente dovrà eleggere un domicilio speciale, utile all’Agente qualora sia impedito a comunicare atti relativi il procedimento per mezzo *fax* ed *e-mail* nonché per la notifica di atti che non possa consegnare personalmente al contribuente presso i propri uffici.

Con riferimento ai procedimenti ad istanza di parte, l’art. 10 della legge sul procedimento, prevede che l’eventuale provvedimento di diniego dell’istanza di rateazione, sia preceduto da comunicazione dei motivi che ostano all’accoglimento dell’istanza.

Tale comunicazione è espressione del principio di giusto procedimento, allo scopo di creare un contradditorio scevro di valenze collaborative, in cui l’istante cercherà di convincere la società di riscossione a modificare il proprio convincimento. A tal fine, gli istanti avranno un termine massimo di dieci giorni entro cui poter presentare per iscritto le proprie osservazioni, all’occorrenza allegando documenti.

La comunicazione interrompere i tempi per concludere il procedimento che inizieranno a decorrere nuovamente dalla data di presentazione delle eventuali osservazioni. Il possibile mancato accoglimento delle osservazioni, sarà motivato nel provvedimento finale.

La disciplina su esposta, non si applica alle procedure concorsuali (perché non ad iniziativa di parte) e ai procedimenti in materia previdenziale ed assistenziale sorti a seguito di istanza di parte e gestiti dagli enti previdenziali.

Nel caso in cui il provvedimento sia di accoglimento ciò comporterà: la rinuncia da parte dell’ente di proseguire eventuali misure esecutive precedentemente avviate; la revoca del fermo eventualmente iscritto prima della proposizione dell’istanza di rateazione (le cui spese gravano sul contribuente); l’eliminazione della qualificazione di soggetto inadempiente incombente sul contribuente ai sensi dell’art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 e del D.M. n. 40/2008.

Nella direttiva emanata, Equitalia ha precisato inoltre quali siano i motivi ostativi all’accoglimento dell’istanza prescrivendo che:

* l’istanza deve essere completa in ogni sua parte;
* deve essere sottoscritta dal contribuente, da un legale rappresentante o da un delegato munito di delega autentica[[125]](#footnote-125);
* deve riportare l’elezione di domicilio, l’indirizzo *e-mail* ed i recapiti telefonici;
* deve indicare l’intero ammontare soggetto a rateazione (da calcolarsi considerando le somme residue iscritte, al netto di sgravi e pagamenti parziali e senza computare more, aggi, spese esecutive e diritti di notifica delle cartelle) e la parte scaduta non rateizzabile che bisogna sia saldata;
* deve essere inserita la documentazione richiesta.

Equitalia ha specificato che il contribuente moroso dovrà chiedere dilazione del pagamento di tutte le somme iscritte a ruolo già scadute, anche se afferenti a debiti diversi. Ovviamente fa eccezione l’evenienza in cui il contribuente sia anche debitore dell’Inps, per la cui somma potrà dimostrare di aver chiesto rateazione direttamente presso l’istituto previdenziale.

Altra nota di rilievo, attiene alla posizione del contribuente già moroso che sia decaduto precedentemente dal beneficio di rateazione. Secondo le disposizioni della società, a questi è assolutamente negata la concessione di ulteriore dilazione, ostando quanto indicato dall’articolo 19, tra l’altro nella parte non revisionata a seguito delle più recenti modifiche.

L’articolo afferma infatti che, al contribuente decaduto da rateazione, possa essere accordata dilazione di ulteriori somme iscritte a ruolo, solo dopo aver ripagato il debito precedentemente esistente in un’unica soluzione.

Secondo la nuova formulazione dell’articolo 19 del D.P.R. n. 602, l’Agente della riscossione è competente sia della concessione della dilazione dei ruoli che della cura della procedura esecutiva per il recupero dei crediti. Per detta ragione, Equitalia ha precisato nella su citata direttiva, le modalità con cui si gestiscono le rateazioni in attesa del completamento dell’esame della richiesta stessa.

La richiesta di rateazione non determina la revoca di misure cautelari (fermi amministrativi ed ipoteche) precedentemente adottate e non inibisce l’azione di nuove azioni cautelari. Preclude l’avvio di azioni esecutive e sospende la prosecuzione di quelle già avviate (l’Agente della riscossione dovrà di volta in volta valutare se ciò comporti pregiudizio alla riscossione delle somme iscritte a ruolo).

Secondo il disposto dell’art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602 e del D.M. n. 40 del 2008, il debitore moroso è pur sempre un soggetto inadempiente, con la conseguenza che le relative somme dovute alla pubblica amministrazione, saranno oggetto di pignoramento presso terzi.

Ricade quindi sul debitore in situazione di effettiva difficoltà economica, l’onere di attivarsi per evitare l’avvio di procedure di recupero coattivo anche tramite rateazione del debito[[126]](#footnote-126), atteso che *“la presentazione dell’istanza di dilazione non può produrre effetti di indistinta e generalizzata preclusione allo svolgimento di attività di recupero coattivo”*, anche perché *“la presentazione della richiesta di rateazione in un momento successivo a quello di svolgimento degli atti espropriativi può assumere una connotazione dilatoria e non può consentirsi che, da tale presentazione, possa derivare un irreversibile pregiudizio per la realizzazione dei crediti pubblici iscritti a ruolo”.*

L’obiettiva difficoltà economica del contribuente è *conditio sine qua non* per poter accedere alla dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo.

La Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 15 del 26 gennaio 2000[[127]](#footnote-127), ha ben spiegato cosa si intenda per *“condizione di obiettiva difficoltà”*, definita come condizione che limiti il contribuente all’adempimento del pagamento dell’intero debito ma che lo pone nelle condizioni di sopportare un’eventuale dilazione del credito finanziario in un numero di rate congruo alla propria disponibilità economica.

Nella direttiva del 27 marzo 2008, conseguente all’entrata in vigore della Legge 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del c.d. “Decreto Milleproroghe”, 31 dicembre 2007, n. 248, Equitalia aveva seguito l’interpretazione fornita dall’Agenzia delle Entrate.

Tale direttiva elencava alcuni casi da cui si potesse ravvisare situazione di obiettiva difficoltà economica, ed in particolare:

* carenza temporanea di liquidità finanziaria;
* 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;
* precaria situazione reddituale;

L’elenco in questione è esemplificativo ma non di certo tassativo. Come dottrina ha fatto notare[[128]](#footnote-128), manca una delle più classiche determinanti della difficoltà economica del contribuente, legata alle fluttuazioni ed al rallentamento del sistema economico che mitiga l’abbondanza dei flussi finanziari.

La Direttiva di Gruppo DSR/NC/2008/017 del 13 Maggio 2008, fa seguito alle Direttive 9 e 12 del 2008 allo scopo di ridisegnare completamente le modalità per individuare la situazione di difficoltà economica in cui versa il contribuente, rispetto a quanto precedentemente disposto nella Direttiva 36 del 6 ottobre 2008.

L’obiettivo è quello di dettare una disciplina armonizzante all’interno di tutto il territorio che possa fare da linea guida alle società del Gruppo.

La situazione di obiettiva difficoltà economica è fissata sulla base dello *status* giuridico dell’istante e dell’ammontare da elargire all’Agente della riscossione.

L’accertamento della temporanea situazione di obiettiva difficoltà viene quindi operato diversamente a seconda che a presentare istanza di rateazione siano persone fisiche e titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati oppure società di capitali, società cooperative, mutue assicuratrici, società di persone e titolari di ditte individuali in contabilità ordinaria. Tale catalogazione non contempla però i titolari di reddito di lavoro autonomo.

Nella direttiva di maggio Equitalia ha precisato che, per i debiti di modesto importo pari o inferiori a cinquemila euro[[129]](#footnote-129), la situazione di obiettiva difficoltà deve essere motivata dal contribuente in maniera semplificata, direttamente nel modulo di richiesta senza onore della dimostrazione.

Per individuare il numero di rate concedibili, sono stati disposti scaglioni sulla base dell’importo: per importi fino ad € 2.000, un massimo di diciotto rate; per importi da € 2.000,01 ad € 3.500 un massimo di ventiquattro rate; per importi da € 3.500,01 ad € 5.000,00 un massimo di trentasei rate.

L’ammontare di ciascuna rata dovrà comunque essere fissato partendo da un valore minimo di € 100,00.

Diversa è la questione se si considerano debiti superiori a cinquemila euro in relazione a persone fisiche, titolari di ditte individuali e soggetti in regimi fiscali semplificati[[130]](#footnote-130). In tale evenienza, la catalogazione dei debitori avviene sulla base di scaglioni di reddito (di ampiezza di cinquemila euro) costruiti a partire dai dati desunti dall’Indicatore della Situazione Economica Equivalente (cosiddetto ISEE)[[131]](#footnote-131).

Ciascuna classe è individuata a partire da una soglia di accesso e se il debito è almeno pari a tale soglia, il contribuente viene considerato idoneo ad accedere a rateazione. Si deve anche valutare l’entità del debito, considerato al netto di sgravi o pagamenti parziali nonché di interessi di mora, aggi e spese esecutive e diritti di notifica della cartella di pagamento.

Qualora il contribuente non rientri nella soglia d’accesso indicata da Equitalia, può comunque far valere la propria situazione di temporanea difficoltà economica sulla base delle condizioni presentate nella direttiva e adeguatamente documentate.

La concessione della dilazione, non avviene *in primis* secondo la valutazione delle motivazioni da cui può discendere effettiva difficoltà economica, bensì deriva da un mero calcolo statistico. Le modalità computazionali utilizzate dalla società di riscossione sono state taciute, in difformità rispetto quanto disposto dalla Legge n. 241 del 7 agosto 1990, in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi.

Per debiti superiori a cinquemila euro afferenti a società di capitali, cooperative, mutue assicuratrici, società di persone, ditte individuali in contabilità ordinaria, Equitalia definisce il concetto di temporanea difficoltà economica come *“la capacità della società o della ditta di assolvere ai debiti di prossima scadenza con i mezzi di cui dispone”*, secondo quanto affermato dall’ormai abrogato articolo 184 in materia fallimentare.

Per valutare la capacità dell’impresa di onorare gli impegni finanziari a breve termine, tramite le proprie disponibilità liquide immediate e differite, nelle analisi di bilancio viene utilizzato il cosiddetto “indice di liquidità”.

Tale indice, calcolato come il rapporto tra la somma della liquidità immediata più la liquidità differita e le passività correnti, viene utilizzato come metro di valutazione.

Se il rapporto è inferiore a uno, si rende necessaria la stima di un ulteriore parametro, denominato indice Alfa (rapporto tra debito complessivo e valore della produzione moltiplicato per cento) al fine di stabilire il numero di arte concedibili (da diciotto a settantadue a seconda del valore dell’indice).

Il contribuente che non rientri all’interno dei parametri appena indicati, può comunque chiedere dilazione provando la “sussistenza di eventi straordinari” che condizionino temporaneamente la situazione di obiettiva difficoltà e non già computati nel calcolo dell’indice Alfa.

Equitalia, inoltre, è intervenuta con la Direttiva del 14 gennaio 2009 introducendo delle previsioni che agevolino ulteriormente il debitore che fruisca di rateazione, preso atto della crisi di liquidità del sistema finanziario e delle ripercussioni sul mondo produttivo.

E’ stata prevista rateazione anche per gli aggi di riscossione e gli interessi di mora, prima esigibili in un unico ammontare all’atto della prima rata, unitamente alle spese per la procedura di riscossione coattiva e i diritti di notifica della cartella.

Tali precedenti disposizioni avevano lo scopo di mettere al riparo l’Agente della riscossione da eventuale sospensione della cartella a seguito di provvedimento cautelare[[132]](#footnote-132), ovvero di annullamento dell’atto su decisione del giudice tributario.

Aggi da riscossione ed interessi di mora, sono quindi ripartiti per tutto l’intero arco della rateazione al fine di alleggerire il carico della prima rata.

Devono essere versati all’atto della prima rata soltanto le spese per la procedura di riscossione coattiva e i diritti di notifica della cartella, in quanto spese già sostenute dall’Agente della riscossione e quindi immediatamente riscuotibili.

Altra modifica è stata apportata al calcolo dell’indice Alfa, utilizzato per individuare la capacità del debitore di far fronte alla rateazione, appurando che il rapporto in termini percentuali tra il debito ed il valore della produzione rettificato, rientri all’interno di una soglia predeterminata (chiaramente il riferimento è solo per debiti superiori a cinquemila euro afferenti a società di capitali, cooperative, mutue assicuratrici, società di persone e ditte individuali in contabilità ordinaria).

L’agente della riscossione, ha stilato una nuova graduatoria che rende più elastica, in direzione favorevole al debitore, la valutazione dell’indice di liquidità e dell’indice Alfa.

Resta ferma la possibilità data al debitore escluso da rateazione, di avanzare comunque richiesta, documentando la sussistenza di eventi straordinari (imprevedibili e di forza maggiore), che incidano sulla vita dell’azienda limitando la capacità di onorare il debito in un’unica soluzione.

Equitalia ha ribadito che la valutazione degli eventi straordinari non debba già essere computata nel calcolo dell’indice Alfa e che quindi debbano attenere (così come sostenuto nelle precedenti direttive) ad improvvise ed oggettive crisi del mercato di riferimento, anche locale o ad eventi straordinari tipici del processo produttivo.

**3.4 La giurisdizione in materia di diniego di rateazione**

A seguito della riforma dell’art. 19 del DPR n. 602/73 operata, come si è visto in precedenza, dalla L. n. 133/2008, l’istituto della rateazione è stato reso più “appetibile” per il contribuente e si è assistito ad un incremento esponenziale delle richieste di rateazione presso gli Agenti della riscossione.

A fronte di tale richieste, si è riproposto il problema di individuare il giudice da adire nel caso in cui l’Amministrazione ritenesse di non dover accogliere l’istanza di rateazione emettendo un provvedimento di diniego.

Si parla di riproposizione del problema poiché già, sia in dottrina che in giurisprudenza, era stata data una risposta all’interrogativo concernente l’individuazione del giudice competente in materia di diniego di rateazione.

Tale dibattito si era acceso in epoca antecedente alla riforma della giurisdizione delle Commissioni Tributaria operata dal legislatore con la modifica dell’art. 2 del d.lgs. n. 546/92 mediante l’art. 12, comma 2 della legge n. 448/2001[[133]](#footnote-133).

In particolare, prima che la giurisdizione delle Commissioni Tributarie venisse trasformata in una giurisdizione cosiddetta esclusiva per tutte le liti aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, il criterio di ripartizione seguito per l’individuazione del giudice competente in materia di rateazione era quello della distinzione tra diritto soggettivo ed interesse legittimo[[134]](#footnote-134).

Nella specie, essendo pacifico che la posizione del contribuente che avesse presentato un’istanza di rateazione all’Amministrazione fosse di interesse legittimo, si riteneva sussistere la giurisdizione del giudice amministrativo. Inoltre, l’esclusione della giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di diniego di rateazione veniva argomentata anche per il fatto di non essere il provvedimento di diniego elencato tra gli atti impugnabili di cui all’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992.

Successivamente all’allargamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie, la distinzione tra diritto soggettivo ed interesse legittimo ai fini dell’attribuzione della competenza delle liti in materia di diniego di rateazione è stata ritenuta compatibile con la nuova formulazione dell’art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 dovendosi piuttosto guardare alla natura tributaria o meno del rapporto sotteso alla controversia[[135]](#footnote-135).

Attenta dottrina[[136]](#footnote-136) ha sottolineato che il nuovo art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 devolve alle Commissione tributarie "... tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie ...", ribadendo che "... restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria ..." successivi alla notifica della cartella di pagamento e dell'avviso cd. di intimazione, per i quali rimane ferma la giurisdizione del giudice ordinario per come già delineata dal DPR n. 602/1973.

Atti quali la dilazione o la sospensione della riscossione sono atti propri della riscossione tributaria: l'ufficio che forma il ruolo ha anche il potere di sospenderne gli effetti e di differire il pagamento in uno o più momenti successivi. Più esattamente, poiché all'ufficio è attribuito un potere discrezionale, tali atti sono il risultato di delicate valutazioni che coinvolgono gli interessi stessi della riscossione . Inoltre essi non appartengono di certo alla fase dell'esecuzione forzata, che al contrario inibiscono o sospendono. Appare, quindi, naturale, secondo tale orientamento, che le relative controversie vengano devolute al giudice tributario, il quale istituzionalmente conosce della riscossione, attraverso l'impugnazione dei suoi atti tipici (ruolo, cartella di pagamento, avviso di mora o intimazione), e soprattutto conosce ormai di tutte le controversie tributarie diverse da quelle, contemplate dal DPR n. 602/1973, che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata (l'aggettivo "tutte" e l'avverbio "soltanto" esprimono inequivocabilmente una scelta del legislatore a favore del giudice tributario) . Tale orientamento sottolineava anche che accanto al limite cd. esterno (quello delle materie) la giurisdizione delle Commissioni tributarie si determina avendo riguardo al limite cd. interno, alias degli atti impugnabili. È ben vero che l'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 contiene un elenco di atti tassativo ed insuscettibile di estensione analogica e che i dinieghi di dilazione e di sospensione non vi sono espressamente contemplati. Tuttavia essi potrebbero essere ricondotti al "diniego" o alla "revoca di agevolazioni fiscali", inclusi tra gli atti impugnabili dalla lett. h) del cit. art. 19. Tale previsione, come è noto, fu introdotta dalla nuova legge processuale tributaria avendo riguardo essenzialmente ai dinieghi di esenzioni pluriennali e a situazioni di diritto soggettivo. Ma assumendo una nozione ampia delle agevolazioni fiscali, tali possono considerarsi anche dilazioni, rateazioni, sospensioni della riscossione, donde i relativi dinieghi o revoche andrebbero impugnati innanzi al giudice tributario.

Altro orientamento dottrinario, al contrario, ha sostenuto, anche successivamente all’allargamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie, che la competenza a decidere dei dinieghi di rateazione è incardinata nel giudice amministrativo a prescindere dalla natura del credito sotteso all’istanza di rateazione ed al relativo provvedimento di diniego[[137]](#footnote-137) .

In particolare, secondo tale corrente di pensiero, il provvedimento di diniego di rateazione presuppone che il ruolo sia già stato emanato, ovvero, detto altrimenti, che la procedura di riscossione (in senso proprio) si sia esaurita; cosicché, trattandosi di atti che si pongono non già a monte o all'interno di quest'ultima, bensì a valle della medesima, essi inevitabilmente esondano dai confini dell'attuazione *stricto sensu* dei tributi e, in tal modo, sfuggono alle aree della giurisdizione tributaria quali identificabili alla luce del più volte citato art. 19.

Per quanto riguarda gli orientamenti giurisprudenziali successivi alla riformulazione dell’art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, si rileva che la questione della individuazione della giurisdizione è stata affrontata da numerose sentenze dei Tribunali Amministrativi Regionale.

Un primo e cospicuo orientamento giurisprudenziale ha ritenuto che la giurisdizione in materia di diniego di rateazione dovesse individuarsi in base al rapporto sottostante alla richiesta di dilazione. In particolare, per tale orientamento, il giudice amministrativo non potrebbe conoscere del diniego di rateazione in quanto, pur trovandosi di fronte ad un provvedimento discrezionale della Pubblica Amministrazione, bisogna analizzare la natura del credito sotteso all’istanza stessa e di conseguenza individuare il giudice di volta in volta competente.

In questo senso si sono pronunciati il TAR Friuli Venezia Giulia con la sentenza n. 452/2008 del 28 agosto 2008, il TAR Campania con le sentenze n. 19351 del 7 novembre 2008 e n. 1897 del 9 aprile 2009, il TAR Liguria con la sentenza n. 165 del 5 febbraio 2009, il TAR Emilia Romagna con la sentenza n. 657 del 28 luglio 2009 ed il TAR Lombardia con la sentenza n. 6555 del 27 settembre 2010.

A fronte di tale orientamento, se ne è sviluppato un altro di segno contrario che ha ritenuto sussistere la giurisdizione del giudice amministrativo in materia di diniego di rateazione, come ha sostenuto, ad esempio, il TARdell’Emilia Romagna con la sentenza n. 761 del 17 novembre 2009 ed il TAR Trentino Alto Adige con la sentenza n. 22 del 26 gennaio 2010. In particolare, i giudici amministrativi hanno ritenuto nelle citate sentenze che il rapporto obbligatorio sotteso all’istanza di rateazione non sia determinante ai fini della radicazione della competenza giurisdizionale in quanto l’oggetto del processo riguarda l’esercizio, legittimo o meno, del potere discrezionale da parte dell’Agente della Riscossione in ordine alla sussistenza dei requisiti previsti dalla legge per ottenere il beneficio della rateazione delle cartelle di pagamento. A dirimere il contrasto sviluppatosi in giurisprudenza, sono intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con ben tre distinte pronunce: l’ordinanza n. 7612 del 30 marzo 2010, l’ordinanza n. 15647 dell’1 luglio 2010 e, da ultimo, l’ordinanza n. 20788 del 7 ottobre 2010.

Con le tre ordinanze sopra evidenziate, le Sezioni Unite hanno confermato l'avvenuto superamento dei tradizionali limiti interni della giurisdizione tributaria. L'esito della questione di giurisdizione, sollevata dalla difesa dell'agente della riscossione con regolamento preventivo, era per la verità prevedibile, dato il *trend* interpretativo, ormai quasi consolidato, seguito da tempo dalla Cassazione, sia nella Sezione tributaria, sia nelle Sezioni Unite, e come noto imperniato essenzialmente sulla modifica del criterio definitorio della giurisdizione tributaria, avvenuta con la legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Finanziaria 2002).

Nonostante la prevedibilità, e la sostanziale adeguatezza, della soluzione prescelta - seguita, come evidenziato sopra, dalla stessa giurisprudenza amministrativa -, non vi è dubbio che il tono perentorio delle ordinanze lascia impressionati, anche in considerazione delle difficoltà che, nonostante tutto, si ergevano ad ostacolo della soluzione raggiunta.

In primo luogo, merita di essere segnalato che della tassatività degli atti impugnabili neppure più si parla, nell'ordinanza, nemmeno nella più asettica versione che allude alla predeterminazione normativa degli atti impugnabili. Chi aspettava con curiosità di conoscere a quale atto impugnato il diniego di dilazione sarebbe stato assimilato, per riconoscerne l'immediata e autonoma impugnabilità, resta sotto questo aspetto deluso; l'elenco dell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 non è più né un problema, per la Suprema Corte, ma nemmeno un parametro di riferimento; la stessa provvedimentalità dell'atto di diniego, che pure doveva costituire una premessa necessaria per stabilire l'impugnabilità autonoma e immediata, viene data evidentemente per implicita nella stessa natura dell'atto, che è per definizione conclusivo del procedimento aperto dall'istanza di dilazione, e lesivo dell'interesse che ispirava l'istanza del contribuente[[138]](#footnote-138).

È invece affrontata, ma con estrema rapidità, la questione dell'estraneità della controversia, rispetto alla nozione «ristretta » di controversia tributaria; sulla dilazione si discute ad avvenuta definizione di *an* e *quantum* del tributo, e pertanto davanti al giudice viene posta una questione che certamente prescinde dalla obbligazione tributaria, e nella quale la posizione soggettiva, con altrettanta certezza, non è qualificabile in termini di diritto soggettivo. Senza fare espresse allusioni alla qualificazione di interesse legittimo, le Sezioni Unite si limitano a confermare, come già avvenuto a livello giurisprudenziale per il diniego dell'autotutela e a livello normativo per le misure cautelari dell'agente della riscossione, che, quando il riparto di giurisdizione assicura alle Commissioni tributarie la cognizione di tutte le controversie relative alla materia, perde ogni rilevanza la natura delle questioni trattate, essendo assorbente la circostanza che il conflitto si sviluppi intorno alle forme di applicazione di un'entrata tributaria[[139]](#footnote-139). Ne emerge - sia pure, lo si ripete, in forma ellittica - un ulteriore tassello ricostruttivo, che disegna una giurisdizione esclusiva nella quale, alla possibile diversità delle situazioni soggettive tutelate, corrisponde una sostanziale omogeneità della tecnica di tutela, quasi costantemente modellata sullo schema dell'impugnazione contrapposta all'esercizio del (come reazione al) potere. La difesa dell'agente della riscossione aveva sollevato il problema della giurisdizione, attraverso il regolamento preventivo, mossa dalla difficoltà di gestione pratica delle liti in cui si imbatte l'agente stesso - ma la difficoltà ed i costi non sono da meno per il debitore - quando uno stesso atto, essendo riferibile ad una pluralità di entrate iscritte a ruolo, determina una competenza giurisdizionale plurima, in funzione del giudice competente per ciascuna entrata. I provvedimenti in tema di dilazione - ma anche le misure cautelari di competenza dell'agente - sono dimostrazione emblematica di come si possano determinare liti distinte, per effetto di una vicenda di riscossione che accomuna entrate tributarie e non, anche quando l'azione dell'agente è sostanzialmente unitaria, per tutte le entrate riportate in una o più cartelle.

In punto di diritto, la soluzione offerta dalle Sezioni Unite, che si sono limitate a rilevare l'ininfluenza dell'inconveniente delle liti separate rispetto alla questione di giurisdizione (che va risolta in favore delle Commissioni tributarie, ma - per non violare l'art. 102 Cost., come accade, ad avviso della Corte costituzionale, se si dilatano le competenze di quello che ancora resta un giudice speciale - solo con riguardo a quella parte di diniego di dilazione che interessa i tributi) non pare immune da censure.

Il provvedimento di rigetto dell’istanza di rateazione si fonda su determinanti per niente afferenti al contenuto del rapporto giuridico che sottende l’iscrizione a ruolo. Ciò si evince da quanto disposto dall’articolo 19 comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, il quale si limita a prevedere che 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 a settantadue rate mensili.

Pertanto, il presupposto per la concessione della dilazione non è legato alla natura del rapporto giuridico da cui sorge il debito, bensì alla condizione di difficoltà economica in cui versa il contribuente, inibente della capacità di saldare la somma per l’intero ammontare.

Il contribuente, quindi, ha un interesse pretensivo affinché venga valutata correttamente la propria situazione economica ai sensi dell’articolo 19, così come l’Agente della riscossione dovrà solo verificare se sussiste il presupposto indicato. Infine il giudice a cui viene proposta eventuale azione di impugnazione, dovrà verificare se sussiste il su citato presupposto e se l’Agente della riscossione abbia esercitato il potere di discrezionalità concessogli dalla legge in maniera corretta.

Il giudice si preclude un giudicato di merito del rapporto sottostante all’iscrizione a ruolo tanto che non valuterà la corrispondenza dell’atto a criteri di opportunità e convenienza. Quindi, verificata la situazione di obiettiva difficoltà, non potrà esprimersi circa la debenza del tributo oggetto di rateazione.

Se è vero che ormai la distinzione tra diritto soggettivo ed interesse legittimo non è più il criterio dirimente ai fini della individuazione della competenza del giudice tributario dovendosi guardare piuttosto alla materia sottesa alla controversia, è altrettanto vero che, secondo un orientamento ormai consolidato della Corte di Cassazione (cfr. Cassazione civile, SS. UU., 8 maggio 2007 n. 10375, Cassazione civile, SS.UU., 23 giugno 2010, n. 15168), deve essere individuato nel cd. petitum sostanziale il criterio di riparto della giurisdizione tra il giudice ordinario e i giudici speciali: "detto criterio", come ivi puntualizzato, "*si traduce nell'irrilevanza sia delle formule giuridiche utilizzate dall'attore (prospettazione formale), sia delle richieste rivolte al giudice adito (petitum formale: es. annullamento di atto, condanna, inibitorie), dovendosi privilegiare la causa petendi, cioè la situazione giuridica soggettiva dedotta in giudizio e di cui si domanda la tutela, come oggettivamente configurata e qualificata dall'ordinamento, ancorchè sulla base dei fatti allegati nel processo (tra le tante decisioni: Cassazione SS.UU. dell’1/8/2006 n. 17461)”*; precisamente (Cassazione, SS.UU., 16 maggio 2008 n. 12378) "*in funzione della causa petendi, ossia della intrinseca natura della posizione dedotta in giudizio ed individuata dal giudice con riguardo ai fatti allegati ed al rapporto giuridico del quale detti fatti costituiscono manifestazione (vedi, da ultima, Cass. S.U. sent. n. 10374/2007)*".

La *causa petendi* nel caso di impugnazione del provvedimento di diniego di rateazione non è sicuramente il diritto di credito dell'amministrazione finanziaria o dell'Ente creditore che si è già consolidato ed è, quindi, definitivo. Piuttosto, ciò che viene in esame ai giudici di volta in volta aditi, è il rapporto giuridico instauratosi tra il soggetto richiedente l’agevolazione della rateazione dei carichi iscritti a ruolo e l’agente della riscossione che valuta non il contenuto del rapporto debitorio bensì la sussistenza dei requisiti in capo al contribuente per poter usufruire della rateazione.

Sembra pertanto che la giurisdizione in materia di provvedimenti di diniego di rateazione debba riconoscersi sussistente in capo al giudice amministrativo quale giudice che può valutare la legittimità o meno dell’esercizio del potere discrezionale da parte dell’Agente della riscossione. Tale soluzione, oltre ad essere compatibile con le norme di legge relative al riparto di giurisdizione, eviterebbe anche che il contribuente debba rivolgersi, nel caso di rateazioni inerenti debiti di diversa natura, a diversi giudici con il rischio di addivenire anche a giudicati contrastanti sulla medesima fattispecie nonché ad un aggravio notevole di spese per la difesa. Inoltre, la frammentazione del diritto di difesa a cui si addiverrebbe con la soluzione adottata dalla Sezioni Unite sembrerebbe in contrasto con il principio di economia processuale e con il diritto di difesa costituzionalmente garantito dall’art. 24 della Costituzione.

De *jure condendo*, dunque, può essere auspicato, così come visto in materia di provvedimenti di fermo dei beni mobili registrati e iscrizioni ipotecarie, un ripensamento di carattere normativo che attribuisca le liti inerenti i provvedimenti di diniego di rateazione alle Commissioni Tributarie a prescindere dai crediti sottesi alle medesime istanze, trattandosi, anche in questo caso, di materia *latu sensu* afferente alla riscossione esattoriale.

***Osservazioni conclusive***

Dalla ricostruzione effettuata nel presente lavoro è emerso che in materia di misure cautelari in sede di riscossione sono ancora molti gli interrogativi lasciati aperti dalla disciplina normativa degli istituti de quo nonché le problematiche sollevate dalla pronunce della giurisprudenza di legittimità. Se da un canto il legislatore ha cercato di intervenire onde rendere più agevole la tutela dei diritti del contribuente dall’altro ci si accorge che tali interventi non hanno spesso conseguito quegli effetti auspicati. In particolare, in relazione al diritto di difesa dei contribuenti in relazione ai provvedimenti di fermo dei beni mobili registrati ed alle iscrizione ipotecarie, pare possibile giustificare la tesi secondo cui alle Commissioni tributarie sarebbe attribuita la giurisdizione sulle controversie sui provvedimenti di fermo e ipoteca assunti a garanzia di crediti non tributari.

Può anche darsi che il primigenio intento del legislatore fosse diverso, ma la disposizione, come ultimata e consegnataci dalla penna dell'autore delle leggi, vive di vita propria; e, nel caso, sembra attribuire alla giurisdizione tributaria le liti su quelle misure.

Appare comprensibile qualche dubbio di legittimità costituzionale laddove si consideri che il riconoscimento *tout court* della giurisdizione alle Commissioni è connesso all'esclusione in premessa della rilevanza della vicenda concernente il credito e, dunque, della materia tributaria.

La Corte Costituzionale ha rilevato che l'attribuzione di nuove competenze ai giudici speciali deve, sempre, rispondere all'esigenza di non snaturare la materia attribuita alla loro competenza. Il che induce a stimare che l'assegnazione di nuove cognizioni alle Commissioni deve, comunque, collegarsi al tributo.

In tale ottica, verificata l'irrilevanza della natura del credito, se si vuole salvare la norma, si deve ritenere che, nel caso, la giurisdizione sia stata attribuita evidentemente privilegiando ragioni di efficienza sistematica nella tutela e, forse anche, il profilo soggettivo di colui che assume le misure o il loro complessivo collocarsi nell'attività di riscossione.

D'altra parte, se il riferimento alla natura del credito è irrilevante non potrà che esserlo, sul piano costituzionale, anche al fine di escludere che le Commissioni abbiano giurisdizione sulle liti relative ai provvedimenti assunti a garanzia di crediti non tributari.

Le suesposte ragioni, quindi, potrebbero, in ipotesi, essere usate anche per giustificare il riconoscimento della giurisdizione delle Commissioni, in maniera indistinta, su tutte le liti aventi ad oggetto l'ipoteca e il fermo di beni mobili registrati.

Inoltre, sarebbe sicuramente auspicabile una disciplina più organica delle misure di garanzia de quo che rafforzi l’obbligo per l’Agente della riscossione del rispetto dei principi di motivazione di tali provvedimenti (in ordine specialmente alla proporzionalità del credito da garantire e beni mobili e/o immobili sottoposti a vincolo) nonostante tale obbligo sia già espressamente sancito in termini generali dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Anche per quanto riguarda l’istituto della rateazione delle cartelle di pagamento di cui all’art. 19 del DPR n. 602/73, la disciplina attuale nonché l’interpretazione fornita dai giudici di legittimità lasciano qualche perplessità in ordine alla piena tutela dei diritti del contribuente a fronte di eventuali vizi dei provvedimenti di diniego della rateazione.

In punto di diritto, la soluzione offerta dalle Sezioni Unite, che si sono limitate a rilevare l'ininfluenza dell'inconveniente delle liti separate rispetto alla questione di giurisdizione (che va risolta in favore delle Commissioni tributarie, ma - per non violare l'art. 102 Cost., come accade, ad avviso della Corte costituzionale, se si dilatano le competenze di quello che ancora resta un giudice speciale - solo con riguardo a quella parte di diniego di dilazione che interessa i tributi), appare poco aderente alle norme disciplinanti il riparto di giurisdizione. Inoltre, sarebbe miope negare l'antieconomicità della soluzione attuale, nella quale, mentre da un lato l'agente della riscossione è legittimato a condurre contestualmente su più fronti l'azione di recupero dei debiti iscritti a ruolo, senza differenziare tra enti impositori e natura delle entrate, i processi vanno necessariamente a suddividersi tra i giudici competenti per ciascuna di quelle entrate.

Deve dunque essere auspicato un ripensamento di carattere normativo, che ovviamente sarebbe più agevole una volta che la giurisdizione delle Commissioni tributarie uscisse dalla condizione di paracostituzionalità, in favore di un'espressa previsione nella Carta costituzionale.

**BIBLIOGRAFIA**

ACIERNO, *Cass., SS.UU., ord. n. 15647 del 1° luglio 2010 - Cartelle: sul diniego della rateizzazione decide il giudice tributario e non il Tar,* in il fisco n. 29/2010.

CALISI, *Rassegna di giurisprudenza sul Fermo amministrativo*, in Diritto e Pratica tributaria” parte II anno 2004 pag. 159;

AMENDOLAGGINE, “*Riflessioni sul fermo dei beni mobili registrati” in www.dirittoegiustizia.it;*

BASILAVECCHIA - LUPI, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria,* in Dialoghi dir. trib., 2005, 2, 176;

BASILAVECCHIA, *Il diniego di dilazione nella giurisprudenza tributaria,* in Corriere Tributario n. 19/2010;

BASILAVECCHIA, Riscossione delle imposte, in Enc. dir., XL, Milano 1989, 1201 s.

BASILAVECCHIA, *Soppresse le garanzie a sostegno della rateizzazione delle somme iscritte a ruolo,* in *Corriere tributari,* n. 29 del 2008, pag. 2325.

BOLETTO, *Il fermo di beni mobili registrati,* in Rivista di Diritto Tributario, 2005, I, 539.

BRUZZONE, *I vizi della notifica dei "fermi di veicoli" e delle "iscrizioni ipotecarie",* in Corr. trib., 2006, 3717;

BRUZZONE, *I vizi della notifica dei fermi dei veicoli e delle iscrizioni ipotecarie,* in Corriere Tributario 2006 p. 3717 e ss.

BUSCEMA, *Aspetti sostanziali e processuali della rateazione delle imposte e della sospensione della riscossione alla luce della Circ. n. 15/E del 26 gennaio 2000, il fisco n. 30/2000, 8728*;

CALISI, *in Rassegna di giurisprudenza sul Fermo amministrativo, in Diritto e Pratica tributaria” parte II anno 2004.*

CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente,* in Rass. trib., 2007, 15 s.

CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente,* in Rass. trib., 2007, 15 s.

CIARCIA, *Non rientra nella giurisdizione tributaria l'impugnazione di un fermo amministrativo di beni mobili registrati se il credito sottostante non ha natura tributaria,* in Giust. trib., 2007, 764 ss.

CICALA, *La giurisdizione tributaria* , in *il fisco* n. 14/2005, pag. 2047 ss..

CICALA, *Riscossione coattiva, fermo amministrativo e ipoteca: competenza esclusiva del giudice tributario,* in banca dati fisconline

DAMASCELLI, *Il fermo degli autoveicoli,* in GT Riv. giur. trib., 2003, 978

D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un rapporto sicuro un attacco difficoltoso*, in Riv. Dir. Trib., 2006 I, 629

DE MITA, *Le regole su ricorsi e rate rilanciano l’utilità del Codice*, in *Il Sole-24 Ore*, 7 luglio 2010

DE NUZZO, *La natura giuridica del fermo amministrativo dei beni mobili registrati, in Altalex – 03-06-2003*.

DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente,* in Giust. trib., 2007, 3, 427 s

DOMINICI, *Osservazioni a margine dell'art. 86, DPR n. 602/1973: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell'esecuzione esattoriale,* in Giur. it., 2003, 915;

FALCONE, “*La giurisdizione del TAR in materia tributaria”, in “il fisco” n. 20/2002.*

FANTOZZI, *in Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria, in Dir. Trib. 2004, I.*

FANTOZZI*, Diritto Tributario, Torino 1991.*

FANTOZZI, in *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in Dir. Trib. 2004, I, pag. 34 e ss. .

FERLAZZO – NATOLI – NAIM, “*In tema di fermo amministrativo di beni mobili registrati ex art. 86 del D.P.R. n. 602/1973”, in “il fisco” 2003, I.*

FERRAJOLI: *“Sproporzione e mancanza di regole attuative – i rilievi considerati meritevoli dai giudici” in Guida Normativa n. 315 venerdì 23 luglio 2004.*

FERRAÙ, “*Problemi aperti in tema di Fermo amministrativo*”, in Boll. Trib. n. 2/2004 pag. 126 e ss.;

FERRAÙ, *Problemi aperti in tema di fermo amministrativo*, Boll. Trib. 2/2004, pag. 127 e ss.;

GIANNI, “*Contributo sulla natura cautelare o esecutiva dell’iscrizione di ipoteca, del sequestro conservativo e del fermo amministrativo e sulla giurisdizione, per le relative controversie, del giudice tributario”,* in “il fisco” n. 39/2003, pag. 6119;

GLENDI, “*Ancora sugli atti «non notificati» tra diritto amministrativo e tributario*”, in Dialoghi Tributari n. 3/2008, p. 22 e ss.; *contra*

GLENDI, *Difetto di giurisdizione e traslatio iudicii,* in Corr. trib., 2007, 45, 3673 ss.

GLENDI, *Dubbi d’incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermi fiscali di veicoli,* in "Corriere tributario" n. 30 del 2006, pag. 2369

GLENDI, *Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermi fiscali di veicoli,* in Corr. trib., 2006, 2373;

GLENDI, *Fermi ed ipoteche per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e di translatio* GT Riv. giur. trib., 2007, 971 ss.

GLENDI, *Fermi ed ipoteche per crediti non tributari,* », in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2007, pag. 990

GLENDI, *Il preavviso di fermo e’ autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario* in "Corriere tributario" n. 26 del 2009, pag. 2083.

GLENDI, *Manovra bis 2006 e giurisdizione tributaria*, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria anno 2006, p. 742

GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati, Riv. Dir.Trib. 2004 I;*

GUIDARA, *Dilazioni condizionate, riserva di ripetizione e tutela del contribuente,* in Riv. Dir. Trib., 2004, II, 131

GUIDARA, *Dilazioni condizionate, riserva di ripetizione e tutela del contribuente*, in Rivista di Diritto Tributario n. 3/2004, p. 121.

GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, Riv. Dir.Trib. 2004, I, pag. 1364 e ss;

GUIDARA, *Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 09, anno 2001, p. 847

INGRAO, “*La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva”* in GT – *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 9/2009 pag. 779

INGRAO, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca,* in Rass. trib., 2007, 3, 778 s.,

LA MEDICA, *Rateazione dei tributi*, in Enc. giur. Treccani, XXVI, Roma, 1991, 1 s.;

LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase della riscossione, in Riv. Dir. Trib.* 2001, II.

LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004.

LA ROSA,*L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario***,** Riv. dir. trib. 2008, 04, 335

LUCARIELLO, *Spunti ricostruttivi della difesa del contribuente avverso l’ipoteca del concessionario ex art. 77 del DPR n. 602/1973 alla luce degli ultimi orientamenti, in “il fisco” n. 30/2004.*

LUPI “*L’automatismo eccessivo dell’iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari*” in “Dialoghi di diritto tributario” fascicolo 4 aprile 2004, pag. 511 e ss.

LUPI, SANDRO, “*Ancora sugli atti non notificati tra diritto amministrativo e tributario”*, in Dialoghi Tributari n. 3/2008, p. 22 e ss..

MESSINA, *Ipoteca e sequestro conservativo in Commento alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, a cura di Moschetto – Tosi ,* Padova 2000.

MESSINA, *La riscossione dei tributi*, Cedam 2010 p.163;

MESSINA, *Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia di crediti non tributari,* in Corriere Tributario n. 6/2008, pag. 474.

MESSINA, *Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia di crediti non tributari,* in Corriere Tributario n. 6/2008, pag. 474.

MUSCARA’, *Gli inusuali ambiti dell’autotutela in materia tributaria*, in Riv. dir. trib., 2005, 71 ss.;

MUSCARA’, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in Riv. Dir. Trib. 2006, II, 29.

NEGRO, *Le novità in materia di compensazione in presenza di imposte iscritte a ruolo*, in *Il fisco,* n. 34 del 20 settembre 2010, pag. 1-5437

NOCERAin *il fisco* n. 14 del 2008, pag. 2-2579.

NOCERA*, Direttiva Equitalia prot. n. 2008/2070 del 27 marzo 2008: Le regole per le nuove istanze e modalità di rateazione* in *Il fisco*, n. 14 del 2008, pag. 2-257.

NOCERA, *Direttiva Equitalia prot. n. 2008/2070 del 27 marzo 2008: Le regole per le nuove istanze e modalità di rateazione* in *Il fisco*, n. 14 del 2008, pag. 2-257

NOCERA, *Direttiva Equitalia prot. n. 2008/2070 del 27 marzo 2008: Le regole per le nuove istanze e modalità di rateazione* in *Il fisco,* n. 14 del 2008, pag. 2-257

PARASCANDOLO, *Iscrizione di ipoteca ed il limite degli ottomila euro per l’espropriazione*, in il fisco n. 12/2009, pag. 1878.

PARASCANDOLO, *Potenziamento delle attività di riscossione e di accertamento dell’Agente della riscossione* in *il fisco*, n. 47 del 2009, pag. 1-7789*.*

PERRUCCI, *Il fermo amministrativo per debiti fiscali, in Boll. Trib.,* 2003 n. 4.

Trib. 2003, pag. 492;

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, 2092.

RANDAZZO, *Le problematiche nei casi di riscossione non preceduta da avviso di mora*, Riv. Dir. Trib., 2003 II, Pag. 916;.;

Riccioni, “*Il mito della parità delle parti alla dura prova del fermo amministrativo”, in il fisco n. 14 del 5 aprile 2004*.

ROSA, *Il risarcimento del danno nell’ambito dell’iscrizione di ipoteca ex art. 77 D.P.R. n. 602/1973,* *su Boll. Trib. n. 4/2003.*

ROSA, PALOMBINI, LUPI, *L’automatismo eccessivo dell’iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari” in “Dialoghi di diritto tributario” fascicolo 4 aprile 2004*.

RUSSO – FRANSONI, *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati,* *in “Il fisco” 8/2004*.

RUSSO, *Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario, giudice amministrativo e contabile*, in Rivista di Diritto tributario, n. 3/2009;

SCORDO, *Il fermo amministrativo dei veicoli fiscali, in Il Fisco n. 19/2003.*

SERRANÒ, *Fermo amministrativo, quale giurisdizione?,* in Dir. prat. trib., 2006, II, 1525

SORRENTINO, *Note a margine dell’impugnazione della cartella di pagamento*, in “il fisco” n. 20/2004

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). Commento alla Ordinanza 5 marzo 2003, n. 216, del TAR Puglia Bari, I Sez.*, su www.lexitalia.it .

TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Cedam 2010 terza edizione

VILLANI, *Il fermo amministrativo dei beni mobili registrati*, in www.studiovillani.it.

VILLANI, Il fermo amministrativo dei beni mobili registrati, in www.studiovillani.it;

ZOLEA, *Le modifiche alla disciplina della rateazione delle somme iscritte a ruolo*, in Tributi, 2000, II;

ZULIANI, *Ipoteche, tocca al giudice ordinario dirimere le controversie, in Italia Oggi del 1° Maggio 2004*.

1. La disposizione, rubricata “Fermo dei veicoli a motore ed autoscafi”, era così formulata:

   “*Qualora in sede di riscossione coattiva di crediti iscritti a ruolo non sia possibile, per mancato reperimento dei beni, eseguire il pignoramento dei veicoli a motore e degli autoscafi di proprietà del contribuente iscritti nei pubblici registri, la direzione regionale delle entrate ne dispone il fermo.*

   *Il provvedimento di fermo di cui al comma 1 si esegue mediante iscrizione nei registri mobiliari a cura del concessionario che provvede altresì a darne comunicazione al debitore.*

   *Chiunque circoli con veicoli o autoscafi sottoposti al fermo è soggetto alla sanzione prevista dall’art. 214, comma 8, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285.*

   *Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i i Ministri dell’interno e dei lavori pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l’attuazione di quanto previsto nel presente articolo.*

   *Sono validi agli effetti della procedura di riscossione di tributi certificati, le visure e qualsiasi atto e documento amministrativo rilasciati, tramite sistemi informatici o telematici, al concessionario del servizio della riscossione dei tributi qualora contengano apposita asseverazione del predetto concessionario della loro provenienza*”. [↑](#footnote-ref-1)
2. Previsto e disciplinato dal Libro III, Titolo II, Capo I, Sezione II del codice di procedura civile. [↑](#footnote-ref-2)
3. Una prima ipotesi di “fermo amministrativo” è stato introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento con l’art. 69, ultimo comma, del R.D. 18/11/1923, n. 2440, in materia di contabilità generale dello Stato, al fine di consentire alle Amministrazioni dello Stato di sospendere temporaneamente il pagamento a favore di un contribuente che risulta debitore nei confronti delle stesse per altri titoli: “ Qualora un’amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazione, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo”.

   L’istituto ha avuto vita stentata sino agli anni ’60 del secolo scorso, quando varie circolari del Ministero del tesoro ne hanno precisato presupposti, limiti e modalità applicative, che hanno consentito, anche per l’accresciuto interesse della dottrina e con gli apporti della giurisprudenza, di delinearne i contorni, invero alquanto vaghi nella formulazione normativa.

   Il fermo di cui a regio decreto del 1969 si configura così come la misura cautelare a tutela delle ragioni di credito della pubblica amministrazione, rimesso al prudente apprezzamento discrezionale della stessa, la cui finalità è delegittimare la sospensione del pagamento di un credito, liquido ed esigibile, da parte dello Stato a salvaguardia dell’eventuale compensazione di un credito (anche se non liquido ed esigibile) che l’Amministrazione statale, considerata nella sua unità, pretenda di avere nei confronti del creditore.

   La temporaneità della misura si riconduce all’esigenza di un definitivo accertamento sulla sussistenza del credito e, quindi può concludersi o nella revoca del fermo, nell’ipotesi di pagamento del credito “opposto” da parte del privato, o di verifica della sua insussistenza ovvero, ancora, nell’incameramento delle somme dovute dal privato sino alla concorrenza del credito dell’amministrazione.

   La natura cautelare della misura implica poi che l’amministrazione valuti la possibilità di mezzi alternativi di conservazione delle proprie ragioni di credito (sequestro conservativo, prestazione di fideiussione) e che, quindi, il fermo sia adottato solo quando si dimostri il mezzo più efficace allo scopo.

   Si anticipa che proprio la natura cautelare ha consentito alla Corte Costituzionale di escludere l’incostituzionalità dell’istituto.

   Orbene, dalla rapida disamina dei due “modelli” di fermo amministrativo, è agevole rilevare elementi di diversificazione, piuttosto che di assimilazione.

   Il fermo di cui all’art. 86 del DPR n. 602/73 condivide col fermo ex art, 69 r.d. n. 2440 del 1923 solo le sue finalità *latu sensu* cautelari, mentre radicalmente diversi sono l’oggetto (rispettivamente: beni mobili registrati e crediti), gli effetti (rispettivamente: imposizione di un vincolo di indisponibilità, che incide sul diritto di godimento e sospensione del pagamento del credito) e le finalità ultime (rispettivamente: dissuasione del debitore dall’astenersi dal pagamento con coazione al soddisfacimento del credito e pagamento del credito o compensazione totale o parziale).

   Da ultimo giova richiamare per completezza espositiva, un istituto la cui funzione ed i cui effetti sono assimilabili a quelli del fermo dei beni mobili registrati ex art. 86 DPR n.602/1973.

   Si tratta del sequestro conservativo previsto dall’art. 22 D. Lgs n. 472/1997. Esso deriva dal sequestro conservativo di cui agli art. 26 e 27 del DPR 7 gennaio 1929, n. 4 e trova un istituto omologo nel sequestro di cui all’art. 13 della legge 24 novembre 1981, n. 689. [↑](#footnote-ref-3)
4. In tal senso si veda 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)*. Commento alla Ordinanza 5 marzo 2003, n. 216, del TAR Puglia Bari, I Sez., su www.lexitalia.it [↑](#footnote-ref-4)
5. Art. 4 comma 1, D. Interm. n. 503 del 1998 [↑](#footnote-ref-5)
6. E cioè con spese di notifica e di iscrizione del fermo a carico del contribuente [↑](#footnote-ref-6)
7. Art. 5 comma 1, D.Interm. n. 503/1998 [↑](#footnote-ref-7)
8. Art. 5 comma 3,D. Interm. n. 503/1998 [↑](#footnote-ref-8)
9. Art. 8, D. Interm., n. 503/1998 [↑](#footnote-ref-9)
10. Recante “Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo a norma dell’art. 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337” [↑](#footnote-ref-10)
11. [↑](#footnote-ref-11)
12. Emanato anch’esso in base alla legge delega 28 settembre 1998, n. 327 [↑](#footnote-ref-12)
13. Cfr. GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, Riv. Dir.Trib. 2004, I, pag. 1364 e ss; [↑](#footnote-ref-13)
14. Giudice di Bari Dr. Calandro, Sentenza 30 ottobre 2003, in [www.giuristithebrain.net](http://www.giuristithebrain.net); Tribunale Catanzaro sez. Chiaravalle, 18 febbraio 2003; C.T.P. Cosenza, sez. I, 28 maggio 2003, n. 397; Tribunale Novara 9 maggio 2003, n. 388. [↑](#footnote-ref-14)
15. Cfr. Tribunale di Salerno, ord. 18 aprile 2003; Trib. di Parma, sez. lavoro, 16 maggio 2003, n. 151. [↑](#footnote-ref-15)
16. Sul punto si veda GLENDI, *Dubbi d’incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui* *fermi fiscali di veicoli,* in "Corriere tributario" n. 30 del 2006, pag. 2369. [↑](#footnote-ref-16)
17. 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*, in Giust. It. n. 3/2003; G. Scordo, *Il fermo amministrativo dei veicoli fiscali*, in Il Fisco n. 19/2003 pag. 2907 e ss. ; VILLANI, Il fermo amministrativo dei beni mobili registrati, in www.studiovillani.it; FERLAZZO NATOLI – NANNI, “il fisco” 2003, I, pag. 2551 e ss.; 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, 2092.

    [↑](#footnote-ref-17)
18. “Il venir meno del presupposto originario del fermo (il pignoramento negativo o insufficiente del bene mobile registrato) ex art. 86 DPR n. 602/1973 a seguito delle modifiche introdotte dai DD. Lgs. n. 46/199 e n. 193/2001 ha alterato infatti la natura del fermo e lo ha svincolato da qualsiasi accertamento circa l’esistenza di un pregiudizio effettivo o potenziale per la realizzazione del credito azionato con cartella esattoriale, sicché si potrebbe affermare che esso, da strumento cautelare, abbia assunto in sordina un carattere affittivo o parasanzionatorio”. Si vedano SPAGNOLETTI E SCORDO, in op. cit.. [↑](#footnote-ref-18)
19. In tal senso si sono pronunciati Tar Puglia, 14 maggio 2003, n. 1930, in Boll. trib., 2004, 1186; Tar Lazio, 23 giugno 2004, n. 3402, in Boll. trib., 2004, 1252; Cons St., ordinanza 13 luglio 2004, n. 3259, in Rass. trib., 2004, 2069 ss. [↑](#footnote-ref-19)
20. Cfr. PERRUCCI, *Il fermo dei veicoli per debiti fiscali*, in Boll. Trib. 2003, pag. 492; RUSSO – FRANZONI, in il fisco n. 8/2004 pag. 2499 e ss.; AMENDOLAGGINE in www.dirittoegiustizia.it; Calisi, *Rassegna di giurisprudenza sul Fermo amministrativo*, in Diritto e Pratica tributaria” parte II anno 2004 pag. 159; [↑](#footnote-ref-20)
21. Cfr. però l’ipotesi in cui il fermo (o l’ipoteca) vengano disposti senza che siano stati preventivamente notificati tanto il ruolo quanto la cartella di pagamento, per cui si rimanda la soluzione prospettata da RUSSO E FRANZONI op. cit.. [↑](#footnote-ref-21)
22. DE NUZZO, La natura giuridica del fermo amministrativo dei beni mobili registrati, in Altalex on line – 03-06-2003; DOMINICI, *Osservazioni a margine dell'art. 86, DPR n. 602/1973: i beni mobili iscritti in pubblici registri tra tutela cautelare e pignoramento nell'esecuzione esattoriale,* in Giur. it., 2003, 915; BOLETTO, *Il fermo di beni mobili registrati,* in Rivista di Diritto Tributario, 2005, I, 539.

    . [↑](#footnote-ref-22)
23. Cfr. LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase della riscossione* ; GUIDARA, op. cit,; RANDAZZO, *Le problematiche nei casi di riscossione non preceduta da avviso di mora*, Riv. Dir. Trib., 2003 II, Pag. 916;.; FERRAÙ, *Problemi aperti in tema di fermo amministrativo*, Boll. Trib. 2/2004, pag. 127 e ss.; FANTOZZI, in *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in Dir. Trib. 2004, I, pag. 34 e ss. . [↑](#footnote-ref-23)
24. Secondo GUIDARA, op. cit. , non sembrano de iure condito sostenibili le osservazioni espresse da qualche autore (secondo cui nel pignoramento di un bene mobile di un bene iscritto in un pubblico registro si potrebbe prescindere dalla ricerca del bene presso la casa del debitore , dalla determinazione del suo valore, dal deposito in un pubblico deposito o dalla nomina di un custode e pertanto il fermo non sarebbe altro che un pignoramento [↑](#footnote-ref-24)
25. Per la natura sanzionatoria si vedano RICCIONI, “*Il mito della parità delle parti alla dura prova del fermo amministrativo*”, in il fisco n. 14 del 5 aprile 2004 pag. 1235 e ss.); ROSA, in Dialoghi di diritto tributario, 2003, n. 2, pag. 345 e ss. Per tali autori, il fermo rappresenta, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 193/2001, una sorta di misura punitiva (e non di esecuzione civile) nei confronti del debitore (e dei coobbligati), e come tale viene prevista appunto dal codice della strada nella sezione dedicata alle “sanzioni amministrative accessorie”. E’ escluso, quindi, che il fermo amministrativo costituisca un atto dell’esecuzione forzata tributaria successivo alla notifica della cartella di pagamento, e forti sono, per questi due autori, i dubbi di costituzionalità di un privilegio che appare ben difficilmente giustificabile alla luce dei criteri di razionalità e coerenza del sistema, deducibili dall’art. 3 della Costituzione. Infine, per quanto riguarda la giurisdizione, il RICCIONI propende per la radicazione di essa nel giudice tributario, invocando l’analogia con l’art 23 del D.lgs. n. 472/1998 che attribuisce al giudice tributario la competenza in materia di fermo amministrativo di crediti vantati dal contribuente verso l’Amministrazione, a garanzia di debiti derivanti da sanzioni pecuniarie amministrative; e con l’art. 29 del D.Lgs. n. 46/1999 che demanda al giudice di merito il contenzioso relativo alla sospensione delle riscossioni mediante ruoli. L’autore sostiene, altresì, che la giurisdizione del giudice tributario deve ritenersi piena ed esclusiva, anche al fine di porre rimedio ai più visti abusi nell’utilizzo del fermo, evitando di spezzare l’esame dei presupposti del fermo in due parti devolute a giudici diversi così come ritenuto dalla Cassazione, con la sentenza n. 1733 del 7/2/2003, che attribuisce al giudice amministrativo la valutazione su eventuali vizi del procedimento del fermo amministrativo che non incidono sulla sussistenza del debito tributario. Tale natura sanzionatoria non è condivisa da GUIDARA, op. cit, giacché “una simile funzione eccederebbe i limiti fissati dalla legge delega per la riforma della riscossione ed esulerebbe dai compiti del concessionario. Inoltre la “irrogazione” del fermo sarebbe difficilmente conciliabile con principi e regole che disciplinano l’attività sanzionatoria in materia tributaria (ma anche amministrativa) , mentre, laddove si volesse ritenere il fermo fiscale una sanzione civile sarebbe difficile rinvenirvi una funzione risarcitoria e piuttosto esso si esporrebbe a censure analoghe a quelle che portarono nel 1922 alla declaratoria di incostituzionalità del fallimento fiscale. [↑](#footnote-ref-25)
26. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in Dir. Trib. 2004, I, pag. 34 e ss.; GIANNI, “*Contributo sulla natura cautelare o esecutiva dell’iscrizione di ipoteca, del sequestro conservativo e del fermo amministrativo e sulla giurisdizione, per le relative controversie, del giudice tributario”,* in “il fisco” n. 39/2003, pag. 6119; FERRAÙ, “*Problemi aperti in tema di Fermo amministrativo*”, in Boll. Trib. n. 2/2004 pag. 126 e ss.; BASILAVECCHIA - LUPI, *Fermo di beni mobili e giurisdizione tributaria,* in Dialoghi dir. trib., 2005, 2, 176; GLENDI, *Dubbi di incostituzionalità sui mezzi di tutela nelle liti sui fermi fiscali di veicoli,* in Corr. trib., 2006, 2373; SERRANÒ, *Fermo amministrativo, quale giurisdizione?,* in Dir. prat. trib., 2006, II, 1525. In giurisprudenza, si veda Comm. trib. prov. Cosenza, 28 maggio 2003, n. 397, in Boll. trib., 2003, 1254; Consiglio di Stato, ordinanza 24 settembre 2004, n. 4356, in Rass. trib., 2004, 2071 ss. [↑](#footnote-ref-26)
27. A tal proposito si deve sottolineare che a questo risultato si può giungere analizzando specificatamente il caso in cui il contribuente subisce il fermo, senza che gli sia stato notificato in precedenza nessun atto della riscossione. Se per alcuni (cfr. GLENDI, op. cit.) nessuna tutela in questo caso si potrebbe approntare al contribuente, per altri (LA ROSA, MERCATALI, RUSSO – FRANSONI,GUIDARA) è possibile in questo adire il giudice tributario poiché, abolito l’avviso di mora, quest’atto dovrebbe considerarsi assorbito nel primo atto dell’esecuzione, dal verificarsi del quale ricorrerebbe il termine per ricorrere dinnanzi alle Commissioni. E questa appare la tesi preferibile. Su analoghe posizioni anche RANDAZZO, op. cit.. [↑](#footnote-ref-27)
28. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente,* in Rass. trib., 2007, 15 s., secondo il quale l'ipoteca sarebbe prevista in luogo del pignoramento immediato come strumento di acquisizione del bene, svolgendo la funzione preventiva di conservarlo al potere di aggressione del creditore. [↑](#footnote-ref-28)
29. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente,* in Giust. trib., 2007, 3, 427 s [↑](#footnote-ref-29)
30. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione,* cit., 433, secondo il quale sarebbe anche certo, sia che dette misure si collocano a monte del pignoramento (del tutto eventuale), sia che esse non assumono rilievo ai fini del decorso dell'anno per la perdita di efficacia dell'intimazione a pagare contenuta nella cartella o del decorso dei centottanta giorni per la perdita di efficacia dell'avviso di pagamento (art. 50, commi 1 e 2, del DPR n. 602/1973). [↑](#footnote-ref-30)
31. Secondo DEL FEDERICO, op. loc. cit., "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. Basti considerare che anche l'art. 15 bis, in tema di ruoli straordinari, e l'art. 23 in tema di sospensione dei rimborsi, tacciono in merito ai due requisiti tradizionali; ma anche l'art. 22, in tema di ipoteca e sequestro conservativo per il credito a titolo di sanzioni, tace sul requisito del *fumus boni iuris,* pur ritenuto necessario". Su quest'ultimo argomento, cfr. MESSINA, *Commento all'art. 22,* in AA.VV., Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, a cura di Moschetti e Tosi, Padova, 2000, 667 s. [↑](#footnote-ref-31)
32. Così DEL FEDERICO, op. loc. cit., nel senso che, in tale contesto, a differenza di quanto normalmente previsto dal c.p.c., non sussisterebbe alcun obbligo di instaurare un apposito giudizio sul merito, come nel caso previsto dal citato art. 22, ove è delineata una procedura giurisdizionale cautelare del tutto autonoma rispetto al possibile giudizio di merito. Secondo l'Autore, sarebbero, altrimenti, risultati sufficienti ed esaustive le misure cautelari contemplate dal diritto processuale civile. L'inequivoca scelta legislativa sarebbe, invece, quella di disciplinare apposite misure cautelari a tutela del Fisco. [↑](#footnote-ref-32)
33. A tal proposito, DEL FEDERICO, op. loc. cit., evidenzia come non sia richiesto alcun intervento giurisdizionale preventivo, come accade, invece, ex art. 22; il giudizio di merito sarebbe ancora più eventuale, concretandosi nel ricorso del contribuente contro la cartella di pagamento ed il ruolo. Ed invero nel procedimento ex art. 22 manca ancora il titolo esecutivo che invece caratterizza i procedimenti ex artt. 77 ed 86, DPR n. 602/1973. [↑](#footnote-ref-33)
34. BRUZZONE, *I vizi della notifica dei "fermi di veicoli" e delle "iscrizioni ipotecarie",* in Corr. trib., 2006, 3717; INGRAO, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca,* in Rass. trib., 2007, 3, 778 s., nel senso che il carattere "ibrido" delle misure in esame discenderebbe dal fatto che il creditore è già munito di un titolo esecutivo, essendo intervenuta l'iscrizione a ruolo. Secondo l'Autore, "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 giustificherebbe in virtù della peculiarità dei modi di attuazione dell'obbligazione tributaria e degli interessi pubblici che l'amministrazione deve tutelare. Secondo GUIDARA, *Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari disposte dall’Agente della Riscossione*, in Boll. Trib. n. 14/2009, pag. 1080 e ss., i1 fermo avrebbe la funzione di "conservare" il bene o i beni, nel senso di renderli reperibili, allo scopo di poterli assoggettare in un secondo momento ad esecuzione forzata. Si tratterebbe, in altre parole, di una misura cautelare che garantisce il credito vantato dal concessionario. [↑](#footnote-ref-34)
35. Così, INGRAO, *Le prospettive di tutela,* op. loc. cit., pag. 778., il quale evidenzia come, ai sensi dell'art. 491 c.p.c., l'esecuzione forzata inizia col pignoramento e, quindi, tutto ciò che sta prima di tale atto non fa parte dell'esecuzione e differisce dal pignoramento [↑](#footnote-ref-35)
36. Così D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un rapporto sicuro un attacco difficoltoso*, in Riv. Dir. Trib., 2006 I, 629, secondo il quale il merito implicito della norma che ha raggiunto le misure in esame tra gli atti impugnabili sarebbe quello di aver ritenuto che esse attengono ad una fase cautelare di garanzia patrimoniale antecedente a quella satisfattiva dell'espropriazione forzata. [↑](#footnote-ref-36)
37. Sulla natura provvedimentale del fermo si veda LA ROSA,*L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario***,** Riv. dir. trib. 2008, 04, 335; PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell' impugnazione del fermo di autoveicoli,* cit., 2082, secondo cui, in tale ipotesi, sussisterebbero tutti gli elementi costitutivi della nozione di provvedimento amministrativo. In giurisprudenza, fra gli altri, Tar Puglia, 19 maggio 2004, n. 2331, in Rass. trib., 2004, 2069 s., che afferma che "il fermo amministrativo è un provvedimento 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 la imposizione di un vincolo di indisponibilità del bene che implica la temporanea privazione del diritto di godimento, e cioè dello *jus utendi ac fruendi* e che si risolve anche in un divieto di utilizzazione del mezzo, ... dovendosi escludere che il fermo sia atto della procedura esecutiva..."; v. anche Comm. trib. prov. Caserta, sez. XV, 17 settembre 2007, n. 270, in banca dati fisconline. Secondo l'opposto orientamento non si tratterebbe, invece, di un provvedimento, ma di un mero atto, giacché il concessionario non è titolare del credito erariale e svolge una "attività" ponendo, conseguentemente, in essere dei meri fatti (v. DAMASCELLI, *Il fermo degli autoveicoli,* in GT Riv. giur. trib., 2003, 978; FERRAÙ, *Problemi aperti in tema di fermo amministrativo degli autoveicoli,* in Boll. trib., 2004, 127). In base a detta impostazione, non vi sarebbe alcuna incisione di posizioni giuridiche del contribuente, poiché il mero atto, in quanto tale, sarebbe inidoneo a provocarla. In giurisprudenza cfr. Comm. trib. prov. Bari, sez. IV, 1 ottobre 2007, n. 34, secondo cui l'iscrizione ipotecaria al pari del fermo e degli altri atti della procedura espropriativa disciplinata dal DPR n. 602/1973, non costituirebbero atti o provvedimenti che affermano o negano il potere e la volontà della pubblica amministrazione, rappresentando, invece, fatti giuridici. [↑](#footnote-ref-37)
38. Secondo LA ROSA, op. cit., “*Si tratta di un'attività inserita in quella unilaterale di riscossione nella quale l'attribuzione di poteri e responsabilità è funzionalmente connessa all'interesse pubblico da perseguire, quello della pronta e completa acquisizione, appunto a favore dell'Erario, dei tributi. Il perseguimento di quegli interessi in seno all'attività di riscossione viene, in questo caso, conseguito attraverso l'emanazione di un provvedimento amministrativo. Non sembra, quindi, condivisibile l'assunto fatto proprio dalle Sezioni unite della Cassazione, con ordinanza 12 gennaio 2006, n. 2053 (in banca dati fisconline), secondo cui "con la richiesta di trascrizione nei registri mobiliari del fermo amministrativo, il concessionario non esercita alcun potere di supremazia in materia di pubblici servizi".* [↑](#footnote-ref-38)
39. Si pensi all'obbligo del possessore di buona fede di restituire i frutti (art. 1418 c.c.) o, ancora, all'anatocismo (art. 1283 c.c.), all'obbligo del detentore o possessore convenuto in revindica di custodire il bene (art. 948 c.c.), all'opponibilità ai terzi aventi causa dal convenuto dei motivi di invalidità o inefficacia del contratto del loro dante causa (artt. 2562, 2563 c.c.). [↑](#footnote-ref-39)
40. Ad esempio, i rimedi quali la condanna in futuro, i procedimenti sommari non cautelari, nonché i titoli esecutivi di formazione stragiudiziale. [↑](#footnote-ref-40)
41. In questo senso si veda anche MESSINA, *Questioni aperte in tema di* *giurisdizione su* *fermi ed* *ipoteche a garanzia di crediti non tributari,* in Corriere Tributario n. 6/2008, pag. 474. [↑](#footnote-ref-41)
42. In "*il fisco*" n. 9/2006, fascicolo n. 1, pag. 1398. [↑](#footnote-ref-42)
43. Ribadito successivamente dalla Suprema Corte a Sezioni Unite con la sentenza n. 10672 dell’11 maggio 2009. In tal senso si è espresso anche il Consiglio di Stato, Sez. VI, dec. n. 1901 del 6 aprile 2010. [↑](#footnote-ref-43)
44. CICALA, *La giurisdizione tributaria* , in *il fisco* n. 14/2005, pag. 2047 ss.. [↑](#footnote-ref-44)
45. Nel senso della giurisdizione sulle misure di garanzia assunte dal concessionario anche per crediti non erariali v. Cassazione SS.UU. ordinanza n. 3171 dell1’11 febbraio 2008; Comm. trib. prov. di Roma, n. 192/59/07, in Fisco, 2007, 4404, con commento di RICCIONI, *Prime applicazioni della legge n. 248/2006: il fermo di beni mobili registrati*; Comm. trib. prov. di Roma, sez. VIII, 27 giugno 2007, n. 246; Comm. trib. prov. di Latina, sez. V, 15 giugno 2007, n. 99, nonché 4 giugno 2007, n. 107, in GT Riv. giur. trib., 2007, 971 s., con nota di GLENDI, *Fermi ed ipoteche per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e di translatio.* Secondo Comm. trib. prov. di Caserta, sez. XV, 24 settembre 2007, n. 270, cit., resterebbe estranea alla lite davanti alle Commissioni la natura del debito, poiché il ricorso mirerebbe a contestare, non la fondatezza o la misura del credito per cui si procede, bensì la legittimità delle misure che servono a garantirlo. In particolare, la natura del debito non verrebbe in considerazione a causa della mancata impugnazione della cartella di pagamento. I giudici evidenziano, poi, che nella scelta del giudice avente giurisdizione, il legislatore avrebbe usato quale criterio quello di individuarlo in relazione all'organo da cui l'atto proviene. Quindi, poiché il fermo e l'ipoteca sono atti che provengono dal soggetto delegato alla riscossione dei tributi, cui è stata demandata anche la riscossione di entrate non tributarie, la scelta del legislatore sarebbe ricaduta sul giudice tributario. In senso opposto Comm. trib. prov. di Roma, n. 95/33/07 del 18 aprile 2007; Comm. trib. prov. di Roma, 31 maggio 2007, n. 242, in Fisco n. 30 del 2007, ed inoltre Comm. trib. prov. di Grosseto, sez. III, 22 ottobre 2007, n. 23, in banca dati fisconline; da ultimo Comm. trib. prov. di Bari, sez. II, 10 gennaio 2007, n. 303, con nota di CIARCIA, *Non rientra nella giurisdizione tributaria l'impugnazione di un fermo amministrativo di beni mobili registrati se il credito sottostante non ha natura tributaria,* in Giust. trib., 2007, 764 ss., che ha declinato la propria giurisdizione sull'impugnazione di un'iscrizione di ipoteca scaturente dal mancato pagamento di contributi previdenziali. [↑](#footnote-ref-45)
46. V. gli Autori citati alla nota precedente cui adde CICALA, *Riscossione coattiva, fermo amministrativo e ipoteca: competenza esclusiva del giudice tributario,* in banca dati fisconline [↑](#footnote-ref-46)
47. GLENDI, *Fermi ed ipoteche per crediti non tributari,* », in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2007, pag. 990, secondo il quale, il fatto che l'art. 35, comma 26 quinquies, non abbia operato con riferimento all'art. 2, del D.Lgs. n. 546/1992, limitandosi ad intervenire sull'art. 19, significherebbe che con tale intervento si siano volute disciplinare soltanto le controversie sui fermi ed ipoteche relative a crediti tributari, senza interloquire riguardo alle controversie concernenti fermi ed ipoteche attinenti a crediti extratributari. [↑](#footnote-ref-47)
48. Secondo GLENDI, op. ult. cit., 992 s., così opinando, poiché per tutti i crediti in materia previdenziale e per violazione del codice stradale è prevista la riscossione ex DPR n. 602/1973, anche tutte le relative controversie dovrebbero essere assegnate alla giurisdizione tributaria e lo stesso dovrebbe dirsi per i diversi crediti ancora per i quali la legge ne consente la riscossione tramite la procedura prevista dal DPR n. 602/1973, in ragione solo di questo disposto collegamento in sede esattiva, benché gli stessi non abbiano affatto natura tributaria. L'abnormità di tali esiti sarebbe, secondo l'Autore, tale da escluderne, di per sé, ogni plausibilità. [↑](#footnote-ref-48)
49. Così, GLENDI, *Fermi ed ipoteche per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e di translatio,* cit., 991. [↑](#footnote-ref-49)
50. La mancata notificazione degli atti precedenti (cartelle di pagamento) rappresenta un vizio proprio della misura di garanzia, tale da renderla, di per sé, illegittima per mancanza del presupposto previsto dalla legge. Il vizio consiste proprio nel fatto che il provvedimento non sia stato preceduto dalla notifica dell'atto propedeutico. E detta circostanza sarebbe, da sola, idonea ad invalidarlo senza che il contribuente sia tenuto ad impugnare anche l'atto non notificato. [↑](#footnote-ref-50)
51. Tra l'altro, in tali casi, il giudice tributario che si ritenesse carente di giurisdizione dovrebbe consentire il transito della controversia alla giurisdizione competente. Di recente le SS.UU. della Corte di Cassazione, con sentenza 22 febbraio 2007, n. 4109 e la Corte costituzionale, con sentenza 12 marzo 2007, n. 77, (entrambe in Foro it., 2007, I, col. 1099, s.) sono giunte, sia pure mediante percorsi argomentativi diversi, ad ammettere nel sistema la possibilità di una vere e propria *traslatio iurisdictionis*; in dottrina, da ultimo, sui problemi e le prospettive che a livello teorico il suddetto principio solleva, v. GLENDI, *Difetto di giurisdizione e traslatio iudicii,* in Corr. trib., 2007, 45, 3673 ss. [↑](#footnote-ref-51)
52. Si vedano le Sezioni Unite della Cassazione che, con la sentenza 25 luglio 2007, n. 16412, in banca dati fisconline, hanno espresso l'avviso che la disposizione in esame non imporrebbe al contribuente alcun onere di impugnare cumulativamente l'atto e quello presupposto del quale sia stata omessa la notificazione. Il che si evincerebbe dall'uso del verbo "consentire". Pertanto, se il contribuente, impugnando l'atto notificatogli, ha contestato la pretesa dell'amministrazione finanziaria, la pronunzia del giudice dovrà investire anche la pretesa. Al contrario, se il contribuente ha fatto valere esclusivamente il vizio del procedimento consistito nell'omessa notificazione dell'atto presupposto (e tale vizio risulti effettivamente sussistente in esito all'istruttoria processuale), per questo solo vizio l'atto impugnato dovrà essere annullato, senza che il giudice sia costretto a pronunciarsi sul fondamento della pretesa. Ne deriva che, ai fini di una corretta applicazione del comma 3 dell'art. 19, si imporrebbe al giudice investito dell'impugnazione di verificare, preliminarmente, la scelta operata dal ricorrente, interpretandone la domanda [↑](#footnote-ref-52)
53. Cfr. circolare 9 gennaio 2006, n. 2/E, cit. [↑](#footnote-ref-53)
54. Si evidenzia che il contribuente potrebbe cedere a terzi il bene entro venti giorni, vanificando la pretesa erariale. Solo con l'iscrizione del fermo nel PRA diventa inopponibile all'Amministrazione l'eventuale vendita. [↑](#footnote-ref-54)
55. Pubblicata in GT – *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 9/2009 pag. 779 con commento di INGRAO, “*La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva”*. [↑](#footnote-ref-55)
56. Tale orientamento è stato ribadito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 11087 del 7 maggio 2010. [↑](#footnote-ref-56)
57. In questo senso si veda GLENDI, “*Ancora sugli atti «non notificati» tra diritto amministrativo e tributario*”, in Dialoghi Tributari n. 3/2008, p. 22 e ss.; *contra*  LUPI, SANDRO, “*Ancora sugli atti non notificati tra diritto amministrativo e tributario”*, in Dialoghi Tributari n. 3/2008, p. 22 e ss.. [↑](#footnote-ref-57)
58. In base alla disciplina del provvedimento di fermo sembrerebbe non applicabile al caso di specie l’art. 21 bis, ultimo comma, della l. n. 241/1990 e successive modifiche secondo cui i provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei privati aventi carattere cautelare ed urgente sono immediatamente efficaci. Tale affermazione è rafforzata anche dalla previsione dell’art. 6 della l. n. 212/2000 (lex specialis) che nel sancire il principio della comunicazione obbligatoria degli atti tributari fa salve in ogni caso le disposizioni in materia di notificazione degli atti.

    Nel senso di ritenere inefficaci i provvedimenti cautelari non comunicati, si veda GUIDARA, “*Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari adottate dall’agente della riscossione”,* in Boll. Trib., cit., secondo cui i provvedimenti cautelari non comunicati sono da ritenere inefficaci; anche la Corte di Cassazione, Sez. II, con le sentenze richiamate nel presente articolo sub 2 in tema di non impugnabilità del preavviso di fermo, ha ritenuto illegittimo il provvedimento di fermo iscritto presso i registri mobiliari ma non notificato. In tal senso si sono espresse anche la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sentenza n. 90 del 16 novembre 2009, Commissione Tributaria Provinciale di Isernia, cit. sub nota 3, e la Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, sentenza n.138 del 13 febbraio 2009. [↑](#footnote-ref-58)
59. Nel senso di rietene il preavviso di fermo quale atto già ricompreso all’interno dell’elencazione di cui all’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 si veda GLENDI, *Il preavviso di fermo e’ autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario* in "Corriere tributario" n. 26 del 2009, pag. 2083. Il Legislatore, secondo GLENDI, con la modifica all’art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 apportata dall’art. 35, comma 25 quinquies, del D.L. 223/2006, avrebbe elencato non già dei provvedimenti ben definiti ma si sarebbe limitato ad inserire delle previsione generiche conscio della duttilità (rectius multiformità) delle misure cautelari e della prassi adottata sia dall’Agenzia delle Entrate che dall’Agente della Riscossione. [↑](#footnote-ref-59)
60. Se, però, si volesse contestare il provvedimento di fermo vero e proprio, è da ritenere che il contribuente lo possa impugnare, una volta iscritto al PRA e in assenza di sua notificazione, non potendo la prassi stravolgere il sistema processuale dell’impugnazione degli atti. In tal caso, il contribuente potrebbe far valere, oltre le eccezioni relative ai presupposti per l’adozione della misura ed gli eventuali vizi inficianti la debenza della pretesa impositiva, la nullità e la consequenziale inefficacia del provvedimento di fermo a causa della inesistenza della notificazione (vizio che non potrebbe essere dedotto in caso di impugnazione del preavviso di fermo in quanto fase antecedente a quella dell’iscrizione e della necessaria successiva notificazione) con l’effetto di caducare la misura cautelare nel rispetto delle norme relative al sistema processuale tributario e dei principi di conoscenza degli atti tributari. Tale prospettiva, peraltro, è quella delineata dalla Corte di Cassazione, Sez. II, nelle due pronunce che hanno dichiarato inammissibile il ricorso proposto avverso il preavviso di fermo. E tale impostazione, rispettosa del sistema processuale tributario, garantirebbe, a parere di chi scrive, una tutela molto più efficacia per il contribuente costretto, fino ad oggi, a subire una prassi amministrativa collocatasi al di fuori degli schemi del processo tributario. [↑](#footnote-ref-60)
61. Secondo LA ROSA, op. cit.: “*La necessità di una compiuta motivazione discende dall'applicazione dei principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 poi recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212”;* in proposito cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 11251 del 18 aprile 2007 (dep. il 16 maggio 2007), in Bancadati fisconline. [↑](#footnote-ref-61)
62. Cfr. Comm. trib. prov. di Caserta, n. 270/2007, cit., secondo cui il ricorso al giudice tributario coinvolgerebbe l'accertamento della legittimità del provvedimento, 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 (in sintesi tutti i difetti che possono concretare il vizio di eccesso o sviamento di potere). [↑](#footnote-ref-62)
63. Come già da tempo evidenziato in giurisprudenza, "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. È 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 pubblica amministrazione 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", così, Cons. Stato, 18 febbraio 1992, n. 132, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 1994, 138 s., con nota di GALETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*. [↑](#footnote-ref-63)
64. Alla conclusione secondo cui l'Agente deve graduare la propria azione può giungersi, sia che si ravvisi la discrezionalità nel contemperamento tra i diversi interessi pubblici e privati coinvolti, sia che, diversamente, la si veda nella prospettiva della comparazione di aspetti finalizzati esclusivamente al perseguimento dell'interesse pubblico (cfr. LUPI, *Società, diritto e tributi,* cit.; Id., voce *Discrezionalità,* in corso di pubblicazione, in Enc. dir., agg.). Anche in quest'ultimo caso, infatti, si imporrebbe il rispetto di un principio di proporzionalità della misura adottata. Né alla possibilità di un sindacato da parte del giudice tributario pare essere di ostacolo la natura discrezionale dell'attività che l'Autorità sarebbe, in questi casi, chiamata a svolgere. Sull'argomento, cfr. GUIDARA, *Dilazioni condizionate, riserva di ripetizione e tutela del contribuente,* in Riv. Dir. Trib., 2004, II, 131, nel senso che, *de iure condito,* non si potrebbe sostenere che solo gli atti vincolati siano impugnabili davanti alle Commissioni, "in quanto la legge processuale tributaria si limita ad indicare gli atti impugnabili senza riferirsi al potere che in essi si esprime né alla tipologia dei vizi deducibili con il ricorso".

    (35) Cfr. art. 5, comma 2, DL 7 settembre 1998, n. 503. [↑](#footnote-ref-64)
65. In base alla disciplina del provvedimento di fermo sembrerebbe non applicabile al caso di specie l’art. 21 bis, ultimo comma, della l. n. 241/1990 e successive modifiche secondo cui i provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei privati aventi carattere cautelare ed urgente sono immediatamente efficaci. Tale affermazione è rafforzata anche dalla previsione dell’art. 6 della l. n. 212/2000 (lex specialis) che nel sancire il principio della comunicazione obbligatoria degli atti tributari fa salve in ogni caso le disposizioni in materia di notificazione degli atti.

    Nel senso di ritenere inefficaci i provvedimenti cautelari non comunicati, si veda A. GUIDARA, “*Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari adottate dall’agente della riscossione”,* in Boll. Trib., cit., secondo cui i provvedimenti cautelari non comunicati sono da ritenere inefficaci; anche la Corte di Cassazione, Sez. II, con le sentenze richiamate nel presente articolo sub 2 in tema di non impugnabilità del preavviso di fermo, ha ritenuto illegittimo il provvedimento di fermo iscritto presso i registri mobiliari ma non notificato. In tal senso si sono espresse anche la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sentenza n. 90 del 16 novembre 2009, Commissione Tributaria Provinciale di Isernia, cit. sub nota 3, e la Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, sentenza n.138 del 13 febbraio 2009. [↑](#footnote-ref-65)
66. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli Torino 2004, pag. 224 [↑](#footnote-ref-66)
67. Art. 77, comma 2, DPR n. 602/1973. [↑](#footnote-ref-67)
68. ROSA, PALOMBINI, LUPI, “*L’automatismo eccessivo dell’iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari*” in Dialoghi di diritto tributario fascicolo 4 aprile 2004, pag. 511 e s.. [↑](#footnote-ref-68)
69. Vedi Risoluzione 24 aprile 2002, n. 128/E [↑](#footnote-ref-69)
70. Vedi nota 9 aprile 2003 n. 5413 [↑](#footnote-ref-70)
71. LUPI “*L’automatismo eccessivo dell’iscrizione delle ipoteche sugli immobili e dei fermi amministrativi sui beni mobili registrati da parte dei concessionari*” in “Dialoghi di diritto tributario” fascicolo 4 aprile 2004, pag. 511 e ss.; “*Tanto più”, continua il LUPI, “che questa comunicazione non mette certo sull’avviso i debitori che progettano di rendersi insolventi, i quali – a voler pensar male – avranno già compiuto i propri atti di disposizione immobiliare in base all’iscrizione a ruolo, senza attendere l’ipoteca. Si tratterebbe invece di una sollecitazione diretta ad evitare a contribuenti onesti… i fastidi e gli esborsi connessi alla iscrizione dell’ipoteca e poi alla sua cancellazione”. L’autore conclude dicendo che “ancora una volta ci troviamo di fronte ad un “privilegium fisci” introdotto puramente e semplicemente per comodità amministrativa e un certo grado di trascuratezza legislativa.*” [↑](#footnote-ref-71)
72. ZULIANI, “*Ipoteche, tocca al giudice ordinario dirimere le controversie”,* in Italia Oggi del 1° Maggio 2004, pag. 39; TROVATO, “*La tutela del contribuente nella fase della riscossione*”, in “il fisco” n. 11/2000, pag. 3113; SCIPIONI, “*Fondo patrimoniale: profili civilistici e fiscali”*, in “Finanza & Fisco” n. 14/2000. [↑](#footnote-ref-72)
73. Secondo tale orientamento spetta alla Commissione tributaria conoscere della definizione agevolata del debito fiscale di cui alla cartella di pagamento nonché sulla sopravvenuta perdita di titolo esecutivo del ruolo per effetto dell’adesione ad uno degli istituti definitori previsti dalla legge sul c.d. “condono fiscale”. [↑](#footnote-ref-73)
74. ZOLEA, “*La nuova disciplina delle opposizioni agli atti esecutivi del concessionario della riscossione”*, in “Tributi” n. 4/2000 pag. 325. [↑](#footnote-ref-74)
75. LUCARIELLO, *Spunti ricostruttivi della difesa del contribuente avverso l’ipoteca del concessionario ex art. 77 del DPR n. 602/1973 alla luce degli ultimi orientamenti,* in “il fisco” n. 30/2004; SORRENTINO, *Note a margine dell’impugnazione della cartella di pagamento*, in “il fisco” n. 20/2004, per cui non sussistono i dubbi di costituzionalità sollevati in ordine alla limitata tutela giurisdizionale del contribuente prevista dall’art. 57 del DPR n. 602/1973 [↑](#footnote-ref-75)
76. D’altra parte, la ratio dell’esclusione delle opposizioni di cui agli art. 615 e 617 del c.p.c. è quella di evitare che, attraverso l’opposizione all’esecuzione dinanzi al giudice ordinario,il contribuente eluda la riserva di giurisdizione del giudice tributario e il termine perentorio di impugnativa (60 giorni dalla notifica della cartella); la portata precettiva dell’art. 57 citato, trova la sua logica nella sussistenza della giurisdizione delle Commissioni tributarie in tema di regolarità e notifica del titolo esecutivo esattoriale; le opposizioni aventi ad oggetto l’irregolarità degli atti successivi alla notifica del titolo si propongono innanzi al giudice ordinario (si pensi all’opposizione al pignoramento di un bene). In definitiva, l’art. 57 citato contempla le sole deroghe, al codice di procedura civile, strettamente funzionali al mantenimento della riserva di giurisdizione delle Commissioni tributarie. [↑](#footnote-ref-76)
77. [↑](#footnote-ref-77)
78. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente,* in Rass. trib., 2007, 15 s., secondo il quale l'ipoteca sarebbe prevista in luogo del pignoramento immediato come strumento di acquisizione del bene, svolgendo la funzione preventiva di conservarlo al potere di aggressione del creditore. [↑](#footnote-ref-78)
79. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente,* in Giust. trib., 2007, 3, 427 s [↑](#footnote-ref-79)
80. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione,* cit., 433, secondo il quale sarebbe anche certo, sia che dette misure si collocano a monte del pignoramento (del tutto eventuale), sia che esse non assumono rilievo ai fini del decorso dell'anno per la perdita di efficacia dell'intimazione a pagare contenuta nella cartella o del decorso dei centottanta giorni per la perdita di efficacia dell'avviso di pagamento (art. 50, commi 1 e 2, del DPR n. 602/1973). [↑](#footnote-ref-80)
81. Secondo DEL FEDERICO, op. loc. cit., "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. Basti considerare che anche l'art. 15 bis, in tema di ruoli straordinari, e l'art. 23 in tema di sospensione dei rimborsi, tacciono in merito ai due requisiti tradizionali; ma anche l'art. 22, in tema di ipoteca e sequestro conservativo per il credito a titolo di sanzioni, tace sul requisito del *fumus boni iuris,* pur ritenuto necessario". Su quest'ultimo argomento, cfr. MESSINA, *Commento all'art. 22,* in AA.VV., Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, a cura di Moschetti e Tosi, Padova, 2000, 667 s. [↑](#footnote-ref-81)
82. Così DEL FEDERICO, op. loc. cit., nel senso che, in tale contesto, a differenza di quanto normalmente previsto dal c.p.c., non sussisterebbe alcun obbligo di instaurare un apposito giudizio sul merito, come nel caso previsto dal citato art. 22, ove è delineata una procedura giurisdizionale cautelare del tutto autonoma rispetto al possibile giudizio di merito. Secondo l'Autore, sarebbero, altrimenti, risultati sufficienti ed esaustive le misure cautelari contemplate dal diritto processuale civile. L'inequivoca scelta legislativa sarebbe, invece, quella di disciplinare apposite misure cautelari a tutela del Fisco. [↑](#footnote-ref-82)
83. A tal proposito, DEL FEDERICO, op. loc. cit., evidenzia come non sia richiesto alcun intervento giurisdizionale preventivo, come accade, invece, ex art. 22; il giudizio di merito sarebbe ancora più eventuale, concretandosi nel ricorso del contribuente contro la cartella di pagamento ed il ruolo. Ed invero nel procedimento ex art. 22 manca ancora il titolo esecutivo che invece caratterizza i procedimenti ex artt. 77 ed 86, DPR n. 602/1973. [↑](#footnote-ref-83)
84. BRUZZONE, *I vizi della notifica dei "fermi di veicoli" e delle "iscrizioni ipotecarie",* in Corr. trib., 2006, 3717; INGRAO, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca,* in Rass. trib., 2007, 3, 778 s., nel senso che il carattere "ibrido" delle misure in esame discenderebbe dal fatto che il creditore è già munito di un titolo esecutivo, essendo intervenuta l'iscrizione a ruolo. Secondo l'Autore, "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 giustificherebbe in virtù della peculiarità dei modi di attuazione dell'obbligazione tributaria e degli interessi pubblici che l'amministrazione deve tutelare. Secondo GUIDARA, *Questioni vecchie e nuove in tema di misure cautelari disposte dall’Agente della Riscossione*, in Boll. Trib. n. 14/2009, pag. 1080 e ss., i1 fermo avrebbe la funzione di "conservare" il bene o i beni, nel senso di renderli reperibili, allo scopo di poterli assoggettare in un secondo momento ad esecuzione forzata. Si tratterebbe, in altre parole, di una misura cautelare che garantisce il credito vantato dal concessionario. [↑](#footnote-ref-84)
85. Così D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un rapporto sicuro un attacco difficoltoso*, in Rivista di diritto tributario, 2006 I, 629, secondo il quale il merito implicito della norma che ha raggiunto le misure in esame tra gli atti impugnabili sarebbe quello di aver ritenuto che esse attengono ad una fase cautelare di garanzia patrimoniale antecedente a quella satisfattiva dell'espropriazione forzata. [↑](#footnote-ref-85)
86. Sulla natura provvedimentale del fermo v. LA ROSA,*L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario***,** Riv. dir. trib. 2008, 04, 335; PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell' impugnazione del fermo di autoveicoli,* cit., 2082, secondo cui, in tale ipotesi, sussisterebbero tutti gli elementi costitutivi della nozione di provvedimento amministrativo. In giurisprudenza, fra gli altri, Tar Puglia, 19 maggio 2004, n. 2331, in Rass. trib., 2004, 2069 s., che afferma che "il fermo amministrativo è un provvedimento 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 la imposizione di un vincolo di indisponibilità del bene che implica la temporanea privazione del diritto di godimento, e cioè dello *jus utendi ac fruendi* e che si risolve anche in un divieto di utilizzazione del mezzo, ... dovendosi escludere che il fermo sia atto della procedura esecutiva..."; v. anche Comm. trib. prov. Caserta, sez. XV, 17 settembre 2007, n. 270, in banca dati fisconline. Secondo l'opposto orientamento non si tratterebbe, invece, di un provvedimento, ma di un mero atto, giacché il concessionario non è titolare del credito erariale e svolge una "attività" ponendo, conseguentemente, in essere dei meri fatti (v. Damascelli, *Il fermo degli autoveicoli,* in GT Riv. giur. trib., 2003, 978; Ferraù, *Problemi aperti in tema di fermo amministrativo degli autoveicoli,* in Boll. trib., 2004, 127). In base a detta impostazione, non vi sarebbe alcuna incisione di posizioni giuridiche del contribuente, poiché il mero atto, in quanto tale, sarebbe inidoneo a provocarla. In giurisprudenza cfr. Comm. trib. prov. Bari, sez. IV, 1 ottobre 2007, n. 34, secondo cui l'iscrizione ipotecaria al pari del fermo e degli altri atti della procedura espropriativa disciplinata dal DPR n. 602/1973, non costituirebbero atti o provvedimenti che affermano o negano il potere e la volontà della pubblica amministrazione, rappresentando, invece, fatti giuridici. [↑](#footnote-ref-86)
87. Secondo LA ROSA, op. cit., “*Si tratta di un'attività inserita in quella unilaterale di riscossione nella quale l'attribuzione di poteri e responsabilità è funzionalmente connessa all'interesse pubblico da perseguire, quello della pronta e completa acquisizione, appunto a favore dell'Erario, dei tributi. Il perseguimento di quegli interessi in seno all'attività di riscossione viene, in questo caso, conseguito attraverso l'emanazione di un provvedimento amministrativo. Non sembra, quindi, condivisibile l'assunto fatto proprio dalle Sezioni unite della Cassazione, con ordinanza 12 gennaio 2006, n. 2053 (in banca dati fisconline), secondo cui "con la richiesta di trascrizione nei registri mobiliari del fermo amministrativo, il concessionario non esercita alcun potere di supremazia in materia di pubblici servizi".* [↑](#footnote-ref-87)
88. Si pensi all'obbligo del possessore di buona fede di restituire i frutti (art. 1418 c.c.) o, ancora, all'anatocismo (art. 1283 c.c.), all'obbligo del detentore o possessore convenuto in revindica di custodire il bene (art. 948 c.c.), all'opponibilità ai terzi aventi causa dal convenuto dei motivi di invalidità o inefficacia del contratto del loro dante causa (artt. 2562, 2563 c.c.). [↑](#footnote-ref-88)
89. Ad esempio, i rimedi quali la condanna in futuro, i procedimenti sommari non cautelari, nonché i titoli esecutivi di formazione stragiudiziale. [↑](#footnote-ref-89)
90. In questo senso si veda anche MESSINA, *Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia di crediti non tributari,* in Corriere Tributario n. 6/2008, pag. 474. [↑](#footnote-ref-90)
91. In questo senso si veda MESSINA, *La riscossione dei tributi*, Cedam 2010 p.163; lascia intravedere, sia pure in maniera assai ampia e cauta,il problema della natura recettizia dell’atto GLENDI, *Manovra bis 2006 e giurisdizione tributaria*, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria anno 2006, p. 742, secondo cui, trattandosi nell’art. 77 cit. “*di ruolo come titolo per iscrivere ipoteca e parlando la lettera e bis) del novellato art. 19 del d.lgs. n. 546/92 di iscrizione di ipoteca, l’atto autonomamente impugnabile non può essere comunque che l’iscrizione ipotecaria, di cui dovrà essere fatta notificazione nelle forme previste per gli atti del concessionario della riscossione, come, del resto, già in parte avviene, ma, ora, necessariamente anche ai fini della decorrenza dei termini di cui all’art. 21 del d.lgs. n. 546/92”*. Tuttavia, secondo BRUZZONE, *I vizi della notifica dei fermi dei veicoli e delle iscrizioni ipotecarie,* in Corriere Tributario 2006 p. 3717 e ss., “*ai sensi dell’art. 77 cit. il perfezionamento dell’ipoteca si ha con l’iscrizione nei registri immobiliari. Ancor prima della notifica al destinatario, l’atto sarebbe già perfetto, mentre la notifica dell’ipoteca al destinatario sarebbe rilevante solo ai fini della decorrenza del termine per l’impugnazione ex art. 21 del d.lgs. n. 546/92”*. [↑](#footnote-ref-91)
92. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela del contribuente,* in Rassegna Tributaria n. 1/2007, pag. 11 e ss. [↑](#footnote-ref-92)
93. PARASCANDOLO, *Iscrizione di ipoteca ed il limite degli ottomila euro per l’espropriazione*, in il fisco n. 12/2009, pag. 1878. [↑](#footnote-ref-93)
94. Cfr. Comm. trib. prov. Cosenza, Sez. I, 5 novembre 2007, n. 429 e Trib. Bari, Sez. II, 16 novembre 2007, n. 44. [↑](#footnote-ref-94)
95. Art. 2808, comma 1, del codice civile. “L’ipoteca attribuisce al creditore il diritto di espropriare anche in confronto del terzo acquirente, i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall’espropriazione”. [↑](#footnote-ref-95)
96. Comma così sostituito dall'[art. 3](http://home.ilfisco.it/perl/fol.pl?cmd-doc=006299), L. 28 febbraio 1980, n. 46. [↑](#footnote-ref-96)
97. Ad opera dall'art. 5, comma 4, lett. a), lettera premessa in sede di conversione del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla L. 28 febbraio 1997, n. 30 (quest'ultima in G.U. n. 50 del 1° marzo 1997). [↑](#footnote-ref-97)
98. Con effetto dal 1° gennaio 1998, ad opera dell'art. 24, comma 2, lett. b), L. 27 dicembre 1997, n. 449. [↑](#footnote-ref-98)
99. Inserita, con effetto dal 1° gennaio 1998, dall'art. 24, comma 2, lett. b), L. 27 dicembre 1997, n. 449. [↑](#footnote-ref-99)
100. Iscritti negli elenchi di cui agli articoli 106 e 107 di cui al decreto legislativo n. 385 del 1 settembre 1993 e successive modificazioni, per disposizione dell'art. 1, comma 126, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008. [↑](#footnote-ref-100)
101. Secondo le disposizioni dell'art. 1, comma 145, lett. *a)*, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008. [↑](#footnote-ref-101)
102. L’espressione “eventuale” è aggiunta ad opera dell’articolo 36, comma 2-*bis,* lettera c), D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito con modificazioni della legge 28 febbraio 2008, n. 31, in vigore dal 1° marzo 2008. [↑](#footnote-ref-102)
103. In vigore dal 25 giugno 2008, convertito dalla L. 6 agosto 2008, n. 133. [↑](#footnote-ref-103)
104. *Cfr*. GUIDARA, *Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 09, anno 2001, p. 847. [↑](#footnote-ref-104)
105. Per la dilazione dei tributi iscritti a ruolo, anche nella disciplina precedente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 46/1999, accanto ad una prassi consolidata (ex plurimis: Circ., 26 gennaio 2000, n. 15/2000, in Boll. trib., 2000, 201; Circ., 157 del 9 giugno 1997, in Boll. trib., 1997, 1016; Circ., 284 del 31 ottobre 1997, in Boll trib., 1997, 1699) si vedano: LA ROSA, Riscossione delle imposte, loc. cit.; GUIDARA, Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo, cit., 849 ss.; BUSCEMA, Aspetti sostanziali e processuali della rateazione delle imposte e della sospensione della riscossione alla luce della Circ. n. 15/E del 26 gennaio 2000, cit., 8728; ZOLEA, Le modifiche alla disciplina della rateazione delle somme iscritte a ruolo, loc. cit.; LA MEDICA, Rateazione dei tributi, in Enc. giur. Treccani, XXVI, Roma, 1991, 1 s.; BASILAVECCHIA, Riscossione delle imposte, in Enc. dir., XL, Milano 1989, 1201 s. [↑](#footnote-ref-105)
106. In tal senso si veda TAR Bolzano sez. I sentenza n. 22 del 26 gennaio 2010. [↑](#footnote-ref-106)
107. Si veda, in tal senso, DE MITA, *Le regole su ricorsi e rate rilanciano l’utilità del Codice*, in *Il Sole-24 Ore*, 7 luglio 2010. [↑](#footnote-ref-107)
108. NOCERAin *il fisco* n. 14 del 2008, pag. 2-2579. [↑](#footnote-ref-108)
109. . NOCERA*, Direttiva Equitalia prot. n. 2008/2070 del 27 marzo 2008: Le regole per le nuove istanze e modalità di rateazione* in *Il fisco*, n. 14 del 2008, pag. 2-257. [↑](#footnote-ref-109)
110. Si faccia riferimento alla circolare [n. 15/E](http://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?OPERA=90;SSCKEY=ed880110b09c7caaca575ba2b7a16e06-860;AUTH=b95d03d4277419c9b498e5912aa43802;REDIR=fol.pl%3Fcmd-doc%3D83246%2520anno_istr%25280%253A1%2529%2520cod_istruz%25283%253A1%2529%2520tipo_istr%25280%253A1%2529%2520%255B0%255D) del 2000. [↑](#footnote-ref-110)
111. Prima esercitato in modo esclusivo dall’Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza. [↑](#footnote-ref-111)
112. La volontà di estendere all’Agente compiti di natura squisitamente pubblica discende dall’attività di riscossione svolta da Equitalia. [↑](#footnote-ref-112)
113. PARASCANDOLO, *Potenziamento delle attività di riscossione e di accertamento dell’Agente della riscossione* in *il fisco*, n. 47 del 2009, pag. 1-7789*.* [↑](#footnote-ref-113)
114. BASILAVECCHIA, *Soppresse le garanzie a sostegno della rateizzazione delle somme iscritte a ruolo,* in *Corriere tributari,* n. 29 del 2008, pag. 2325. [↑](#footnote-ref-114)
115. PARASCANDOLO, *Potenziamento delle attività di riscossione e di accertamento dell’Agente della riscossione* in *il fisco*, n. 47 del 2009, pag. 1-7789*.* [↑](#footnote-ref-115)
116. NEGRO, *Le novità in materia di compensazione in presenza di imposte iscritte a ruolo*, in *Il fisco,* n. 34 del 20 settembre 2010, pag. 1-5437. [↑](#footnote-ref-116)
117. PARASCANDOLO, *Potenziamento delle attività di riscossione e di accertamento dell’Agente della riscossione,* in *Il fisco,* n. 47 del 2009, pag. 1-7789. [↑](#footnote-ref-117)
118. *Cfr*. art. 32, comma 1, lettere a) e b), del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46. [↑](#footnote-ref-118)
119. Secondo quanto disciplinato dalla normativa vigente e dalle delibere del Consiglio di Amministrazione dell’Istituto stesso. [↑](#footnote-ref-119)
120. *Cfr*. [art. 2](http://home.ilfisco.it/perl/fol.pl?cmd-doc=010201), comma 11, del D.L. 9 ottobre 1989, n. 338, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 dicembre 1989, n. 389. [↑](#footnote-ref-120)
121. *Cfr*. [art. 116](http://home.ilfisco.it/perl/fol.pl?cmd-doc=180874), comma 17, della L. 23 dicembre 2000, n. 388. [↑](#footnote-ref-121)
122. *Cfr*. art. 3, comma 3-*bis*, della L. 8 agosto 2002, n. 178, di conversione del D.L. 8 luglio 2002, n. 138. [↑](#footnote-ref-122)
123. Viene rilasciata contestualmente alla ricezione dell’istanza nel caso in cui sia presentata direttamente presso gli uffici dell’Agente della riscossione (ma può anche essere inviata via posta). [↑](#footnote-ref-123)
124. *Cfr*. [Art.](http://home.ilfisco.it/perl/fol.pl?cmd-doc=010748) 2, comma 3, della L. 241/1990. [↑](#footnote-ref-124)
125. Secondo quanto previsto dal D.P.R n. 445 del 28 dicembre 2000. [↑](#footnote-ref-125)
126. *Cfr*. NOCERA, *Direttiva Equitalia prot. n. 2008/2070 del 27 marzo 2008: Le regole per le nuove istanze e modalità di rateazione* in *Il fisco*, n. 14 del 2008, pag. 2-257. [↑](#footnote-ref-126)
127. Cfr *Il fisco*, n. 7/2000, pag. 1711. [↑](#footnote-ref-127)
128. *Cfr*. NOCERA, *Direttiva Equitalia prot. n. 2008/2070 del 27 marzo 2008: Le regole per le nuove istanze e modalità di rateazione* in *Il fisco,* n. 14 del 2008, pag. 2-257. [↑](#footnote-ref-128)
129. Da computarsi considerando le somme iscritte a ruolo residue al netto di eventuali sgravi e o pagamenti parziali e senza computare gli interessi di mora, gli aggi, le spese esecutive ed i diritti di notifica delle cartelle. [↑](#footnote-ref-129)
130. Imprese minori [art. 18](http://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?OPERA=90;SSCKEY=35067661f49cff326648f377f55a33f1-002;AUTH=586619560300f3af9e8dfc8b9218c253;REDIR=fol.pl%3Fcmd-doc%3D73372%2520data_prov_%25280%253A1%2529%2520id_doc%25282%253A1%2529%2520id_prov_%25282%253A1%2529%2520tip_doc%25280%253A1%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%2529%2520%255B0%255D), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; nuove iniziative imprenditoriali [art. 13](http://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?OPERA=90;SSCKEY=35067661f49cff326648f377f55a33f1-002;AUTH=586619560300f3af9e8dfc8b9218c253;REDIR=fol.pl%3Fcmd-doc%3D14424%2520data_prov_%25280%253A1%2529%2520id_doc%25282%253A1%2529%2520id_prov_%25282%253A1%2529%2520tip_doc%25280%253A1%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%2529%2520%255B0%255D), Legge 23 dicembre 2000, n. 388; contribuenti minimi [art. 1](http://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?OPERA=90;SSCKEY=35067661f49cff326648f377f55a33f1-002;AUTH=586619560300f3af9e8dfc8b9218c253;REDIR=fol.pl%3Fcmd-doc%3D233417%2520data_prov_%25280%253A1%2529%2520id_doc%25282%253A1%2529%2520id_prov_%25282%253A1%2529%2520tip_doc%25280%253A1%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%2529%2520%255B0%255D), commi da 96 a 117, Legge 24 dicembre 2007, n. 244. [↑](#footnote-ref-130)
131. Introdotto dal D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 109. [↑](#footnote-ref-131)
132. Attivato dal contribuente ai sensi dell’[art. 47](http://home.ilfisco.it/perl/fol.pl?cmd-doc=013306) del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. [↑](#footnote-ref-132)
133. Come noto, la modifica ha affidato alla competenza giurisdizionale delle Commissioni non più soltanto i tributi elencati dalla legge, ma l'intera gamma delle controversie riguardanti tributi di ogni genere e specie. Il passaggio ad un sistema processuale riservato all'intero universo dei tributi ha di fatto comportato anche che le controversie comprese in tale sistema non siano più solo strettamente intese come controversie che servono a definire *an* e *quantum* della prestazione tributaria. [↑](#footnote-ref-133)
134. Commissione Tributaria Centrale, sentenza n. 5587/2003. [↑](#footnote-ref-134)
135. Emblematica in tal senso è la pronuncia della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 16776/2005 che ha attribuito alle Commissioni Tributarie la competenza a decidere in materia di provvedimenti di diniego di annullamento in autotutela. Si veda in tal senso anche MUSCARA’, *Gli inusuali ambiti dell’autotutela in materia tributaria*, in Riv. dir. trib., 2005, 71 ss.; MUSCARA’, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in Riv. Dir. Trib. 2006, II, 29. [↑](#footnote-ref-135)
136. GUIDARA, *Dilazioni condizionate, riserva di ripetizione e tutela del contribuente*, in Rivista di Diritto Tributario n. 3/2004, p. 121. [↑](#footnote-ref-136)
137. RUSSO, *Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario, giudice amministrativo e contabile*, in Rivista di Diritto tributario, n. 3/2009; TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Cedam 2010 terza edizione. In tal senso si è espressa anche l’Agenzia delle Entrate – Dir. Centr. Contenzioso con la circolare n. 3 del 20 settembre 1999 nonché Equitalia S.p.A. con la Direttiva di Gruppo del 27 marzo 2008 n. 12. [↑](#footnote-ref-137)
138. In questo senso si veda BASILAVECCHIA, *Il diniego di dilazione nella giurisprudenza tributaria,* in Corriere Tributario n. 19/2010; ACIERNO, *Cass., SS.UU., ord. n. 15647 del 1° luglio 2010 - Cartelle: sul diniego della rateizzazione decide il giudice tributario e non il Tar,* in il fisco n. 29/2010. [↑](#footnote-ref-138)
139. Permangono, tuttavia, affermazioni secondo le quali la giurisdizione tributaria resterebbe riservata alle controversie aventi ad oggetto l'esercizio di poteri non discrezionali: cfr. Cass., SS.UU., Ord. 27 gennaio 2010, n. 1625, in tema di diniego di iscrizione al registro ONLUS: «Il ricorso avverso il provvedimento con cui l'Agenzia delle entrate dispone la cancellazione di un ente dall'Anagrafe delle ONLUS ricade nella giurisdizione del giudice tributario; è infatti da escludere la competenza del giudice amministrativo in quanto il diritto all'iscrizione deriva da un complesso di requisiti oggettivi che non lasciano alcun margine di discrezionalità all'Amministrazione (e la materia non rientra fra quelle su cui il giudice amministrativo vanta una giurisdizione esclusiva); nonché quella del giudice ordinario posto che l'iscrizione nell'Anagrafe produce effetti esclusivamente fiscali, ed il rinascimento del diritto a fregiarsi del titolo ONLUS, che consegue all'iscrizione all'Anagrafe, non produce alcun effetto sullo *status* dell'ente (comitato, associazione, società cooperativa che sia) ». Sarebbe invece estranea alla giurisdizione tributaria la controversia sul fermo amministrativo, quando la ragione di credito debba essere decisa dalla Corte dei conti: questa è la conclusione di Cass., SS.UU., 14 gennaio 2009, n. 555 (in *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2009, pag. 668, con nota di riferimento di GLENDI), che peraltro non appare coordinata con precedenti di segno contrario, che hanno negato la giurisdizione amministrativa, quando la valutazione della ragione di credito fosse stata riconducibile a quest'ultima. [↑](#footnote-ref-139)