

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Civitanova Marche 17 e 18 Ottobre 2014

LE LITI DA RISCOSSIONE

Relazione di Enrico Fronticelli Baldelli¹

Sommario

1. Premesse.
2. L'articolo 19 d.lgs. 546/92 e la impugnabilità degli atti. Gli atti dell'Agente della riscossione.
3. La cartella di pagamento
4. Ulteriori atti notificabili a mezzo pec da parte Agente della riscossione
5. La possibilità di impugnare la posizione debitoria e l'estratto di ruolo
6. Censure avverso la intimazione di pagamento di cui all'articolo 50 dpr 602/73.
7. La iscrizione ipotecaria
8. Fermo amministrativo.
9. Il Pignoramento diretto
10. Accertamento esecutivo e comunicazione di presa in carico delle somme da parte dell'Agente della riscossione
11. Reclamo e mediazione
12. Autotutela ed impugnabilità del rifiuto.

1- Premesse

Il tema della riscossione si è andato sempre più affermando come uno degli aspetti da cui derivano la maggior parte delle liti fiscali.

Come noto, i presupposti della disciplina della riscossione coattiva delle somme dovute per obbligazioni tributarie hanno subito, nel corso degli anni, molti cambiamenti.

Il testo di riferimento per quanto riguarda la materia della riscossione dei tributi è il dpr 29 settembre 1973, n. 602. Al fine di conseguire un miglioramento dei risultati di riscossione mediante ruolo e di rendere più efficace ed efficiente l'attività di quelli che una volta venivano definiti "concessionari", la L. 28 settembre 1998, n.337, dispose la delega al Governo di emanare, entro sei mesi dalla sua entrata in vigore, uno o più decreti legislativi volti al riordino della materia. I più importanti principi e criteri direttivi della citata Legge-delega possono essere riassunti nella : generalizzazione della riscossione coattiva mediante ruolo di tutte le

¹ Avvocato in Roma. Professore Temporaneo Scuola Superiore Economia e Finanze.

entrate dello Stato, anche diverse, dalle imposte sui redditi e quelle degli altri enti pubblici previdenziali, nonché delle entrate degli enti locali; eliminazione dell'obbligo del non riscosso come riscosso; snellimento delle procedure esecutive attraverso la emanazione di un unico atto avente funzioni di avviso di pagamento e di mora; la revisione delle procedure di notificazione; revisione delle procedure di inesigibilità, con previsione di meccanismi di scarico automatico e controlli effettivi.

La commissione ministeriale istituita per la attuazione della delega, ritenne opportuno optare per la predisposizione di due distinti schemi di decreti delegati volti, il primo, alla revisione della disciplina del dpr 29 settembre 1973, n. 602 (relativo alla riscossione delle imposte sui redditi) ed il secondo alla sostituzione, innovandolo, del dpr 28 gennaio 1988, n. 43 relativo alla organizzazione dei servizi di riscossione ed ai rapporti degli Enti creditori con i concessionari della riscossione².

A decorrere poi dal 1 ottobre 2006, con l'articolo 3 DL 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248, è stato soppresso il sistema di affidamento in concessione ai privati del servizio nazionale della riscossione e le relative funzioni sono state attribuite all'Agenzia delle Entrate che le esercita mediante la società prima denominata Riscossione s.p.a. ed oggi Equitalia s.p.a.

2 - L'articolo 19 d.lgs. 546/92 e la impugnabilità degli atti.

L'articolo 19 d.lgs. 546/92 prevede quali siano gli atti impugnabili. Precisamente, la norma stabilisce:

“1. Il ricorso può essere proposto avverso:

a) l'avviso di accertamento del tributo;

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

² Alla luce di tale elaborazione vennero emanati: il D.L. 22 febbraio 1999, n. 37; D.L. 26 febbraio 1999, n. 46 e successive modifiche ed integrazioni; il DPR 29 settembre 1973, n. 602 come modificato dal d.lgs. 46/99 e successive modifiche ed integrazioni; il D.L. 13 aprile 1999, n. 112 e successive modifiche ed integrazioni.

2. *Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.*

3. *Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo."*

La disciplina prevede, pertanto, una elencazione tassativa degli atti impugnabili avanti la Commissione tributaria. Tale interpretazione legata alla tassatività degli atti, è stata superata dall'orientamento della suprema Corte, la quale, non esclude l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria³.

3 - Gli atti dell'Agente della riscossione.

3.1 La cartella di pagamento

Atto che caratterizza l'attività dell'Agente della riscossione è la cartella di pagamento⁴ disciplinata dall'articolo 25 del dpr 602/73. Per quanto concerne la sua natura, si è ravvisato che la stessa rivesta la qualifica di atto misto, presentando aspetti propri sia dell'atto amministrativo che di quello giudiziale.

Come noto, infatti, la cartella, oltre a portare a conoscenza il contribuente della pretesa tributaria in essa contenuta, racchiude in se anche la ingiunzione ad adempiere la pretesa, nel termine di sessanta giorni dalla notifica, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.⁵

La cartella di pagamento è uno degli atti indicati dal legislatore tributario come impugnabili, in quanto espressamente indicata nell'articolo 19 d.lgs. 546792.

I motivi di impugnazione possono riguardare sia censure relative all'atto prodromico che censure relative alla stessa.

Con riferimento alle prime, le eccezioni pur essendo sollevate nei confronti della cartella di pagamento, investono in realtà l'atto sottostante. In tale fattispecie, la richiesta di annullamento della cartella deriva dalla

³ Cass 8.10.2007, n. 21045.

⁴ Sul punto si osserva che con la entrata in vigore del dl 78/2010 e la introduzione dell'avviso di accertamento esecutivo, a decorrere dal 01 ottobre 2011, per i periodi di imposta dal 2007, è stato soppresso l'invio della cartella di pagamento.

⁵ Il testo dell'articolo 25 dpr 602/73, infatti afferma: 1. Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973; c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

2. La cartella di pagamento, redatta in conformita' al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata. 2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo. 3. Ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.

circostanza che l'atto prodromico è viziato. In tale ipotesi, l'illegittimità dell'atto presupposto farà venire meno anche la cartella di pagamento anche se nessuna censura sia stata sollevata nei confronti di tale atto.

Con riferimento alla seconda, le stesse sono caratterizzate dai vizi di forma della cartella, che vanno dalla omessa sottoscrizione fino ad eccezioni inerenti la notifica. Le censure inerenti la forma della cartella, trovano la loro radice nelle norme disciplinanti l'atto amministrativo oltre che nelle previsioni contenute nello Statuto del Contribuente.

Per quanto concerne il vizio di sottoscrizione, la Suprema Corte ha ritenuto che la cartella esattoriale prevista dall'art. 25 D.P.R. 29.09.1973, n. 602 deve essere predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze che non prevede la sottoscrizione dell'Agente⁶. La Corte di Cassazione ha ribadito nuovamente tale principio, affermando come appaia inequivoca la riconducibilità della cartella all'ente che l'ha emessa il che rende, pertanto, superflua la necessità di sottoscrizione⁷.

Altro aspetto che caratterizza le censure di parte ricorrente con riferimento ai vizi propri della cartella di pagamento lo si rinviene nella mancata indicazione del **responsabile del procedimento**.

Tale contestazione, ad oggi, appare superata dalla previsione legislativa contenuta nel D.L 248/07, il quale ha stabilito che la nullità delle cartelle per la mancata indicazione del responsabile del procedimento si applica unicamente per i ruoli consegnati all'Agente a decorrere dal 01 giugno 2008.

Precedentemente alla entrata in vigore della norma, la Corte Costituzionale del 23 febbraio 2009, n. 58, aveva dichiarato inammissibile e non fondata la questione di legittimità costituzionale prospettata con riferimento ai ruoli consegnati prima di tale data.

Intervenuta successivamente su tale aspetto, con la ordinanza del 17.07.2009, n. 221, la Corte ha ritenuto nuovamente inammissibile e non fondata la questione di legittimità costituzionale⁸.

In relazione a tale aspetto si è espressa anche la Corte di Cassazione, ritenendo valide le cartelle emesse senza la sottoscrizione del funzionario responsabile, in quanto la omessa indicazione del responsabile del procedimento prima della data del 1 giugno 2008, non comporta alcuna nullità⁹

Sempre con riferimento ai vizi della cartella censurabili giudizialmente, aspetto di rilievo assume quello inerente i **vizi di notifica** della stessa.

La norma che disciplina la notifica della cartella è contenuta nell'articolo 26 del dpr 602/73, il quale prescrive che la cartella di pagamento è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati

⁶ Il Modello attualmente in vigore è stato approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 03 luglio 2012.

⁷ Cass.15858/2005.

⁸ Con particolare riferimento all'art. 7, comma 2, della legge n. 212 del 2000, la Corte ha osservato che il citato articolo: "stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, tra l'altro, il responsabile del procedimento. Come affermato da questa Corte con l'ordinanza n. 377 del 2007, la previsione è volta ad assicurare la trasparenza amministrativa, l'informazione del cittadino e il suo diritto di difesa.

La legge n. 212 del 2000, peraltro, non precisa gli effetti della violazione dell'obbligo indicato: essa, in particolare, a differenza di quanto fa con riferimento ad altre disposizioni, non commina la nullità per la violazione della disposizione indicata. Né la nullità, in mancanza di un'espressa previsione normativa, può dedursi dai principi di cui all'art. 97 Cost. o da quelli del diritto tributario e dell'azione amministrativa.

Deve pertanto escludersi che, anteriormente all'emanazione della disposizione impugnata, alla mancata indicazione del responsabile del procedimento conseguisse la nullità della cartella di pagamento. Questa è stata infatti esclusa, a fronte di notevoli incertezze dei giudici di merito, dalla Corte di cassazione. La disposizione impugnata, di conseguenza, non contiene una norma retroattiva. Essa dispone per il futuro, comminando la nullità per le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento. Stabilisce, poi, un termine a partire dal quale opera la nullità e chiarisce che essa non si estende al periodo anteriore. Dunque, la nuova disposizione non contiene neppure una sanatoria di atti già emanati, perché la loro nullità doveva essere esclusa già in base al diritto anteriore."

⁹ Sul punto si veda Cass. n. 10805/2005

dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda. Con riferimento alla notifica della cartella di pagamento, la Giurisprudenza della Corte di legittimità ha sostenuto che tale forma di notifica riveste una forma di specialità rispetto alla notifica ordinaria.¹⁰

Uno degli aspetti sui quali si concentrano le maggiori censure e critiche da parte di dottrina e giurisprudenza, riguarda la possibilità di **notificare la cartella di pagamento direttamente a mezzo raccomandata** da parte dell'Agente della riscossione. Le contestazioni che vengono sollevate su tale aspetto, sono caratterizzate dalla impossibilità di una lettura disgiunta del primo e del secondo capoverso dell'articolo 26 d.p.r. 602/73. Si ritiene, infatti, che la seconda parte della citata disposizione normativa non possa che essere la prosecuzione logica della prima e che dunque la notifica a mezzo raccomandata eseguita direttamente dall'Agente della riscossione sarebbe illegittima, in quanto anche a tale modalità di notifica, dovrebbero provvedere sempre i soggetti di cui al capoverso precedente e, dunque, gli ufficiali di riscossione o gli altri soggetti abilitati elencati.

Siffatta interpretazione, deriverebbe anche dalla lettura del testo dell'articolo 26 dpr 602/73 precedente alla novella introdotta dal d.lgs. 46/99; in tale stesura, il legislatore affermava che la notifica poteva essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, della raccomandata con avviso di ricevimento¹¹.

Altri autori, viceversa, hanno sostenuto la bontà di tale forma di notifica¹², ritenendo che in base alla interpretazione letterale dell'articolo 26 dpr 602/73, qualora il legislatore avesse voluto stabilire la necessità della partecipazione dei soggetti abilitati in caso di notifica a mezzo raccomandata, non avrebbe certamente interrotto i due periodi con un punto ma avrebbe, viceversa, legato i due paragrafi con una congiunzione. Se pertanto l'intenzione del legislatore fosse stata quella di affermare che unici soggetti legittimati alla notifica, anche a mezzo raccomandata, dovessero essere i soggetti abilitati (ufficiali di riscossione etc.) sarebbe stato molto più logico l'utilizzo della congiunzione. In tal modo i soggetti deputati alla notifica avrebbero dovuto essere, necessariamente, gli ufficiali della riscossione e gli altri soggetti abilitati di cui al primo capoverso dell'articolo 26 d.p.r. 602/73. Si è sostenuto che l'utilizzo di una punteggiatura diversa - l'utilizzo del punto fermo - faccia propendere per una differente lettura della disposizione, in forza della quale la notifica a mezzo raccomandata assume una funzione autonoma e distinta rispetto alla previsione disciplinata nel capoverso precedente. Da un punto di vista lessicale, si è osservato che la eliminazione della parola esattore, trova la sua ratio nel fatto che il termine apparisse come una inutile ripetizione, in quanto è la notifica che può essere effettuata tramite raccomandata e dunque non appare necessario il riferimento all'esattore.

¹⁰ La Corte di Cassazione si è espressa in tal senso nelle pronunce n. Cass. n. 14105 del 26.10.2000; Cass. n. 15948 del 06/07/2010.

¹¹ In tal senso Mariagrazia Bruzzone, *Corriere Tributario* 41/2009 pag. 3356 "Incertezze della Suprema Corte sulle notifiche a mezzo posta prive di relata" e "L'essenzialità dell'intermediazione dell'agente notificatore e l'inoperatività della sanatoria dei vizi della cartella di pagamento" *GT - Riv giur. Trib.* N1/2009 pag 83.; ancora, Mauro Tortorelli "Il Fisco" 29/2010, p. 4706.

¹² Sul punto E. Fronticelli Baldelli in "Corriere Tributario" 2012.

Ulteriore argomento a supporto della teoria della legittimità della notifica “diretta”, è stato individuato nella assenza di qualsivoglia attività, da parte dei soggetti abilitati, per il perfezionamento di tale forma di notifica. Infine, si è sostenuto che nel caso di notifica a mezzo posta eseguita dall’ufficiale giudiziario, lo stesso, ai sensi dell’articolo 1, comma II, L. 890/1982 è tenuto ad avvalersi di tale forma di notificazione nel caso in cui il soggetto nei confronti del quale la stessa deve essere eseguita abbia la residenza o sede al di fuori del comune in cui l’ufficiale stesso ha competenza. Nel caso dell’agente della riscossione, viceversa, dal combinato disposto delle norme in materia, emerge una evidente diversità. L’articolo 42 del d.lgs. 112/99, con riguardo agli ufficiali di riscossione ed il successivo articolo 45, con riguardo alla figura dei messi notificatori, stabiliscono che le loro funzioni sono svolte nei comuni dell’ambito del concessionario. L’articolo 46 dpr 602/73, afferma poi che nel caso in cui l’attività di riscossione debba svolgersi al di fuori del territorio di appartenenza del concessionario, questi delega il concessionario nel cui ambito territoriale si deve procedere. Tale delega, precisa il comma II dell’articolo in oggetto, può riguardare anche la notifica della cartella. Pertanto, si è concluso, se i soggetti abilitati sono competenti nel solo distretto di competenza dell’Agente, gli stessi potranno svolgere le loro funzioni solo all’interno di tale territorio. Essendo tuttavia concessa unicamente la facoltà, non l’obbligo, della notifica per delega, appare evidente che qualora l’Agente non decida di delegare quello competente per territorio, non avendo i soggetti abilitati la possibilità di esercitare le loro funzioni al di fuori del territorio di appartenenza, lo stesso notificherà la cartella nella forma diretta a mezzo raccomandata.

La Suprema Corte ha ritenuto legittima tale forma di notifica della cartella. I Giudici, nelle pronunce più recenti, hanno affermato che la cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi dell’art. 26 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, anche direttamente da parte del Concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, senza ricorrere alla collaborazione di terzi (messi comunali, agenti della polizia municipale etc..) ma direttamente ad opera dello stesso mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, sostengono i Giudici, secondo la disciplina degli artt. 32 e 39 del d.m. 9 aprile 2001, è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senza ulteriore adempimento ad opera dell’ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull’avviso di ricevimento da restituire al mittente¹³. La Suprema Corte, ha ribadito la legittimità della notifica di una cartella di pagamento eseguita a mezzo posta, poiché disciplinata dalla norma di cui all’articolo 26 DPR 602/73, il quale prevede che la notificazione possa essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento e che il perfezionamento della notifica avvenga nella data dell’avviso sottoscritto dal ricevente o dal consegnatario, senza necessità di redigere una apposita relata¹⁴.

L’orientamento sul punto appare consolidato, anche in forza di quanto in precedenza osservato, nella sentenza n. 15498/2010, nella quale si era stabilito che secondo il disposto dell’articolo 26 co. 1 dpr 602/73,

¹³ Sul punto, cfr. Cass. n. 11708/11.

¹⁴ Sul tema Cass. Sez. V. 2288/2011; conforme Cass. n. 1056/2011.

la notificazione può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento e che la notifica si ha per eseguita alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal comma successivo. Avevano ritenuto i Giudici che, in tale ipotesi, la legge non prevede la redazione di alcuna relata di notifica, come risulta per implicito confermato dal disposto del penultimo comma dell'articolo 26 citato, secondo il quale l'esattore è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento.

In una ulteriore pronuncia che si segnala, la *ratio* che prevede la possibilità per l'Agente di effettuare direttamente la notifica della cartella, è stata ravvisata dai Giudici di legittimità nel disposto del penultimo comma del citato articolo 26, nella parte in cui stabilisce che l'Agente è tenuto a conservare la matrice con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, a seconda della forma prescelta¹⁵.

Medesimo principio si riscontra nella la motivazione della sentenza del 19 giugno 2009, n. 14327, ove la Suprema Corte, nuovamente, aveva chiarito che in tema di notifica a mezzo posta della cartella esattoriale trova applicazione l'art 26 del d.p.r. 602/73, per il quale la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso la notifica si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente e dal consegnatario, senza necessità di redigere un apposita relata di notifica.

Sempre con riferimento alla notifica della cartella di pagamento, si segnala altresì un recente orientamento della Corte di cassazione con riferimento alla notifica effettuata al **portiere**. L'articolo 26 dpr 602/73, prevede che la notifica della cartella si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda. La pronuncia, con riferimento a tale aspetto, ha ritenuto valida tale modalità di notifica, senza necessità di ulteriori formalità, affermando che in tema di notificazione a mezzo posta, difettando apposite previsioni della disciplina postale, non deve essere redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui 1335 c.c., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato, senza sua colpa, nella impossibilità di riceverlo.¹⁶

Sempre con riferimento a tale fattispecie, la Suprema Corte non ha ritenuto necessario l'invio della raccomandata, precisando che tale mancato invio non attiene alla operazione di perfezionamento della operazione di notifica, sicché la sua omissione si risolve in una mera irregolarità di carattere intrinseco non integrante alcuna ipotesi di nullità¹⁷.

3.2 La pronuncia della Corte Costituzionale in relazione all'articolo 26.

L'articolo 26 del dpr 602/73, stabilisce *nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del*

¹⁵ Cass. sez. V. n. 14327/2009.

¹⁶ Cass. n. 4020/2014.

¹⁷ Cass. n.16949/2014

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune. Tale norma è stata interessata dalla pronuncia 22 novembre 2012, n. 258 della Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost., dell'articolo 26, terzo comma, del D.P.R. n. 602/73 nella parte in cui stabilisce che la notificazione della cartella di pagamento "Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile [...] si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600", anziché "Nei casi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario [...] si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60, primo comma, alinea e lettera e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n.600".

Ad oggi pertanto, la notificazione della cartella effettuata con tale modalità dovrà prevedere quanto stabilito in ordine alla notifica effettuata per irreperibilità relativa ai sensi dell'articolo 140 del codice di rito e, dunque, con deposito dell'atto presso la casa comunale, affissione del deposito presso la porta dell'abitazione o dell'ufficio e successivo invio della raccomandata informativa con avviso di ricevimento.

Si segnala altresì qualche primo orientamento delle corti di merito che hanno ritenuto che la nullità derivante dalla omessa affissione dell'avviso di deposito, resterebbe sanata dalla circostanza che il destinatario abbia regolarmente ricevuto la raccomandata di conferma di deposito del piego nella Casa comunale, per il raggiungimento dello scopo¹⁸

3.3 La notifica della cartella a mezzo pec

Il testo novellato dell'articolo 26 dpr 602/73 stabilisce: *“La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'articolo 149-bis del codice di procedura civile”*

La norma, pertanto, esclude in primo luogo la possibilità di effettuare tale forma di notifica nelle forme disposte per la notifica degli atti a mezzo pec, disciplinate dall'articolo 149 del codice di rito.¹⁹

¹⁸ Ctr Lombardia 4438/57/14.

¹⁹ L'articolo 149 c.p.c. stabilisce: “Se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi a mezzo posta elettronica certificata, anche previa estrazione di copia informatica del documento cartaceo.

Se procede ai sensi del primo comma, l'ufficiale giudiziario trasmette copia informatica dell'atto sottoscritta con firma digitale all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario risultante da pubblici elenchi.

La notifica si intende perfezionata nel momento in cui il gestore rende disponibile il documento informatico nella casella di posta elettronica certificata del destinatario.

L'ufficiale giudiziario redige la relazione di cui all'articolo 148, primo comma, su documento informatico separato, sottoscritto con firma digitale e congiunto all'atto cui si riferisce mediante strumenti informatici, individuati con apposito decreto del Ministero della giustizia. La relazione contiene le informazioni di cui all'articolo 148, secondo comma, sostituito il luogo della consegna con l'indirizzo di posta elettronica presso il quale l'atto è stato inviato.

Al documento informatico originale o alla copia informatica del documento cartaceo sono allegate, con le modalità previste dal quarto comma, le ricevute di invio e di consegna previste dalla normativa, anche regolamentare, concernente la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici trasmessi in via telematica.

Eseguita la notificazione, l'ufficiale giudiziario restituisce all'istante o al richiedente, anche per via telematica, l'atto notificato, unitamente alla relazione di notificazione e agli allegati previsti dal quinto comma”.

Il legislatore si è espressamente svincolato dal procedimento regolato dal codice di rito, il quale presuppone la presenza, nel procedimento notificatorio, dell'ufficiale giudiziario e la necessità di redazione, a cura dello stesso, della relata di notifica. Seguendo tale interpretazione, ne deriva che avvalendosi di tale procedimento, non è in alcun modo richiesta la presenza dei soggetti abilitati di cui all'articolo 26 dpr 602/73. La riconducibilità al mittente ed al destinatario nonché la identificazione del documento trasmesso, attestati dal sistema posta certificata e dal gestore, assolvono a garantire il requisito di certezza sia in ordine ai soggetti che sono parte del procedimento di notifica sia con riferimento al documento trasmesso.

La previsione normativa, opera un richiamo specifico alle disposizioni contenute nel dpr 68/2005 il quale, fornisce, all'articolo 1, le definizioni necessarie alla corretta applicazione ed interpretazione delle previsioni normative in esso contenute. Ai sensi del citato articolo, viene definita "Busta di Trasporto" il documento informatico che contiene il messaggio di posta elettronica certificata; il "Dominio di Posta Elettronica Certificata" viene definito come l'insieme di tutte le caselle di posta elettronica certificata il cui indirizzo fa riferimento ad uno stesso dominio. Per "Posta Elettronica Certificata" si intende il sistema di posta elettronica nel quale è fornita al mittente una documentazione elettronica attestante l'invio e la consegna di documenti informatici; infine, si definisce "Messaggio di Posta Elettronica Certificata" un documento informatico composto dal testo del messaggio, dai dati di certificazione e dagli eventuali documenti informatici allegati. Il precetto normativo in esame, circoscrive altresì il concetto relativo alla certificazione, specificando che trattasi dei dati inseriti nelle ricevute indicate dal testo, relative alla trasmissione del messaggio di posta elettronica; chiarisce, infine, la dizione relativa all'"Utente di Posta Elettronica Certificata", individuato nel soggetto che invia o riceve il messaggio di posta.

Ai fini della prova della consegna del documento informatico, l'articolo 3 del dpr 68/2005, stabilisce come lo stesso si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore e si intende consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore. In tema di onere probatorio in ordine all'invio ed alla consegna, la disposizione prevede che il gestore di posta elettronica certificata fornisca, a tal fine, al mittente la ricevuta di accettazione nella quale sono contenuti i dati di certificazione che costituiscono la prova della avvenuta spedizione del messaggio. Il gestore della posta elettronica utilizzato dal destinatario fornisce, a sua volta, al mittente, la ricevuta di avvenuta consegna; tale ricevuta, ai sensi del successivo articolo 6 del citato testo di legge, fornisce la prova che il messaggio di posta elettronica è pervenuto al destinatario. Nel caso in cui il messaggio non risulti consegnabile, il successivo articolo 8, afferma che il gestore lo comunica al mittente entro le ventiquattro ore successive all'invio.

In tema di ricevute rilasciate dai gestori e delle buste di trasporto, l'articolo 9 afferma che le medesime sono sottoscritte mediante firma elettronica e che tale sottoscrizione garantisce la provenienza, l'integrità e l'autenticità del messaggio.

L'articolo 11, comma 2, stabilisce che i gestori devono mantenere traccia delle operazioni svolte su un apposito log (definito come il registro informatico delle informazioni di trasmissione) per un periodo di trenta mesi. Riteniamo che l'obbligo di conservazione sia riferito alla documentazione inerente la

certificazione della avvenuta consegna ed accettazione del messaggio. Pertanto, qualora il mittente non abbia provveduto a conservare la ricevuta di accettazione del messaggio di posta elettronica inviato, potrà richiedere al gestore tale documento.

Per quanto riguarda, quindi, la relata di notifica della cartella, la stessa sarà in bianco, in quanto il soddisfacimento e la prova della stessa, come visto, si intenderanno assolti con la trasmissione del messaggio di posta elettronica certificata e con la consegna dello stesso. Utilizzando tale modalità di notifica, vigono le norme previste in materia le quali, secondo il disposto del già citato art. 6 dpr 68/2005, affermano che nel momento in cui viene emessa dal gestore la ricevuta di avvenuta consegna, ciò equivale per il mittente alla prova – legale - che il messaggio inviato è effettivamente pervenuto all'indirizzo elettronico del destinatario. Pertanto, avvalendosi di tale forma di notifica, appare essere sempre assolto il requisito della notifica/consegna a mani proprie del destinatario.

Ai fini probatori dell'invio e della ricezione della cartella, nonché di decorrenza di termini per la eventuale impugnazione della stessa, il momento perfezionativo, qualora ci si avvalga di tale forma di notifica, non potrà che essere quello in cui il gestore del servizio rilascia la ricevuta di accettazione del messaggio da parte del destinatario.

Nel caso in cui, viceversa, il messaggio di posta elettronica non risulti consegnabile, il gestore comunicherà al mittente entro le ventiquattro ore successive all'invio un avviso di mancata consegna. In tal caso, la notifica non si potrà dire perfezionata e dunque il mittente potrà procedere o ad un nuovo invio oppure alla notifica secondo le forme ordinarie, che restano in ogni caso sempre perseguibili.

Per quanto concerne poi i soggetti nei confronti dei quali si può effettuare la notifica a mezzo Pec, la norma stabilisce che la stessa può essere eseguita all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge, consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione.

Il DL 185/2008, convertito in legge, con modificazioni dall'art. 1 L. 28 gennaio 2009 n. 2, agli articoli 16 e 16 bis ha introdotto le categorie nei confronti delle quali è consentita tale notifica. Tali categorie sono state individuate nelle imprese costituite in forma societaria, le quali sono tenute ad indicare il proprio indirizzo pec nella domanda di iscrizione al registro delle imprese; nei professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato, i quali devono comunicare ai propri ordini o collegi il proprio indirizzo di posta certificato; infine, ai sensi dell'articolo 16 bis comma 5, nei cittadini che abbiano fatto richiesta della casella di posta certificata .

Unico requisito dal quale riteniamo l'Agente della riscossione non possa prescindere nel caso in cui intenda notificare la cartella a mezzo della posta elettronica certificata, si ravvisa nella necessità che la stessa dovrà essere corrispondente al modello di cartella di recente modificato con provvedimento del Direttore Agenzia delle Entrate per i ruoli consegnati successivamente al 31 luglio 2012 . È di tutta evidenza, in ogni caso, che nel rispetto di tale modello, non modificabile in alcun modo dall'Agente della Riscossione, la cartella dovrà essere intestata al contribuente e contenere i dati come se la stessa fosse stata notificate nelle forme consuete..

4 - Ulteriori atti notificabili a mezzo pec da parte Agente della riscossione

L'articolo 49 del DPR 602/73, stabilisce che gli atti relativi al procedimento di espropriazione forzata, sono notificati con le modalità di cui all'articolo 26 del medesimo testo di legge. Prosegue poi la disposizione, statuendo che le funzioni demandate agli ufficiali giudiziari sono svolte dagli ufficiali di riscossione.

Ne discende, dunque, che gli atti di riscossione, anzi, tutti gli atti relativi al procedimento esattoriale, devono essere notificati con le modalità previste per la cartella di pagamento e dunque, essendo per la stessa previsto, anche con la notifica a mezzo posta elettronica certificata.

Venendo all'esame dei singoli atti, successiva alla cartella di pagamento è l'intimazione di pagamento prevista dall'articolo 50 del dpr 602/73. Come noto, quest'ultima prevede che nel caso in cui, decorso un anno dalla notifica della cartella, non sia iniziata l'esecuzione, la stessa deve essere preceduta dall'invio di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere nel termine di 5 giorni. La norma, sul punto, prevede che tale atto debba essere notificato secondo la disciplina di cui all'articolo 26 del medesimo testo di legge. Non sembrano dunque sussistere dubbi in proposito sulla possibilità di procedere alla notifica della intimazione anche avvalendosi della posta elettronica certificata.

Per quanto concerne la espropriazione forzata ed, ancor più precisamente, il procedimento di esecuzione mobiliare, una riflessione merita il cosiddetto pignoramento diretto disciplinato dall'articolo 72 bis del testo sulla riscossione, del quale ci si occuperà più diffusamente in seguito. Per quanto riguarda ciò che interessa in questa sede, poiché il medesimo si inserisce in un momento antecedente all' [eventuale] successivo procedimento ordinario di espropriazione presso terzi, non si ritiene neanche operante sul punto la preclusione di cui all'articolo 16 dpr 68/05, che stabilisce come le disposizioni in esso contenute non si applicano all'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo civile nel processo penale, nel processo amministrativo, nel processo tributario e nel processo dinanzi alle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, per i quali restano ferme le specifiche disposizioni normative relative agli atti giudiziari.

Per quanto riguarda la comunicazione di iscrizione ipotecaria, si ritiene operante la disciplina della notifica ai sensi dell'articolo 26, trattandosi di una comunicazione che proviene dall'Agente della riscossione e che dunque segue la speciale disciplina derogatoria; di conseguenza appare applicabile la notifica della comunicazione anche a mezzo posta certificata.

Per quanto concerne infine il fermo, ci si deve avvalere delle disposizioni di cui all'articolo 26 inerenti la notifica a mezzo dell'ufficiale di riscossione – e degli altri soggetti abilitati – e della raccomandata.

Alla luce di tali considerazioni, anche in questo caso, si ritiene possibile la notifica a mezzo pec.

5 - La possibilità di impugnare la posizione debitoria e l'estratto di ruolo

L'articolo 19 del più volte citato d.lgs. 546/92, non elenca tra gli atti impugnabili la posizione debitoria del contribuente, ovverosia la possibilità per lo stesso di recarsi presso gli sportelli di Equitalia.

Di recente, la Suprema Corte è intervenuta a disciplinare tale aspetto, ritenendo che l'estratto di ruolo, che è atto interno all'Amministrazione, non può essere oggetto di autonoma impugnazione ma deve essere impugnato unitamente all'atto impositivo, in difetto non sussistendo un interesse concreto e attuale del

contribuente, ex art. 100 c.p.c., ad instaurare una lite tributaria, che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo;²⁰ ciò, perfino nel caso in cui l'estratto di ruolo sia notificato di seguito alla cartella di pagamento, e non in luogo di essa, atteso che detto atto non esprime una pretesa tributaria autonoma da quella portata dalla cartella, sulla quale soltanto si fonda l'azione esecutiva.²¹

I Giudici di legittimità hanno affermato: “ *Per tali ragioni, pertanto, non appare condivisibile l'assunto di una recente pronuncia di questa Corte (Cass., ord. n. 2248/14), secondo cui la mera consegna da parte di un dipendente dell'Ufficio di una copia dell'estratto di ruolo, non seguita dalla formale notifica del ruolo in luogo della cartella, potrebbe legittimare l'impugnativa da parte del contribuente.*”²²

Con riferimento alla impugnabilità dell'estratto di ruolo, si contrappone un diverso orientamento della Suprema Corte, la quale ha rigettato una impugnazione fondata sul presupposto della non impugnabilità della cartella di pagamento, per vizi diversi da quelli suoi propri, una volta divenuto definitivo il prodromico avviso di accertamento, sul rilievo che a mezzo di detta impugnazione, la parte ricorrente avesse inteso, correttamente, eccepire la tardività della iscrizione a ruolo, così avvalendosi dell'unico valido veicolo processuale per far emergere il vizio²³. Dello stesso tenore la pronuncia resa dalla medesima Corte in cui la stessa ha rigettato il ricorso promosso dall'Agenzia delle Entrate – che aveva dedotto l'inammissibilità del ricorso del contribuente in quanto promosso nei confronti del ruolo e non della cartella notificata – sull'assunto della rilevanza preminente del momento di formazione del ruolo²⁴

Precedenti conformi a tale pronuncia, si rinvencono nella sentenza della Corte n. 724/2010, che afferma la autonoma impugnabilità del ruolo attraverso il suo estratto sul presupposto che è proprio l'articolo 19 dlgs. 546/92 a prevedere la impugnabilità sia della cartella che del ruolo.

Ulteriori motivi a sostegno di tale tesi, emergono poi anche dal principio in forza del quale l'agente della riscossione è ammesso al passivo sulla base del ruolo²⁵ nonché da quello in forza del quale la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria.²⁶

In forza di tali posizioni contrapposte, con ordinanza interlocutoria 16055/2014, la Corte di Cassazione ha rimesso la questione alle Sezioni Unite.

6 - Censure avverso la intimazione di pagamento di cui all'articolo 50 dpr 602/73.

L'intimazione di pagamento è disciplinata dall'articolo 50 del dpr 602/73, il quale prevede che decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento senza che sia stata intrapresa la esecuzione, prima di dare corso alla stessa, l'Agente deve notificare, ai sensi dell'articolo 26, un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni. Tale atto, può dunque essere impugnato o per vizi propri o con funzione recuperatoria in relazione a vizi di competenza degli atti prodromici.

²⁰ Cass. 66010/13.

²¹ Cass. 1837/10.

²² cass. n.6395/2014); conf 6610/2013; 6906/2013.

²³ cass. n. 1630/2008.

²⁴ cass. n. 2248/2014.

²⁵ cass. 11014/2012.

²⁶ cass. n. 654/2014; 2271/2011; 10445/2011.

Con riferimento ai vizi propri dell'atto la Suprema Corte, con riferimento alla sottoscrizione dell'avviso di mora, ha affermato che quanto alla mancata sottoscrizione, l'autografia della sottoscrizione non è configurabile come requisito di esistenza giuridica degli atti amministrativi, quando i dati esplicitati nello stesso contesto documentativi dell'atto consentano di accertare la sicura attribuibilità dello stesso a chi deve esserne l'autore secondo le norme positive²⁷.

Si tornerà ad occuparsi successivamente dell'altro aspetto saliente relativo della intimazione di pagamento, ovvero la necessità di inviare o meno lo stesso prima dell'avvio della procedura di iscrizione ipotecaria.

7 - La iscrizione ipotecaria

L'articolo 77 dpr 602/73 disciplina, la procedura inerente la iscrizione ipotecaria.

La norma è stata oggetto di vari interventi legislativi. Nella stesura originaria, come modificata dal d.lgs. 46/99, la norma prescriveva: “ *1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio delle somme complessivamente iscritte. 2. Se le somme complessivamente iscritte a ruolo non superano il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione.*”.

Successivamente, venne modificata in²⁸: “*1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 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. 2. Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione.*”.

Il DL 70/2011, modificò ulteriormente la stesura della norma, stabilendo: “*1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 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.*

2. Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione.

2-bis. L'agente della riscossione e' tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sara' iscritta l'ipoteca di cui al comma 1.”

²⁷ Si veda con riferimento a tale aspetto Cass. n. 7234/96; conf. Cass. sez. Lav. N. 15448/2003. Di recente conforme anche Cass. n. 7914/2005.

²⁸ La norma venne modificata dal DL 193/2001.

Attualmente la norma²⁹ prevede che. “1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 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.

1-bis. L'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1 anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a ventimila euro.

2. Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorso sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione.

2-bis. L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1.”

La stesura attuale trova il suo fondamento nella sentenza della Suprema Corte n. 4077/2010, con la quale i Supremi giudici hanno dichiarato nulle le iscrizioni ipotecarie poste in essere da Equitalia per debiti inferiori agli 8000 euro.

La iscrizione di ipoteca ha creato da sempre non poche perplessità in merito sia all'istituto che alla corretta applicazione dello stesso.

Il primo tema di dibattito aveva riguardato la giurisdizione, in quanto sia la iscrizione ipotecaria che il fermo erano stati inseriti tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 dlgs. 546/92.³⁰

Dopo il susseguirsi di varie pronunce di merito, la sentenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, del 05.06.2008, n. 14831, ha affermato che la giurisdizione in materia di fermo ed ipoteca spetta al giudice ordinario nel caso in cui i tributi sottesi a tali provvedimenti rivestano natura non tributaria, con ciò operando, di fatto, un riparto di giurisdizione.

Altro aspetto di peculiare rilievo sul tema ha da sempre riguardato la natura della iscrizione ipotecaria e, più precisamente, se la stessa rivestisse una funzione cautelare o se, viceversa, fosse un atto della esecuzione.

In un primo momento, la Suprema Corte la aveva ritenuta un atto neutro non impugnabile autonomamente,³¹ rappresentando la stessa un momento preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare e quindi alla realizzazione del credito. I Giudici di legittimità avevano ribadito tale linea di interpretazione, sostenendo come l'iscrizione ipotecaria fosse così sì atto funzionale, o finalizzato, alla esecuzione, ma come la stessa non rappresentasse però una delle possibili forme per procedere all'esecuzione, trattandosi piuttosto, di una misura agevolativa della realizzazione del credito o preordinata alla realizzazione³²

²⁹ Sul punto DL 69/2013

³⁰ Si veda sul punto dl. 223/06 conv. L. 248/06.

³¹ Cass. Sez. 1, Sentenza n.2214 del 01/02/2007 in Rv. 594976.

³² Cass. 14501/2010.

Successivamente, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la pronuncia del 12.10.2011, n. 20931, ponendo un punto sull'argomento, la ha ritenuta un atto preordinato alla esecuzione, in tal modo non evidenziando più la funzione di cautela in precedenza evidenziata.

Non si può tuttavia sottacere come la attuale stesura della norma, nella parte in cui afferma “*anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere*” pare non lasciare spazio ad interpretazioni diverse da quelle che vedono rafforzato ed espresso il concetto di misura cautelare.

Le novità più evidenti introdotte dal legislatore sul punto sono consistite, fondamentalmente, con la introduzione del comma 1 *bis*, nell'elevare la soglia da ottomila a ventimila euro per la iscrizione e nel prevedere la notifica dell'invio di una comunicazione relativa alla avvenuta iscrizione.

A prescindere dalle evidenziate considerazioni in diritto inerenti la natura dell'istituto, come si era in precedenza accennato, tema dibattuto sul punto ha riguardato la necessità o meno di inviare la comunicazione di cui all'articolo 50 dpr 602/73 al fine di poter consentire la iscrizione.

La Suprema Corte, intervenendo sulla questione, ha affermato, nella sentenza 10234/2012, come tale comunicazione non sia richiesta, fondando la pronuncia sul presupposto che nel caso di iscrizione ipotecaria di cui all'articolo 77 dpr 602/73, la stessa non sia preordinata alla esecuzione. Tale interpretazione è stata ribadita dalla medesima Corte di legittimità laddove ha affermato che il previo avviso contenente l'intimazione ad adempiere deve precedere soltanto l'inizio dell'espropriazione ma non anche l'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del dpr 602/1973³³

Nella attuale stesura della norma, la non necessità dell'invio appare più evidente, in quanto, come visto in precedenza, il testo novellato dell'articolo 77 Dpr 602/73, prevede, al comma 2-bis: “ l'agente ... è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva (e quindi non notificare l'intimazione di pagamento ex art 50 del Dpr 602/73) contenente l'avviso che in mancanza del pagamento entro il termine di 30 giorni procederà all'iscrizione ipotecaria di cui al 1 comma” . il comma 1 bis del medesimo articolo, stabilisce poi: “ L'Agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito...” con ciò rendendo evidenti le funzioni di garanzia dell'istituto.

Sull'argomento, si segnala la recente sentenza della Suprema Corte a Sezioni Unite, nella quale la Corte, nel confermare da una parte, la non necessità dell'invio dell'articolo 50 dpr/602/73, prima della comunicazione della iscrizione di ipoteca, ha altresì specificato come debbano intendersi nulle tutte le ipoteche in precedenza iscritte in assenza di una preventiva comunicazione al contribuente, affermando come l'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il ‘contraddittorio endoprocedimentale, mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo. Tuttavia, precisa la Corte, in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del

³³ Cass. n. 15746/2012; conf. Cass. n. 5385/2013. Cass. n. 20310/2013.

predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità³⁴.

8 – Fermo amministrativo.

L'articolo 86 dpr 602/73, disciplina lo strumento del fermo, stabilendo che decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza. Prosegue la norma affermando che la procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine, dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione.

Anche la disciplina di tale istituto ha dato luogo a contrapposte interpretazioni.

Superata in senso positivo la questione relativa alla impugnabilità del preavviso di fermo, ciò che pare rappresentare un elemento di contrasto interpretativo, è il concetto, espresso nella attuale stesura della norma, di strumentalità del bene.

In via generale, infatti, si definisce strumentale il bene che viene utilizzato “per produrre un altro bene o servizio, sia che si estingua totalmente in un solo atto di produzione, come una materia prima (bene strumentale a fecondità semplice), sia che possa invece essere utilizzato più volte, come una macchina (bene strumentale a fecondità ripetuta, detto anche bene capitale)”.

L'esatta definizione del concetto di “strumentalità all'attività di impresa o della professione” è, comunque, ancora questione aperta e dibattuta, sebbene la stessa non paia affatto coincidente con la nozione di bene indispensabile per l'esercizio del mestiere..

Il Legislatore del 2013, nel prevedere la possibilità di limitare lo strumento cautelare del fermo, non ha fornito elementi tesi a chiarire se tale previsione intendesse aver riguardo ai beni strumentali in via esclusiva o andasse estesa anche a quelli strumentali in via parziale.

Molteplici sono state le circolari emanate nel tempo dall'Agenzia delle Entrate³⁵.

Sebbene con riferimento alla materia della deducibilità dei costi, si è ritenuto che il requisito della strumentalità vada comunque circoscritto ai soli casi in cui il conseguimento dei ricavi caratteristici dell'impresa dipenda direttamente dall'impiego del veicolo (regolarmente riportato nei registri contabili) con la conseguenza di escludere addirittura quei beni che, seppur indirettamente, sono comunque necessari per lo svolgimento di alcune fasi della produzione o della commercializzazione.

³⁴ Cass.S.U. 19668 2014.

³⁵ Circolari Agenzia Entrate: 13/02/1997 n.37/E, 10/02/1998 n.48/E, 19/01/2007 n.1/E e 16/02/2007 n. 11/E; Risoluzione 23/03/2007 n.59.

Prendendo le mosse dall'interpretazione elaborata dall'Amministrazione Finanziaria, la verifica circa la sussistenza del requisito della strumentalità dei beni d'impresa potrà, quindi, essere ragionevolmente incentrata sulla particolare relazione esistente tra l'utilizzo del bene sottoposto alla procedura di fermo e la natura dell'attività svolta.

Pertanto, i requisiti che devono soccorrere in tale interpretazione devono assolvere alla: 1) titolarità del bene da parte del contribuente; 2) natura dell'attività dallo stesso svolta; 3) che il bene abbia una certa rilevanza nell'attività lavorativa del contribuente.

Per quanto concerne il primo, non sussistono dubbi di sorta; con riferimento alla attività svolta, anche tale circostanza appare agevole da un punto di vista probatorio (ad es. visura camerale della società debitrice o dell'impresa individuale esercitata dal contribuente; certificato di attribuzione di partita IVA del contribuente, se persona fisica, attestante il suo essere libero professionista); per quanto afferisce, infine, al profilo relativo all'utilizzo del bene, occorre distinguere tra veicoli "strumentali" per natura e veicoli "strumentali" per utilizzo o destinazione. I primi (ad es. gli autocarri, gli autotreni, gli autoarticolati, gli autosnodati, i mezzi d'opera, gli automezzi ad uso speciale) si caratterizzano in quanto dotati di struttura, meccanica e/o allestimenti fissi tali da determinarne un esclusivo impiego nell'attività produttiva e tale dato potrà essere ricavato dalla fattura di acquisto o dal libretto di circolazione. Il bene strumentale per natura è implicitamente un veicolo ad uso esclusivamente aziendale. A tale categoria possono essere ricondotti a) gli autoveicoli utilizzati con finalità pubbliche quali i taxi; b) i veicoli strumentali per destinazione esclusiva all'attività (ad es. gli autoveicoli delle scuole guida); c) tutti gli altri veicoli ad uso aziendale o professionale. Rileviamo che, la "strumentalità" in parola, anche nell'accezione assunta dall'Agenzia dell'Entrate, può, nei casi di cui ai punti a) e b), sussistere implicitamente ed emergere con evidenza dalle relative: licenze / concessioni amministrative, variamente denominate. Nell'ipotesi c), invece, la natura strumentale non può essere preventivamente apprezzata e definita ma richiede che il contribuente la dimostri puntualmente.

9 - Il Pignoramento diretto

La disciplina del pignoramento cosiddetto diretto è disciplinata dall'articolo 72 bis del dpr 602/73, il quale nella stesura novata dal d.l. 69/2013, stabilisce come *“salvo che per i crediti pensionistici e fermo restando quanto previsto dall'articolo 545, commi quarto, quinto e sesto, del codice di procedura civile, e dall'articolo 72-ter del presente decreto l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi può contenere, in luogo della citazione di cui all'articolo 543, secondo comma, numero 4, dello stesso codice di procedura civile, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede:*

a) nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento, per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica;

b) alle rispettive scadenze, per le restanti somme.

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

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

Su tale aspetto, in prima analisi, occorre una precisazione relativa alla giurisdizione, in materia, del Giudice tributario.

L'articolo 2 del D.Lgs. 546/92, afferma che sono soggette alla giurisdizione delle Commissioni le controversie aventi ad oggetto imposte e tributi di ogni genere e specie, così come elencati nell'art. 2 del D.Lgs. 546/92, come modificato dall'art. 12 della Finanziaria (Legge 28/12/2001 n° 448) restando però *"escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento ..."*.

In tal senso si è pronunciata la Suprema Corte, la quale, con la pronuncia a Sezioni Unite n. 11077 del 15.05.2007, ha evidenziato che la cognizione delle Commissioni Tributarie si arresta innanzi agli atti dell'esecuzione tributaria.

La procedura regolamentata dall'art 72-bis del DPR n. 602/73, ha inequivocabilmente natura esecutiva, desumibile anche dal tenore letterale del relativo testo. La previsione normativa per cui *"l'atto di pignoramento presso terzi, di cui al precitato articolo, può contenere in luogo della citazione di cui all'art.543, secondo comma, numero 4), dello stesso codice di procedura civile, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino alla concorrenza del credito per cui si procede...."*, rende evidente che la procedura in parola costituisce solo una modalità di esecuzione presso terzi, alternativa rispetto a quella di cui agli artt. 543 e ss. c.p.c..

Con riferimento all'istituto, si segnala che lo stesso è stato interessato, per due volte, dalle pronunce della Corte Costituzionale, la quale ha stabilito, con ordinanza n.°393 del 19 novembre 2008, la legittimità dell'art.72-bis del D.P.R. n.°602/73, poiché i debitori sottoposti ad esecuzione in base allo stesso art.72-bis *"possono in ogni caso proporre le opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi di cui all'art.57 del D.P.R. n.°602/73"*, cioè possano proporre l'opposizione alla esecuzione ed agli atti esecutivi, ai sensi degli artt.615 e seguenti del c.p.c., con le limitazioni di cui all'art.57 del D.P.R. n.°602/73.

Se poi si dovesse ritenere sussistente la giurisdizione del giudice tributario sui pignoramenti presso terzi ex art.72-bis del D.P.R. n.°602/73 intrapresi per la riscossione di entrate tributarie, si dovrebbe applicare il principio espresso dalle Sezioni Unite della Suprema Corte con l'ordinanza n.°14831 del 20.05.2008, con la conseguenza che le controversie relative agli atti di cui allo stesso art.72-bis dovrebbero essere incardinate dinanzi al giudice titolare della giurisdizione, in relazione a ciascuna tipologia di credito.

10 -Accertamento esecutivo e comunicazione di presa in carico delle somme da parte dell'Agente della riscossione.

Il d.l. 31 maggio 2010 n. 78, all'articolo 29, rubricato, Concentrazione della riscossione nell'accertamento, ha modificato in maniera radicale le modalità di riscossione in materia di imposte sui redditi, IVA ed Irap, nonché con riferimento ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, prevedendo che per tali fattispecie non operi più la riscossione a mezzo ruolo ma che si debba ricorrere al nuovo strumento dell'avviso di accertamento esecutivo. La disposizione si applica a far data dal 01 ottobre 2011, per accertamenti relativi al periodo di imposta dal 2007.

Tuttavia, la disciplina del ruolo è rimasta in vigore per i tributi diversi da quelli indicati nell'articolo 29 del citato testo di legge e, precisamente, nelle ipotesi relative alla imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni ed alla riscossione dei tributi locali; tale modalità, sopravvive anche in materia di imposte sui redditi ed iva nelle liquidazioni e nei controlli formali, disciplinati, rispettivamente, dagli articoli 36 bis e ter del dpr 600/73, nonché dall'articolo 54 bis dpr 633/72.

L'intento perseguito dal legislatore con tale intervento normativo, è stato ravvisato in una anticipazione del momento di riscossione delle somme, più rapido rispetto alla procedura di iscrizione a ruolo e della successiva notifica della cartella di pagamento. La concentrazione, infatti, in un unico documento di due momenti procedurali, non avrebbe potuto che avere, quantomeno sulla carta, un effetto positivo sui tempi di esazione.

Le novità portate dalla introduzione dell'avviso di accertamento esecutivo, sono caratterizzate dalla volontà di accelerare il processo di riscossione e vedono uno dei passaggi salienti della riforma nella soppressione della cartella di pagamento, le cui funzioni vengono ad essere assolte proprio dall'avviso di accertamento. Infatti, secondo la lettera della legge, l'atto impositivo³⁶ deve contenere la intimazione ad adempiere, requisito specifico della cartella esattoriale nella riscossione a mezzo ruolo.

Come noto, la norma prevede che l'avviso di accertamento diventa esecutivo decorsi infruttuosamente sessanta giorni dalla sua notifica e, come sopra osservato, deve espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione, anche ai fini dell'esecuzione forzata.

In materia di riscossione esattoriale come disciplinata dal dpr 602/73, il ruolo è l'elemento che caratterizza tale forma di riscossione; infatti, la sua formazione, il successivo invio all'Agente della riscossione e la notifica della cartella di pagamento che lo racchiude, sono gli elementi caratteristici di tale procedura. Come osservato dalla dottrina³⁷, viceversa, nel caso di riscossione in forza dell'avviso di accertamento esecutivo, difettano sia la presenza del ruolo che della cartella di pagamento e, dunque, in questa sede, la funzione dagli stessi assolta, ricade sul medesimo atto il quale, una volta esaurita la propria funzione originaria di atto di accertamento, muta la propria veste, assumendo anche gli elementi tipici dell'atto di precetto per la presenza

³⁶ Lo stesso è stato definito in dottrina anche impositivo. Sul punto si veda C. Glendi "notifica degli atti impositivi e tutela cautelare ad essi correlata" in "La concentrazione della riscossione nell'accertamento"

³⁷ Si veda sul punto A. Carinci "l'accertamento esecutivo tra punti fermi e perduranti profili di criticità" "Il Fisco" 29/2014 pag. 2863

sia dell'avvertimento che della intimazione ad adempiere. Nel procedimento caratterizzato dall'avviso impositivo, poi, vi sono ulteriori elementi che lo fanno discostare dalla riscossione a mezzo ruolo. Infatti, l'intimazione ad adempiere in esso contenuta - seppure la locuzione utilizzata dalla norma "sessanta giorni" possa indurre in errore - non indica un termine fisso - come quello della cartella di pagamento - entro cui il contribuente deve adempiere, bensì un termine correlato, necessariamente, alla impugnazione dell'atto ; ciò porta a ritenere che ci si trovi di fronte ad un termine mobile, in forza delle proroghe che lo stesso può subire per la operatività sia della sospensione dei termini feriali di cui alla L. 742/69, che della presentazione di una eventuale istanza di accertamento con adesione, di cui all'articolo 6, d.lgs. 218/97.

Elemento peculiare della procedura di riscossione forzata disciplinata dall'atto di accertamento esecutivo, si ravvisa nella presa in carico, da parte dell'Agente, della procedura stessa, anzi, per dirla con le parole del legislatore, della presa in carico delle somme per la riscossione.

Nel regime della riscossione a mezzo ruolo, infatti, una volta formato il ruolo e trasmesso all'Agente, quest'ultimo procede alla notifica della cartella di pagamento entro i termini decadenziali di cui all'articolo 25 dpr 602/73 e, sulla base di tale atto, attiva la procedura. Nella procedura di riscossione a mezzo ruolo, è quindi la cartella di pagamento che funge da atto di precetto; pertanto, decorsi sessanta giorni dalla sua notifica, l'Agente può attivare la procedura esecutiva.

Viceversa, ove operi l'atto impositivo, la funzione di atto di precetto è svolta direttamente dal medesimo, una volta divenuto esecutivo; necessita dunque un momento in cui l'ente creditore, in forza del titolo esecutivo, in caso di mancato pagamento, promuova la procedura di riscossione delle somme. A tal proposito, la norma sancisce che decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, sia affidata in carico agli agenti della riscossione, anche ai fini dell'esecuzione forzata. Come noto, la legge ha anche previsto una improcedibilità per l'agente della riscossione di attivare la procedura per un periodo di centoottanta giorni dal momento dell'affidamento. Ciò che rileva, tuttavia, è che, con tale modalità di riscossione, il legislatore ha fissato, a tutela del contribuente, un momento in cui lo stesso debba essere portato a conoscenza che l'ente impositore ha "conferito mandato" all'Agente di dare impulso alla procedura.

Ci riferiamo alla comunicazione che l'Agente invia, a mezzo raccomandata semplice, al contribuente, di aver preso in carico le somme da porre in riscossione.

In ordine alla possibilità di impugnare tale comunicazione, si osserva che, anche in questo caso, emergono delle differenze tra la procedura a mezzo ruolo e quella in esame.

Nel primo caso, infatti, la cartella di pagamento svolge la funzione di precetto ed è lo strumento utilizzato dall'Agente per agire per il recupero delle somme in essa contenute; ciò si evince infatti anche dal dettato letterale dell'articolo 25 dpr 602/73, laddove prescrive che sulla base della cartella di pagamento "...si procederà ad esecuzione forzata".

La possibilità di impugnare la cartella deriva, pertanto, in primo luogo, dal fatto che la stessa rientri nella categoria di atti impugnabili ai sensi dell'articolo 19 d.lgs. 546/92; a ciò si aggiunga che, essendo la

medesima l'atto che legittima l'agente alla procedura esecutiva, l'interesse da parte del contribuente, qualora ritenga di subire una lesione di un proprio diritto, appare evidente.

Viceversa, nella ipotesi dell'avviso di accertamento esecutivo, pur rivestendo anch'esso la funzione di atto di precetto, una volta decorsi i termini di pagamento, il legislatore non consente all'ente creditore di agire direttamente *in executivis* ma prevede che tale fase rientri nei compiti dell'Agente della riscossione. Il passaggio da quella che potremmo definire come la fase accertativa a quella di riscossione, è disciplinato nell'articolo 29 del d.l. 78/2010, nella parte in cui prescrive che l'agente della riscossione, con raccomandata semplice spedita all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto impositivo, informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione.

Ciò su cui ci si interroga, è la possibilità per il contribuente di impugnare tale atto.

Si ritengono sussistere degli elementi che, allo stato, fanno propendere per una soluzione negativa di tale quesito³⁸.

Innanzitutto, si osserva come la comunicazione non rientri tra gli atti elencati dall'articolo 19 d.lgs.546/92. Oltretutto, non appare applicabile il principio più volte espresso e ribadito dalla Suprema Corte, per cui la elencazione di cui al citato articolo 19 non vada intesa come tassativa, dovendo aver cura di verificare, ai fini della opponibilità, se ci si trovi di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo. Secondo la Giurisprudenza di legittimità, va, infatti, riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario solo avverso quegli atti che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria³⁹.

Ulteriore elemento che fa propendere per una soluzione negativa, si ravvisa nella forma scelta dal legislatore per portare a conoscenza il contribuente di questo "passaggio di consegne". La comunicazione di presa in carico, non necessita della notifica ma deve unicamente essere inviata a mezzo raccomandata semplice. Il dettato letterale dell'articolo 21 del d.lgs. 546/92, nell'indicare il termine perentorio di sessanta giorni per la impugnazione degli atti, utilizza l'espressione "notificati" e non semplicemente "comunicati". Logico corollario è che possono ritenersi impugnabili unicamente gli atti notificati.

Si aggiunga poi che la spedizione della "presa in carico" a mezzo raccomandata senza ricevuta di ritorno, fa presumere che il legislatore non si sia preoccupato della conoscenza, da parte dell'Agente, dell'avvenuta ricezione della stessa da parte del contribuente, rafforzando l'idea che l'invio assolve unicamente ad una funzione informativa.

Nella comunicazione di presa in carico, ciò che rileva è che il debito sia ormai cristallizzato in un titolo esecutivo nei cui soli confronti poteva sorgere la legittimazione e l'interesse ad agire di cui all'articolo 100 del c.p.c.; non sembra condivisibile che l'interesse ad impugnare, infatti, possa sorgere nei confronti di un atto che lascia inalterato ed accertato il debito tributario. Gli unici atti avverso cui si potrà ricorrere, saranno quelli propri della procedura di riscossione, nelle sedi competenti, qualora si contestino vizi della procedura.

Ulteriore conforto sulla non opponibilità della comunicazione di presa in carico, si ricava anche dalla lettera c) dell'articolo 29 d.lgs 546/92, nella parte in cui stabilisce che in presenza di fondato pericolo per il positivo

³⁸ Sul punto E. Fronticelli Baldelli "Il Fisco" 38/2014.

³⁹ In tal senso Cass. SSUU. n.7388/2007

esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo, la riscossione può essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei termini previsti alle lettere a) e b). Precisa ancora la norma che ove gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico dell'avviso di accertamento esecutivo, vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione e l'agente della riscossione non invia l'informativa. Tale circostanza induce a rafforzare la natura informativa della comunicazione, il cui invio può anche essere omissivo.

Infine, la comunicazione non sembra neanche impugnabile per vizi propri, in quanto nessuna modalità formale è stata per la stessa prevista, vista anche la natura di atto non impositivo. Si osserva, ad ogni modo, che l'annullamento dell'atto lascerebbe comunque impregiudicata la pretesa.

11- Reclamo e mediazione

Il D.L. 06 luglio 2011, n. 98, all'articolo 39, ha modificato il D.Lgs. 546/1992, introducendo l'articolo 17 bis intitolato "Reclamo e Mediazione," con il chiaro intento di abbattere il contenzioso e dirimere, prima della instaurazione della eventuale fase giudiziale, le posizioni in contrasto tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria.

L'intento del legislatore si è manifestato con una disciplina che potremo definire, mutuando da un vocabolo di derivazione automobilistica, "ibrida," in quanto caratterizzata da una prima fase prettamente amministrativa e da una seconda processuale, eventuale, che si realizza infatti soltanto nel caso in cui quella precedente non sia andata a buon fine.

La norma, come noto, stabilisce l'obbligo per il ricorrente, per le cause non superiori a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, notificati a decorrere dal 1 Aprile 2012, della presentazione di una istanza con la quale si contesta l'atto in un momento antecedente alla instaurazione del giudizio. La presentazione dell'istanza di reclamo, che può anche contenere una proposta di mediazione, è considerata dal legislatore quale condizione di procedibilità⁴⁰ del ricorso. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia conclusa la mediazione, l'istanza produce gli effetti del ricorso.

Il legislatore, infine, opera un richiamo alla disciplina degli articoli 12,18,19,20, 21, 22 e 23 del d.lgs. 546/92 per quanto concerne il procedimento stesso.

È necessario tentare di chiarire come si caratterizza il nuovo istituto rispetto alla posizione, sia sostanziale che processuale, dell'Agente della riscossione⁴¹.

Dalla lettera della norma, infatti, si deduce che unici atti nei confronti dei quali è possibile utilizzare la procedura di reclamo e mediazione sono quelli emessi dall'Agenzia delle Entrate. Dal dettato letterale della disposizione, la procedura sembrerebbe pertanto preclusa nei confronti di atti diversi da quelli emessi dall'Agenzia delle entrate, per un valore fino a 20.000,00 euro .

⁴⁰ Sul punto la norma originaria prescriveva la inammissibilità del ricorso. Il testo è stato modificato dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147.

⁴¹ Sul tema E. Fronticelli Baldelli Corr. Trib. 13/2013.

Tuttavia, tale interpretazione, seppure pregevole da un punto di vista di diritto e comunque supportata anche dal dato testuale, lascia aperte differenti visuali e pare porsi in contrasto con la ratio dell'istituto, oltre che con la sua applicazione da un punto di vista processuale.

Sotto il primo profilo si osserva che, come più volte ribadito, l'intenzione del legislatore è stata quella di ottenere una diminuzione del contenzioso tributario; se, viceversa, si dovesse propendere per la lettura restrittiva della norma (quella che emergerebbe dal dettato letterale) si avrebbe una evidente diminuzione delle procedure inquadrabili nel nuovo istituto, con un palese svilimento della funzione dello stesso.

Anche da un punto di vista processuale e sostanziale, poi, tale interpretazione presenta delle criticità.

Vediamone le ragioni.

La locuzione "atti emessi dall'Agenzia delle Entrate", non deve trarre in inganno; si ritiene che il legislatore, con tale dizione, abbia voluto fare riferimento alla pretesa tributaria in essi racchiusa ed al soggetto titolare della pretesa medesima. La norma, usando tale espressione, anche in forza della collocazione della medesima unicamente nel processo tributario, sembra aver volutamente circoscritto alla sola Agenzia delle Entrate la possibilità di avvalersi di tale forma di procedura, escludendo espressamente gli altri soggetti – meglio, enti impositori – diversi da quest'ultima.

Tuttavia, nel portare a conoscenza del contribuente la pretesa tributaria dell'Amministrazione susseguente alla iscrizione a ruolo, interviene sempre un ulteriore soggetto, l'Agente della riscossione.

Per quanto concerne i suoi atti e la possibilità o meno di avere accesso alla procedura di reclamo e mediazione, è necessaria una analisi circostanziata.

Come noto, all'Agente della riscossione sono riconducibili oltre la cartella anche l'intimazione di pagamento, l'iscrizione di ipoteca, il fermo di beni mobili ed il nuovo avviso di iscrizione ipotecaria. Ebbene, per tutte queste tipologie di atti, l'articolo 17 bis esclude la possibilità di avvalersi della procedura di reclamo e mediazione che, dunque, qualora promossa, risulterà improcedibile.

È tuttavia necessaria una ulteriore precisazione.

La cartella di pagamento potrebbe essere opposta non con riferimento alla stessa, bensì con funzione recuperatoria per la mancata notifica degli atti presupposti inerenti ad attività proprie dell'Agenzia delle entrate.

Qualora dunque la cartella di pagamento, come gli altri atti emessi dall'Agente della riscossione, siano contestati con riferimento all'atto ad essi presupposto o comunque con richiamo all'originario atto emesso dall'Agenzia delle entrate, in tal caso la procedura di reclamo e mediazione dovrà ritenersi legittima ed ammissibile, sempre che ricorrano i presupposti richiesti dalla norma.

In considerazione di quanto esposto, appare evidente che al fine di attivare la procedura, il contribuente non potrà dolersi dei vizi di forma propri della cartella in quanto questi ultimi, non attenendo al merito della pretesa, appaiono non essere ricompresi nella fattispecie in esame e, dunque, nel caso in cui venissero dedotti, dovrebbero essere ritenuti inammissibili.

Accanto a queste ipotesi lineari, possono tuttavia verificarsi tipologie processuali più complesse.

Il contribuente, infatti, potrebbe dolersi della cartella allo stesso notificata, eccependo un vizio di forma proprio dell'atto (per esempio la mancanza di sottoscrizione) ma attivando ugualmente la procedura di reclamo e mediazione nei confronti dell'Agenzia.

Quest'ultima, nella fase amministrativa, non potrà che rigettare il reclamo per improcedibilità. In ordine a tale fattispecie, anche la Circolare esplicativa n. 9E/2012, ha affermato che la procedura di reclamo e mediazione, in tale ipotesi, dovrà essere ritenuta (nella stesura della Circolare antecedente alla modifica legislativa) inammissibile. A questo punto, il ricorrente potrebbe desistere dall'azione ma potrebbe anche decidere di proseguire nel suo iter, al fine di vedere annullata la cartella per i vizi di forma sollevati, ritenendo la proposizione della istanza sufficiente ad interrompere i termini per la impugnazione. In questa fattispecie, tuttavia, la procedura dovrà essere dichiarata oltre che improcedibile per quanto riguarda la procedura di reclamo, anche tardiva per quanto concerne la tempestività della opposizione, avuto riguardo ai vizi di forma della cartella. Non si ritiene infatti sostenibile che l'invio della istanza possa avere come effetto quello di sanare i termini di cui all'articolo 21 dlgs. 546/92 in tema di contenzioso tributario.

Potrebbe poi anche avvenire che il contribuente attivi la procedura di reclamo e mediazione per vizi di forma della cartella ma, nel termine per la proposizione giudiziale della domanda, si accorga di essere incorso in errore.

In questo caso, il ricorso non potrà essere ritenuto improcedibile e tardivo, stante il rispetto dei termini per la introduzione del giudizio; tuttavia, dall'altra parte, resterebbe pendente una contestuale procedura, improcedibile, di reclamo e mediazione, che in linea di massima dovrebbe essere oggetto di rinuncia dal contribuente. Oltretutto, qualora l'Agenzia non si pronunci sulla istanza ed il contribuente non si costituisca nei termini di cui all'articolo 22 d.lgs. 546/92, la procedura, con molta probabilità, si fermerà necessariamente nella fase amministrativa.

Passando ora all'esame di altre possibili casistiche, potrebbe anche accadere che il contribuente, in sede di impugnazione della cartella, effettui censure relative ad aspetti di merito inerenti unicamente l'Agenzia delle Entrate. In questo caso, appare necessaria ai fini della procedibilità della domanda la procedura di mediazione in quanto, pur impugnando l'atto dell'Agente della riscossione, in realtà le contestazioni attengono ad attività proprie dell'Agenzia delle entrate. Per quanto concerne l'attività difensiva dell'agente della riscossione in tale ipotesi, essendo i fatti in contestazione riferiti unicamente alla attività dell'ente impositore, quest'ultimo procederà ad estendere il contraddittorio all'Agenzia delle Entrate ai fini della sua difesa.

Infine, potrebbe avvenire il caso in cui il contribuente, impugnando la cartella o l'atto dell'Agente della Riscossione, censuri sia vizi di forma dell'atto opposto che profili di merito.

In tale circostanza, come esaminato anche nel documento di prassi dell'Agenzia, si potranno avere varie metodologie operative:

a) il ricorso è notificato unicamente all'Agente della riscossione, senza previa attivazione della procedura di reclamo.

Facendo riferimento a quanto già visto in precedenza circa la legittimazione dell'Agente della riscossione, quest'ultimo, secondo quanto disposto dall'articolo 39 D.Lgs. 112/99, avrà l'onere di chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate. Per quanto riguarda invece i vizi di forma del provvedimento impugnato, riferibili alla attività dell'Agente della riscossione, gli stessi saranno essere esaminati dalla Commissione.

b) il contribuente avvia la fase di reclamo e mediazione nei confronti dell'Agenzia e non notifica il ricorso all'Agente della riscossione.

In questo caso troverà applicazione la procedura del reclamo e mediazione per quanto riguarda la Agenzia delle Entrate ma dubbi restano in ordine alla domanda per i vizi di forma dell'atto opposto ed alla tempestività della domanda.

L'invio della istanza e l'attivazione della procedura di reclamo e mediazione nei confronti dell'Agenzia, ad una prima lettura, non appaiono sufficienti a sanare il decorso del termine decadenziale per la proposizione della domanda nei confronti dell'Agente. Ci si chiede, dunque, se occorra dare maggiore rilievo all'aspetto sostanziale dell'istituto, che mira alla definizione del contenzioso, o all'aspetto procedurale.

Potrebbe accadere che il reclamo inerente il merito della pretesa venga accolto e che quindi il ricorso giudiziale promosso non abbia più ragione di esistere; il reclamo, però, potrebbe anche essere rigettato con introduzione della fase giudiziale dell'istituto. Poiché si è sempre sostenuto che tale procedimento mira all'abbattimento del contenzioso ed alla diminuzione dei processi, se volessimo propendere per la soluzione più radicale – quella relativa alla improcedibilità e tardività della domanda – l'intento sarebbe vanificato, E' quindi preferibile una interpretazione che tenga conto di tale circostanza e che, con la proposizione della procedura di reclamo, intenda sollevati nei termini anche i vizi di forma relativi alla cartella. D'altronde, il contribuente avrà comunque impugnato l'atto nel termine perentorio dei 60 giorni (seppure con la procedura di reclamo e non giudizialmente) e quindi, in tale condotta, non si leggono comportamenti dilatori da parte dello stesso.

Dubbi permangono, però, su come l'agente possa conoscere del ricorso, visto che allo stesso non è stato notificato. Se la procedura sarà accolta o comunque definita nella fase amministrativa, l'Agenzia comunicherà all'Agente della riscossione lo sgravio del ruolo. Qualora, invece, la procedura venga rigettata e si apra quindi la fase giudiziale, l'Agenzia dovrà mettere in grado l'Agente della riscossione di difendersi per quanto concerne i vizi sollevati nei suoi confronti. L'Agente provvederà ad intervenire nel giudizio con intervento volontario o a seguito di chiamata da parte dell'Agenzia.

c) se il ricorso è notificato all'Agente della riscossione e contestualmente viene avviata la procedura di reclamo e mediazione nei confronti dell'Agenzia, anche in questo caso si ritiene applicabile la procedura di cui all'articolo 17 bis, per i principi di prevalenza in precedenza richiamati. È evidente che anche in questo caso, al fine di non alimentare pericolose duplicazioni di contenzioso, qualora la procedura di reclamo venga accolta, non sorgerà il successivo interesse a coltivare i vizi di forma giudizialmente; nel caso in cui, viceversa, la stessa venga rigettata, le contestazioni inerenti i vizi di forma dovranno ritenersi tempestivamente dedotti con l'attivazione della procedura di reclamo e mediazione.

12 - Autotutela ed impugnabilità del rifiuto.

La Legge di Stabilità 2013, ha introdotto una procedura finalizzata ad una migliore tutela del contribuente in forza della quale, a seguito della presentazione di una domanda da parte di quest'ultimo, con il quale il medesimo dichiara che il titolo posto alla base della cartella è illegittimo, l'Agente della riscossione è obbligato a sospendere, con effetto immediato, la riscossione delle somme portate dalla cartella. La disposizione non appare limitata alla sola applicazione nell'ambito del processo tributario.

Si tratta in realtà del recepimento in norma di un principio che aveva già trovato una applicazione in prassi sulla base di una direttiva di Equitalia del 2010, la quale stabiliva che il debitore potesse informare l'ente di riscossione dell'esistenza di cause, sopravvenute o anche anteriori alla formazione del ruolo, che potessero incidere sulla pretesa impositiva avanzata dal medesimo in nome e per conto dell'ente creditore. In forza di tale originaria previsione, il contribuente che fosse stato in grado di produrre un documento di sgravio o sospensione od un provvedimento emesso dalla magistratura o, infine, un documento che attestasse l'intervenuto pagamento antecedente alla data di formazione del ruolo, poteva presentare una istanza ad Equitalia, la quale interrompeva le procedure di riscossione, provvedendo a trasmettere la documentazione al soggetto creditore il quale, verificata la stessa, emetteva i provvedimenti conseguenziali.

La procedura, come noto, ha inizio con il deposito, da parte del contribuente, di quella che la legge definisce "dichiarazione da parte del debitore". Il legislatore, rispetto a tale documento, non richiede particolari requisiti di forma, ravvisando nello stesso sia la funzione di portare a conoscenza il concessionario della riscossione della circostanza che darebbe luogo alla illegittimità della richiesta, al fine di far sospendere le eventuali procedure di riscossione in corso, che quella, finale, di vedere caducato il titolo esecutivo posto alla base dell'attività riscossiva.

Per quanto concerne, invece, il modo di spedizione di tale dichiarazione, la norma prescrive che il documento possa essere inviato anche a mezzo modalità telematica. Questa espressione del legislatore così generica, lascia aperti molteplici spazi interpretativi. Infatti, al contribuente sono concessi 90 giorni dal momento di notifica dell'atto da parte del concessionario, per attivare la procedura con il deposito della domanda. Con il termine "presenta" il legislatore, probabilmente, ha voluto dare rilievo e certezza alla data di conoscenza da parte del concessionario della domanda medesima; è da tale termine, difatti, che si snoda tutta la catena temporale del procedimento stesso. L'aver dunque ommesso di prevedere una forma di comunicazione che attesti la data di ricezione da parte del concessionario, non pare sicuramente una felice intuizione.

Il termine "presenta", potrebbe poi far anche presupporre una consegna diretta della comunicazione presso gli uffici del concessionario; tuttavia, una interpretazione così aderente alla lettera della norma, sarebbe di difficile applicazione e finirebbe con avere ripercussioni negative su tutto l'istituto. Si potrebbe dunque ritenere che, con tale locuzione, il legislatore abbia in realtà voluto non onerare il debitore dell'invio di una raccomandata, potendo quest'ultimo anche semplicemente spedire la domanda a mezzo posta prioritaria. Tuttavia, per i motivi esposti in precedenza, il contribuente dovrà essere in grado di dare prova –soprattutto

nel suo interesse- non solo della data di invio della domanda ma, soprattutto, di quella di ricezione della medesima da parte del concessionario.

Anche nel caso poi di invio della dichiarazione a mezzo modalità telematica, sia nel caso che la stessa venga inviata a mezzo mail che a mezzo posta elettronica certificata, soprattutto nell'interesse del debitore, appare preferibile che lo stesso conservi la prova dell'invio e della ricezione mantenendo, nel secondo caso, il certificato di accettazione e consegna da parte del gestore del servizio di posta elettronica certificata.

Da un punto di vista di contenuto dell'atto, poi, la norma prevede che la parte documenti l'assunto; non si ritiene sufficiente richiamare nella dichiarazione gli estremi dell'eventuale documento su cui si basa la richiesta del contribuente ma appare necessario che tale documentazione venga allegata alla domanda medesima; infatti, l'ente impositore, che è l'unico soggetto legittimato a prendere posizione sul punto, deve essere posto in grado di effettuare una verifica sulla documentazione che il debitore pone a sostegno della propria pretesa di annullamento dell'atto.

Il concessionario non potrà rifiutare una dichiarazione priva della documentazione allegata. Si ritiene che tale facoltà non competa al medesimo, essendo lo stesso soltanto il soggetto a cui presentare la domanda.

Ulteriore interrogativo si pone, nel silenzio della norma, circa la possibilità per l'ente creditore di chiedere documentazione integrativa a sostegno della dichiarazione. Non si ravvisano ragioni ostative a tale circostanza, purché l'iter della procedura si concluda nei termini prescritti.

Ai sensi del disposto normativo, la domanda deve essere presentata dal debitore entro il termine di 90 giorni dalla notifica da parte del concessionario della riscossione del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare od esecutiva. Il termine indicato dalla norma è dunque successivo a quello che l'ordinamento prescrive per la domanda giudiziale dell'atto in contestazione.

Ci si chiede dunque, se tale procedura sia alternativa o semplicemente parallela a quella giudiziale. Concordando con quanto già espresso da altra dottrina in merito⁴², la procedura in esame apre un canale parallelo, amministrativo, del quale il debitore può avvalersi per la propria tutela. L'aver fissato il termine di presentazione della domanda dopo quello, perentorio, di introduzione della domanda giudiziale, - quantomeno nel processo tributario - fa presumere che il legislatore abbia voluto delineare la diversità delle tutele messe a disposizione del contribuente e, precisamente, una giudiziale ed una amministrativa.

Non pare quindi sostenibile una interpretazione che ritenga la procedura in oggetto alternativa, ritenendo impugnabile il successivo eventuale rifiuto di accoglimento della domanda, ai sensi dell'articolo 19 lett. h), d.lgs. 546/92. In primo luogo, se tale procedimento fosse da ritenere alternativo a quello giudiziale, vi sarebbe una preclusione, per il debitore, di avvalersi dell'organo giurisdizionale, che violerebbe il diritto di difesa costituzionalmente garantito; né tale fase potrebbe comunque essere letta come propedeutica a quella giurisdizionale, stante il termine di inizio della procedura successivo a quello di eventuale presentazione della domanda avanti l'organo giurisdizionale.

In secondo luogo, qualora si volesse comunque far coincidere tale momento con quello di cui alla lettera h) dell'articolo 19 del d.lgs.546/92, tale previsione appare riferita unicamente alle domande di definizione

⁴² Vedi sul punto M. Basilavecchia "sospensione legale della riscossione: un percorso parallelo alla tutela giurisdizionale" Corr. Trib. 09/2013, pag. 719

agevolata di rapporti tributari, fattispecie che non sembra ricorrere in tale contesto. Infine, l'aver fissato un termine successivo a quello di presentazione della domanda amministrativa, farebbe sì che qualora al debitore fosse "sfuggito" il termine per la proposizione della domanda giudiziale, in tal modo sarebbe posto nella possibilità di recuperarlo, aggirando la perentorietà del termine giudiziario.

Ulteriore dubbio si pone in merito alla natura del termine entro cui deve essere azionata la procedura. La norma sul punto appare poco chiara ed apre molti dubbi a livello interpretativo. Infatti, se si volesse essere ancorati al dettato letterale, si potrebbe sostenere che la mancata espressa previsione di perentorietà, induca a ritenere che il termine sia ordinatorio o forse, per meglio dire, sollecitatorio.

Vari potrebbero essere gli elementi a sostegno di tale interpretazione, dall'utilizzo del termine "presenta," che esclude espressamente qualsiasi forma di notifica, alla mancanza di richiesta di prova dell'invio della domanda e della sua ricezione. La natura di termine ordinatorio potrebbe essere ricavata anche dalla mancanza di effetti pregiudizievoli (inammissibilità, improponibilità e decadenza) in caso di inosservanza dello stesso.

A quanto dedotto, si aggiunga poi che la ratio dell'istituto sembra essere legata più che alla scadenza di determinati rigidi periodi temporali, all'abbattimento di un contenzioso inutile; se così fosse, la previsione di un termine perentorio non troverebbe neanche una ragionevole giustificazione.

Tuttavia, da un punto di vista pratico, per quelle che potrebbero essere le ripercussioni anche da un punto di vista di certezza del diritto, la espressa previsione da parte del legislatore di un termine per la proposizione della domanda, deve, necessariamente, rivestire un carattere di essenzialità al quale la legge ha dato prevalenza; in caso contrario, infatti, si potrebbe dar luogo ad un utilizzo strumentale dell'istituto, che contrasterebbe con la ratio della norma e con gli elementi di certezza in precedenza richiamati. Altra dottrina si è già espressa sulla probabile perentorietà di tale termine, pur nutrendo, anche la stessa, qualche dubbio interpretativo sulla disposizione⁴³.

Anche nel caso in cui si volesse propendere per la perentorietà del termine, ad ogni modo, unico soggetto legittimato a sollevare tale eccezione appare essere l'ente impositore, quale destinatario della domanda.

Con riferimento agli atti interessati dalla procedura, il citato comma 538 dell'articolo 1 della Legge di stabilità 2013, prescrive che nel termine di 90 giorni dalla notifica di un atto del concessionario della riscossione - l'Agenzia delle Entrate ha di recente ritenuto la procedura applicabile anche agli avvisi di accertamento esecutivi - il debitore può presentare documentazione atta a dimostrare che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, la successiva cartella o l'avviso per il quale si procede sono stati interessati da: a) prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data anteriore a quella in cui il ruolo è stato reso esecutivo; b) un provvedimento di sgravio emesso dall'ente impositore; c) una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore; d) una sospensione giudiziale oppure una sentenza che abbia in tutto o in parte annullato la pretesa dell'ente creditore emessa in un giudizio in cui il concessionario non ha preso parte. Riguardo a tale ultima fattispecie, si ritiene che la

⁴³ Vedi A. Carinci "Introduzione del silenzio assenso all'istanza di autotutela e modifiche al sollecito per i crediti minori" in Corr. Trib. 3/2013 pag. 234.

dizione riferita al concessionario “non ha preso parte”, comprenda anche il caso in cui lo stesso abbia scelto di non costituirsi, pur se evocato in giudizio. Ciò si desume principalmente da due circostanze. La prima, in forza della quale il riferimento della norma alla cartella di pagamento farebbe presupporre che il concessionario sia stato, necessariamente, evocato in giudizio e la seconda in forza della quale, se il legislatore avesse voluto riferirsi unicamente alla necessità di essere parte formale del giudizio, avrebbe probabilmente utilizzato la locuzione “essere parte” e “ non fa parte”; e) da un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell’ente creditore.

Tutte le fattispecie fin qui elencate attengono, pertanto, a comportamenti propri dell’ente creditore ed a circostanze riferite esclusivamente alla attività dello stesso prima della formazione del ruolo.

A quelle fin qui elencate, il legislatore aggiunge una ulteriore ipotesi, contraddistinta con la lettera f) “da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso”. Quest’ultima si presenta sicuramente come una norma generale di chiusura, relativa ad eventuali ulteriori fattispecie non disciplinate. Anche in questo caso si ritiene, tuttavia, che tali casistiche vadano ricondotte all’attività dell’ente creditore e ciò per una molteplicità di motivi. In primo luogo, tutta la procedura in esame come strutturata è soggetta alla esclusiva valutazione dell’ente, il quale è l’unico che è in grado di emettere il provvedimento di diniego; se si interpretasse in maniera difforme la lettera f), facendo sì che la causa di non esigibilità del credito fosse attribuibile al comportamento del concessionario, si finirebbe con il far perdere di significato alla intera struttura del procedimento; per assurdo infatti, si avrebbe che il citato concessionario non potrebbe esercitare il proprio diritto di difesa su un aspetto di sua competenza, rimettendo all’ente creditore la decisione su tale requisito. Oltretutto, la norma fa espresso riferimento al “credito sotteso,” evidenziando pertanto come le contestazioni non possano attenersi ad aspetti di forma dell’atto del concessionario ma unicamente a questioni di merito di competenza dell’ente creditore.

In ordine all’iter del procedimento, nel termine di 10 giorni dal deposito della domanda, il concessionario trasmette all’ente creditore la dichiarazione allo stesso presentata dal debitore, corredata della documentazione probatoria a sostegno, attendendo, in caso affermativo, lo sgravio o la sospensione del ruolo direttamente sui propri sistemi informativi.

Decorsi 60 giorni decorrenti da quello in cui la documentazione gli è stata inviata, l’ente creditore è tenuto a trasmettere, a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno o posta elettronica certificata, una comunicazione al debitore con la quale o conferma la bontà della documentazione trasmessa o la ritiene inidonea. Nel primo caso, contestualmente, comunica all’ente creditore in via telematica il provvedimento di sospensione o sgravio; nel secondo, da notizia della inidoneità della documentazione con le medesime forme al concessionario, il quale riprenderà le procedure di riscossione in precedenza interrotte.

Per quanto concerne questi termini di comunicazione, anche in questo caso la norma si presenta lacunosa. Tuttavia, la natura del termine – perentorio o ordinatorio - in questo contesto appare di minor rilievo, in quanto, ad ogni modo, il legislatore ha previsto un termine finale, perentorio, entro il quale la procedura si concluderà d’ufficio. Ci riferiamo al termine finale di 220 giorni dalla data di presentazione della istanza. La

perentorietà del termine, in questo caso, si evince proprio dalla conseguenza che il legislatore fa derivare da tale inosservanza. La norma, infatti, precisa che decorso infruttuosamente tale periodo senza che l'ente impositore abbia preso alcuna posizione in merito alla domanda, le partite oggetto della istanza medesima sono annullate di diritto ed il concessionario è considerato automaticamente scaricato dai ruoli stessi.

È necessario infine anche valutare i rapporti con la sospensione giudiziale e l'autotutela.

Dalla lettura delle norme in oggetto, si evince che la procedura di riscossione può rimanere sospesa per un periodo massimo di 220 giorni, decorrente da quello in cui è stata presentata la domanda. Tale periodo è il periodo massimo di sospensione, che può essere ridotto qualora l'ente creditore comunichi prima il proprio provvedimento di accettazione o diniego.

Tale sospensione, tuttavia, può anche interagire con gli ulteriori provvedimenti che inibiscono al concessionario di procedere alla riscossione. Ci riferiamo al provvedimento di sospensione giudiziale che venga emesso dalla commissione a seguito della proposizione della domanda giudiziale.

La commissione, infatti, potrebbe procedere a concedere la sospensione, mentre il procedimento extraprocessuale compie il suo percorso parallelo a quello processuale.

In tal caso, qualora la domanda amministrativa venga accolta, anche semplicemente per il decorso del termine dei 220 giorni, la commissione non potrà che dichiarare cessata la materia del contendere

È necessario infine chiedersi se tale procedura precluda l'accesso al normale strumento dell'autotutela, da esperire direttamente nei confronti dell'ente impositore. Anche in questo caso, una mancata espressa previsione sul punto da parte del legislatore, lascia aperti molti interrogativi. Non sembrano, tuttavia, emergere elementi che contrastino con la possibilità di avvalersi di entrambi gli strumenti, soprattutto nel caso in cui si dovesse considerare perentorio il termine per la proposizione della procedura oggetto del presente esame.