

Brevi note sulla Riscossione S.p.a.

Maria C. Parlato

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Profili applicativi - **3.** Osservazioni sulla riscossione coattiva - **4.** Le ipotesi di inesigibilità: i controlli e le controversie - **5.** Osservazioni conclusive.

1. Premessa - La riforma dell'attuale servizio di riscossione, che dovrebbe comportare il graduale ritorno ad una attività pubblica (1), priva della intermediazione della figura del concessionario-esattore, è prevista dal D.L. n. 203 del 30 settembre 2005, convertito nella L. n. 248 del 2 dicembre 2005.

La disciplina recentemente introdotta è contenuta in un provvedimento che reca le "Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria".

Le disposizioni relative alla riscossione, intitolate "Disposizioni in materia di servizio nazionale della riscossione", sono contenute nell'art. 3 del decreto indicato, e della legge di conversione, articolo che consta di circa 40 commi.

(1) Sulla opportunità di un servizio pubblico di riscossione vd. L. FERLAZZO NATOLI, *Corso di diritto tributario*, Milano, 1999, pagg. 261 e seguenti; F. GALLO, *Riscossione delle imposte dirette*, in "La Nuova disciplina della riscossione dei tributi", a cura di Loris Tosi, Milano, 1996, pagg. 81 e seguenti; F. DE DOMENICO, *Tra oggi e compensi meglio un servizio pubblico di riscossione?*, in "il fisco", n. 21/2005, fascicolo 1, pagg. 3186 e seguenti. Sulle problematiche connesse all'efficienza del sistema di riscossione mediante concessionari cfr. F. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, pag. 531; E. RUSSO, *Riscossione delle imposte: come utilizzare al meglio i concessionari? - I nodi irrisolti della riscossione delle imposte*, in "Rass. Trib.", n. 6/1994, pagg. 1017 e seguenti; C. SALVATORES, *Per i concessionari un condono aberrante*, in "Boll. trib.", 2005, pag. 340; S. CARTA, *Il problema dell'efficienza della riscossione dei tributi fra produzione normativa ed esigenze costituzionali*, in "il fisco", n. 40/2005, fascicolo n. 1, pagg. 6304.

La nuova disciplina prevede che, a decorrere dal 1° ottobre 2006, sia soppresso il sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione e le funzioni relative alla riscossione nazionale siano attribuite all'Agenzia delle Entrate, che le esercita mediante la società, da costituire, denominata "Riscossione S.p.a."

La normativa - per quanto attiene alla formazione del nuovo soggetto preposto alla riscossione coattiva mediante ruolo, alla riscossione spontanea, alla liquidazione ed all'accertamento delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli enti pubblici, anche territoriali, e delle loro società partecipate, nonché di altre attività, strumentali a quelle istituzionalmente svolte dall'Agenzia delle Entrate - espone una disciplina molto dettagliata nel prevedere la graduale trasformazione del soggetto intermediario per la riscossione (2).

Deve tuttavia evidenziarsi che alla schematicità della disciplina stessa non corrisponde una correlativa semplicità (3).

Occorre dunque premettere che la previsione del meccanismo di costituzione della S.p.a., e l'effettivo passaggio alle funzioni pubbliche della attività di riscossione, appare particolarmente articolato, e non sembra attendibilmente quantificabile il costo dell'operazione per la collettività (4).

Segnatamente, nonostante l'ente pubblico debba affrontare una rilevante spesa, in quanto lo Stato, attraverso l'Agenzia delle Entrate e l'Inps, costituirà la Riscossione S.p.a. "con un capitale iniziale di 150 milioni di euro" ed assumerà l'attività dagli istituti di credito attualmente concessionari del servizio di riscossione, sembra di poter affermare che con riguardo all'attività del servizio di riscossione non vi saranno rilevanti cambiamenti rispetto al preesistente assetto (5).

(2) Sulla recente normativa in commento vd. M. BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione forzata nasce la "Riscossione S.p.a."*, in "Corr. trib.", n. 41/2005, pag. 3231; U. PERRUCCI, *Fine annunciata per il concessionario della riscossione*, in "Boll. trib.", n. 2/2006, pagg. 107 e seguenti.

(3) Si citano all'uopo i commi 7, 8 e 9 dell'art. 3 della L. n. 248 del 2 dicembre 2005, relativi alla formazione della Riscossione S.p.a. ed alle trasformazioni previste per il periodo cosiddetto di transizione, cioè fino al 31 dicembre 2010. Tali commi sono, come accennato nel testo, dettagliati e descrittivi, ma certamente particolarmente complessi.

(4) Vd. AA.VV., *Il costo dei tributi*, a cura di Mario Leccisotti, Bari, 1995, *passim* e, in particolare, M.V. BUONFANTINO, *Il costo della riscossione tramite concessionari*, pagg. 53 e seguenti.

(5) Le operazioni di trasformazione e di cessione contemplate dalla normativa per addvenire alla compiuta attuazione della riforma consentono di effettuare una considerazione, che riguarda il cittadino-contribuente, non sotto il profilo del meccanismo della

La riforma, con il venir meno della concessione privata, segna indubbiamente il passaggio ad una differente forma di riscossione, in particolare, da una concessione privata, come è possibile ipotizzare, ad una forma di riscossione “diretta”.

La disciplina prevede infatti che “le funzioni relative alla riscossione nazionale sono attribuite all’Agenzia delle Entrate, che le esercita mediante la società di cui al comma 2” (6).

L’Agenzia, sebbene ente autonomo, ai sensi degli artt. 8 e 61 del D.Lgs. n. 300/1999, nei limiti sanciti dalla legge - in particolare dotato di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria - è comunque collegata con l’Amministrazione dello Stato (7).

riscossione, bensì dal punto di vista della mancata precisa percezione del costo economico, per la collettività, dell’intera operazione.

In proposito si sottolineano le due differenti e distanti prospettive, della complessa realtà economica collegata a questa operazione di trasformazione, da una parte, e l’elemento psicologico del cittadino-contribuente, dall’altra. Invero il contribuente non solo non può conoscere l’onere economico che dovrà sostenere in relazione a tale operazione, ma, si ritiene, percepirebbe certamente in misura maggiore una forma di imposizione diretta assai meno onerosa di essa. Peraltro, attendibilmente, non sarà neppure percepibile un mutamento effettivo nell’attività di riscossione. Cfr. A. PUVIANI, *Teoria dell’illusione finanziaria*, Milano, 1976; C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, III ed., Torino, 1977; F. FORTE, *Principi di economia pubblica*, III ed., Torino, 1993; M.C. PARLATO, *La teoria dell’illusione finanziaria. Considerazioni critiche e ricostruttive*, Palermo, 1994.

(6) Vd. art. 3, comma 1, L. n. 248/2005.

(7) Ciò si evidenzia, in generale, nell’impianto normativo del citato D.Lgs. n. 300/1999, e, specificamente, nell’art. 8, che prevede la sottoposizione al controllo da parte dello Stato, attraverso la Corte dei conti, nell’art. 67, che prevede la designazione, sebbene in parte, degli organi che la compongono, dal Ministero, e dall’art. 59, il quale prevede una convenzione con il Ministro. Detta convenzione, ai sensi dello stesso art. 59 (come modificato dal D.Lgs. n. 173 del 2003), è “triennale, con adeguamento annuale per ciascun esercizio finanziario”. Per tutte le problematiche inerenti alla natura ed alle funzioni dell’Agenzia delle Entrate, cfr. G. TABEL, *Spunti critici sulla natura delle Agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in “Rass. Trib.”, n. 3/2002, pagg. 817 e seguenti, e bibliografia ivi citata: “Ciascuna Amministrazione può articolarsi sulla base di diversi modelli a composizione variabile fondati su una pluralità di unità organizzative e di strutture, separate e compiute, costituite, oltre che dai Ministeri, da altri organismi autonomi e paralleli, quali le agenzie, le aziende e le amministrazioni ad ordinamento autonomo” (pag. 821). L’Autore afferma inoltre che, “L’obiettivo della riforma è stato ... quello di introdurre maggiore efficienza e funzionalità all’interno dell’Amministrazione finanziaria mediante il descritto nuovo modello organizzativo per agenzie”; R. LUNELLI, *L’entrata in funzione dell’Agenzia delle Entrate*, in “Quaderni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria”, n. 9/2004, pagg. 65 e seguenti, e bibliografia ivi citata.

Orbene, tale qualificazione dell'Agazia, quale ente pubblico, in certa misura autonomo ma collegato al Ministero, risponde perfettamente alla *ratio* della riforma dell'Amministrazione finanziaria. Si ha infatti una scissione tra il potere di amministrazione e di gestione, e quello propriamente di indirizzo e di controllo, che rimane di spettanza dell'organo statale.

Alle Agenzie appartiene invece, *ex lege*, l'esercizio della amministrazione e della gestione delle entrate pubbliche.

L'autonomia delle Agenzie, pertanto, non sembra porle in posizione di terzietà rispetto all'esecutivo, in corrispondenza con la *ratio* di tale autonomia. Invero, essa non appare dettata da particolari ragioni di tutela ovvero di garanzia dello svolgimento delle attività cui le Agenzie sono preposte, ma piuttosto dalla natura tecnica delle loro funzioni e dagli obiettivi di efficienza e qualità dei servizi. Altra conferma a tale impostazione deriva dalla circostanza che l'attività delle Agenzie, ai sensi dell'art. 61, comma 2, del D.Lgs. n. 300/1999, deve aver riguardo agli stessi principi che presidono all'azione amministrativa pubblica, cioè il principio di imparzialità e trasparenza (art. 97 della Costituzione), peraltro richiamati nello Statuto dei diritti del contribuente (8).

Considerato dunque che le Agenzie non si distaccano del tutto dall'apparato statale, visto altresì che assolvono a funzioni proprie dello Stato, occorre vedere come il nuovo ente, Riscossione S.p.a., si pone rispetto ad esse.

Il nuovo ente per legge sembra configurarsi come ente strumentale, in quanto l'Agazia delle Entrate, come evidenziato, opererebbe mediante l'attività dello stesso. Peraltro, oltre alle funzioni attinenti alla riscossione, è previsto che l'ente medesimo svolga anche "altre attività, strumentali a quelle dell'Agazia delle Entrate" (9). Il legislatore, con questa formula di tipo "residuale", completa un ampio quadro di attività dettagliatamente definite, e sottolinea ulteriormente la funzione strumentale della Riscossione S.p.a.

In proposito occorre precisare che gli enti definiti in dottrina come "strumentali" o "ausiliari" possono caratterizzarsi diversamente in ordine alla maggiore o minore intensità del vincolo imposto dall'ente ausiliato a carico dell'ausiliante (10). Nell'individuazione delle condizioni necessarie

(8) Per queste considerazioni vd. A. PARLATO, *Le Agenzie fiscali*, Relazione nell'ambito del seminario di studi sul tema "Questioni attuali di diritto tributario", a cura del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, Palermo, 17 ottobre 2002.

(9) Vd. art. 3, comma 4, lettera *b*), punto 2), L. n. 248/2005.

(10) Cfr. C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, pag. 830.

per assicurare la strumentalità, “nel senso della manovrabilità dell’ente da parte dello Stato affinché riesca assicurata la soddisfazione degli interessi perseguiti con tal mezzo”, si è affermato che esse sembrano realizzabili con un intervento sugli organi (“potere di nomina dei dirigenti e di scioglimento degli organi direttivi”) e sugli atti (“potere di ispezione, di chiamare i dirigenti a riferire, l’obbligo di redigere relazioni sull’attività svolta, ... annullamento di atti affetti da illegittimità, se non anche di quelli viziati nel merito”) (11).

Il nuovo ente è una società per azioni a partecipazione pubblica (12), e quindi riflette tutte le problematiche legate agli enti che, pur rivestendo una forma tipicamente privatistica, cioè quella societaria, “sono dal legisla-

(11) Vd. ancora C. MORTATI, *Istituzioni, cit.*, pag. 830. Con riguardo alla citata “manovrabilità dell’ente da parte dello Stato”, si evidenzia che, ai sensi dell’art. 3, commi 3 e 4, L. n. 248/2005, “la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione è composta da dirigenti di vertice dell’Agenzia delle Entrate e dell’Inps ed il presidente del collegio sindacale è scelto tra i magistrati della Corte dei conti”, e che la Riscossione S.p.a. si avvale di personale dell’Agenzia delle Entrate e dell’Inps.

(12) Cfr. in proposito A.P. MALATESTA, voce *Partecipazioni pubbliche*, in “Dig. delle Disc. Pubbl.”, Torino, 1995, pagg. 692 e seguenti; A. MASSERA, *Partecipazioni statali e servizi di interesse pubblico*, Bologna, 1978; P. SARACENO, *Il sistema delle imprese a partecipazione statale nell’esperienza italiana*, Milano, 1975; Id., voce *Partecipazioni statali*, in “Enc. dir.”, Milano, 1972, pagg. 43 e seguenti. Vd. anche V. OTTAVIANO, voce *Ente pubblico economico*, in “Dig. delle Disc. Pubbl.”, Torino, 1991, pagg. 85 e seguenti; M. CARABBA, voce *Impresa pubblica*, in “Dig. delle Disc. Pubbl.”, Torino, 1993, pagg. 175 e seguenti; A. BARDUSCO, voce *Ente pubblico*, in “Dig. delle Disc. Pubbl.”, Torino, 1991; I. MARINO, voce *Ente di gestione*, in “Dig. delle Disc. Pubbl.”, Torino, 1991, pagg. 32 e seguenti. Con riguardo alla posizione dei dipendenti della Riscossione S.p.a., l’art. 3, commi 16 e 17, L. n. 248/2005, dispone che “Dal 1° ottobre 2006, i dipendenti delle società non partecipate dalla Riscossione S.p.a., in servizio alla data del 31 dicembre 2004 con contratto di lavoro a tempo indeterminato e per i quali il rapporto di lavoro è ancora in essere alla predetta data del 1° ottobre 2006, sono trasferiti alla stessa Riscossione S.p.a., sulla base della valutazione delle esigenze operative di quest’ultima, senza soluzione di continuità e con garanzia della posizione giuridica, economica e previdenziale maturata alla data di entrata in vigore del decreto”, ed inoltre, che “Gli acquisti di cui al comma 7 lasciano immutata la posizione giuridica, economica e previdenziale del personale ...”. Tuttavia anche questi enti sono dotati del carattere di necessità, proprio di tutte le persone giuridiche di diritto pubblico: ciò comporta “la predisposizione di misure tendenti ad evitare una cessazione dei medesimi per effetto di eventi (per esempio il fallimento) che dovrebbero altrimenti colpirli per il fatto della loro soggezione alle norme di diritto privato. Vd. al riguardo C. MORTATI, *Istituzioni, cit.*, pag. 832. L’Autore osserva altresì che “Poi-

tore sottoposti ad una disciplina per larga parte derogatoria rispetto a quella codicistica, e sintomatica, da un lato, di un particolare e a volte penetrante legame della struttura societaria con il soggetto pubblico, dall'altro dalla sua strumentalità rispetto al conseguimento di finalità di chiara impronta pubblicistica..." (13).

Si evidenzia che è prevista una remunerazione per l'attività della Riscossione S.p.a., peraltro assoggettata alla stessa disciplina vigente per i concessionari. Quanto all'espletamento dell'attività stessa, il medesimo comma che prevede che la Riscossione S.p.a. si avvalga, come detto, di personale dell'Agenzia delle entrate e dell'Inps, contempla anche l'intervento di "altre società per azioni, partecipate ai sensi del comma 7" (14).

Invero, la graduabilità dell'intensità delle funzioni pubbliche, in considerazione del fatto che l'ente persegue interessi collettivi (15) e la sua attività, in particolare, attiene alla concessione di un servizio pubblico (16), consente di evidenziare che i tratti prevalenti sono di natura pubblicistica. Al riguardo, segnatamente, vi è "la constatazione, cui larga parte della dottrina è ormai pervenuta, della cosiddetta neutralità del modello societario rispetto alle finalità che con lo stesso si intendono perseguire" (17).

ché ogni ente pubblico (salvo alcuni preesistenti alla formazione dello stato, come i comuni) trae la propria origine da un atto di volontà dello Stato, che o lo crea oppure lo riconosce ..., appare ovvio che anche ogni modificazione che si voglia ad esso apportare, e così ancora la sua fine, debba farsi discendere da una manifestazione di organi statali ...".

(13) Cfr. F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Tomo I, Milano, 2005, pag. 696.

(14) Vd. ancora art. 3, comma 4, L. n. 248/2005.

(15) Vd. al riguardo R. FERRARA, voce *Interessi collettivi e diffusi*, in "Dig. delle Disc. Pubbl.", Torino, 1993, pagg. 482 e seguenti, e bibliografia *ivi* citata.

(16) Vd. M. CARABBA, voce *Impresa pubblica, cit.*. In particolare, ci si sofferma sulle considerazioni dell'Autore che "l'attività imprenditoriale di gestione dei servizi pubblici può essere affidata, in tutto o in parte, mediante la concessione a soggetti privati o a soggetti pubblici", e che "nell'esperienza amministrativa la tendenza sembra orientata verso un ampliarsi dello spazio regolato dalla convenzione; e si configurano anche fattispecie nelle quali il rapporto concessorio è interamente regolato dalla convenzione" (pag. 183).

(17) Così F. CARINGELLA, *Corso, cit.*, pag. 697. Sul punto vd. anche Cass., SS.UU., Sent. n. 3118 del 14 febbraio 2006 (15 dicembre 2005), in "il fisco" n. 9/

La natura pubblicistica della Riscossione S.p.a. si desume peraltro dalla normativa (18), e permane qualunque sia la composizione della compagine sociale, secondo i limiti previsti dalla normativa medesima. La stessa, si evidenzia, consente che l'ente sia per il 49 per cento formato da concessionari privati.

Si rileva che l'effettuazione di attività inerenti ad operazioni di cessione - da parte degli attuali concessionari - dei rami di azienda relativi alla gestione della riscossione dei tributi locali (19), ha creato i primi problemi di attuazione della disciplina.

Tali operazioni di scorporo, da parte dei concessionari, riferite al ramo d'azienda che gestisce la riscossione dei tributi locali (20), hanno dato luogo a problemi interpretativi della nuova normativa.

Si può innanzitutto osservare che queste cessioni non incontrerebbero il limite dell'autorizzazione della Agenzia delle Entrate.

L'autorizzazione è infatti finalizzata alla verifica della sussistenza dei requisiti per lo svolgimento di un'attività di pubblico interesse, mentre la disciplina in commento non prevede che i requisiti, previsti dal D.Lgs. n.

2006, fascicolo 1, pag. 1389, e in "Corr. trib.", n. 14/2006, pagg. 1093 e seguenti, con nota favorevole di C. GLENDI, *Anche gli Uffici dell'Agenzia sono legittimati ad agire e difendersi in Cassazione*, ove si afferma che "l'essere l'attività svolta" da un "ente funzionale al perseguimento di interessi statali, anche di rango primario, quale l'imposizione fiscale, costituisce un dato ... comune ad altre figure di cooperazione tra enti pubblici, quali i cosiddetti enti strumentali o ausiliari, le concessioni di pubblici servizi e di costruzione di opera pubblica, o il ricorso a strumenti organizzatori di tipo privatistico, come avviene nel caso di costituzione di società per la gestione di pubblici servizi al di fuori del meccanismo concessorio".

(18) L'art. 3, comma 7, afferma che è necessaria la partecipazione pubblica in misura non inferiore al 51 per cento; e, al comma 29, sancisce che "ai fini di cui al capo II del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, la Riscossione S.p.a. e le società dalla stessa partecipate ai sensi del comma 7 sono equiparate ai soggetti pubblici ...".

(19) Vd. art. 3, comma 24, L. n. 248/2005. Cfr., A.N.C.R. - SETRO, *Stop del fisco*.

(20) Cfr. G. TROVATI, *Riscossione senza gara*, in "Il Sole-24 Ore", n. 104 del 13 aprile 2006, pag. 27: "Le banche ... hanno deciso in grande maggioranza di abbandonare le imposte locali e di cedere tutta l'attività a Riscossione S.p.a. una scelta che ha conosciuto poche eccezioni (una decina di realtà medio piccole, che nel complesso coprono circa il 20 per cento del settore) e che preoccupa gli amministratori locali soprattutto per le procedure complesse, da realizzare per di più in tempi stretti, necessarie a passare al nuovo sistema".

112/1999 (21), debbano sussistere con riguardo alla aziende cessionarie dell'attività di riscossione dei tributi locali.

Pur in mancanza del limite, che sarebbe derivato dalla esigenza della autorizzazione dell'Agenzia delle Entrate ai soci cessionari, per le cessioni di azioni, o alla nuova società, se venga ceduta la titolarità della concessione, si prospetta l'esistenza di un diverso ostacolo alla effettuazione di queste operazioni.

Segnatamente, la *ratio* del legislatore è stata quella di stabilire un'inscindibile connessione tra l'acquisto della singola società concessionaria da parte di Riscossione S.p.a. e la possibilità, per quest'ultima, di cedere ad un soggetto terzo il proprio ramo d'azienda riguardante la fiscalità locale: le predette operazioni di cessione, per quanto non assoggettate ad autorizzazione, vanno comunque effettuate nel contesto delle trattative con la costituenda società Riscossione S.p.a.

Si pone dunque un vincolo alla effettuazione delle cessioni, qualora si prospetti l'espletamento delle stesse in un momento che rimanga al di fuori del contesto indicato (22).

Problematiche si sono poste anche con riguardo alla attuazione del passaggio, imposto dalla riforma della riscossione, dagli attuali concessionari ai nuovi soggetti, proprio in riferimento ai tributi locali (23).

(21) Cfr. art. 2, D.Lgs. n. 112 del 13 aprile 1999, "Requisiti per l'affidamento del servizio", che attiene al capitale ed all'attività svolta dalle società per azioni che possono essere affidatarie del servizio di riscossione. La norma richiede che le società per azioni abbiano un capitale, interamente versato, pari ad almeno 5 miliardi di lire, ed abbiano come oggetto lo svolgimento del servizio di riscossione, di compiti ad esso connessi o complementari indirizzati anche al supporto delle attività tributarie e di gestione degli enti patrimoniali degli enti creditori diversi dallo Stato, delle altre attività di riscossione ad essi attribuite dalla legge e che non siano state dichiarate decadute da precedenti concessioni del servizio stesso. L'art. 2 suddetto rinvia, per gli altri requisiti, agli artt. 25, commi 1 e 2, e 26, commi 1 e 3, del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385.

(22) Su tutte queste considerazioni vd. risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, n. 21/E del 1° febbraio 2006 (in "*il fisco*" n. 10/2006, fascicolo 2, pag. 1493), il cui oggetto è "Art. 3, comma 24, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 - Scorporo del ramo d'azienda relativo alle attività di gestione della fiscalità locale". La risoluzione, in cui l'Agenzia delle Entrate espone chiarimenti e specificazioni, si riferisce a cessioni di rami d'azienda relativi alla riscossione di tributi locali di cui si prospettava l'attuazione in un momento cronologicamente anticipato rispetto al contesto delle trattative con Riscossione S.p.a..

(23) Sull'argomento l'A.N.C.I. si è espressa con una recente circolare, finalizzata a dare istruzioni agli amministratori locali ed a semplificare il passaggio di consegne dagli attuali concessionari. Vd. A.N.C.I. - Circolare sulla riforma della riscossione per gli Enti locali (D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con L. 2 dicembre 2005, n. 248).

La normativa (24) imporrebbe - per il trasferimento delle attività dei vecchi concessionari a Riscossione S.p.a. - l'effettuazione di una gara ad evidenza pubblica, difficile da realizzare in meno di sei mesi (25).

Per garantire la continuità della riscossione si potrebbe sostenere che, nel caso in cui lo scorporo non sia intervenuto, fino al 31 dicembre 2010, la riscossione possa essere affidata a Riscossioni S.p.a. o a società da quest'ultima partecipate, senza la necessità di esperire una gara ad evidenza pubblica.

Il ricorso a procedure ad evidenza pubblica si renderebbe invece necessario dopo questo primo periodo, definito "di transizione", cioè dal 1° gennaio 2011 (26).

Oltre alla possibilità di rimandare la procedura ad evidenza pubblica, si sottolineano le altre due possibilità che hanno le amministrazioni nel periodo transitorio, in ipotesi di mancato scorporo del ramo d'azienda: la proroga del contratto già esistente fino al 31 dicembre 2010, ovvero la gestione in maniera autonoma, direttamente dai comuni e dalle province, di tutta la materia tributaria, facendo a meno di soggetti "esterni".

Nel caso di scorporo del ramo d'azienda è invece la società cessionaria a proseguire l'attività, e quindi la riscossione viene svolta dalla società che ha acquistato il ramo d'azienda, ferma restando, per il comune, la possibilità di scegliere di non avvalersi del nuovo soggetto (27).

(24) Vd. art. 3, comma 25, L. n. 248/2005.

(25) Cfr. G. TROVATI, *Riscossione senza gara*, cit.: "Il passaggio di consegne in corso d'anno, poi, rischia di aprire pesanti problemi già sulla riscossione dei saldi 2006 di Ici e Tarsu, per le difficoltà di individuare correttamente il soggetto abilitato ad effettuarla".

(26) Vd. A.N.C.I. - Circolare sulla riforma, cit., punto 3. "Dal 1° gennaio 2011, le attività di riscossione delle entrate degli enti pubblici territoriali possono essere svolte dalle società cessionarie del ramo d'azienda o da Riscossioni S.p.a. o da società da questa partecipate a seguito di affidamento mediante procedure ad evidenza pubblica". Sempre per la continuità dell'attività di riscossione, si ricorda che l'art. 3, comma 25, L. n. 248/2005, dispone, per il caso in cui non avvenga il trasferimento del ramo d'azienda per lo svolgimento delle attività in concessione degli enti locali, che fino al 31 dicembre 2010, le attività di cui al comma 24 sono gestite dalla Riscossione S.p.a. o dalle società dalla stessa partecipate, salva diversa determinazione dell'ente creditore.

(27) Vd. ANCI, Circolare, cit., punto 2.

2. Profili applicativi - Gli effetti strettamente connessi alla riscossione che deriveranno dalla riforma, per ora per lo più soltanto normativa (28), prevista dal legislatore, appaiono invero piuttosto limitati: le innovazioni all'attività di riscossione sono da individuare essenzialmente nelle conseguenze derivanti dalla natura pubblicistica del nuovo soggetto.

Per quanto riguarda l'aggio di riscossione - con riferimento al quale si effettua solo un breve cenno (29) - prima spettante all'esattore, poi al concessionario, sono previste determinate ipotesi in cui viene a gravare direttamente sul contribuente, mentre al di fuori delle stesse è un costo erariale, che quindi grava sul contribuente solo in quanto onere della collettività.

La disciplina al riguardo prevede infatti che "l'aggio" sia "a carico del debitore in misura non superiore al 4,65 per cento della somma

(28) Per la Sicilia la legge regionale n. 19 del 22 dicembre 2005, in "G.U.R." n. 56 del 23 dicembre 2005, all'art. 2, prevede la costituzione della società denominata "Riscossione Sicilia S.p.a.", con un capitale iniziale di sedici milioni di euro e la prevalente partecipazione regionale.

In Piemonte, la previsione normativa della Riscossione S.p.a. ha già trovato un riscontro dalla Giunta circoscrizionale della città di Torino. In particolare la Giunta circoscrizionale della città di Torino, in occasione della scadenza della convenzione stipulata nel 1995 con il concessionario UNIRISCOSSIONI S.p.a., esprime parere favorevole alla costituzione della Riscossione S.p.a., siglabile SORIS S.p.a., approvando la proposta di "Gestione del servizio di riscossione delle entrate comunali, anche tributarie, ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e s.m.i.". Alla scadenza della convenzione per la riscossione delle entrate tributarie comunali, fissata al 31 dicembre 2004, "la Città, tenuto conto dell'attuale evoluzione normativa, al fine di migliorare l'efficacia e l'efficienza del sistema di riscossione, non intende riproporre il sistema della concessione suddetta, ma passare ad una nuova modalità di gestione del servizio".

Si cita al riguardo l'Estratto del verbale della seduta del 29 giugno 2004, "San Paolo, Cenisia Cit Turin, Pozzo Strada", poiché evidenzia che l'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, comma 5, prevede che i comuni possano effettuare l'accertamento dei tributi direttamente, o anche nelle forme associate previste dagli artt. 24, 25, 26 e 28 della L. n. 142/1990, ovvero affidare il servizio di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e di tutte le altre entrate non solo ai concessionari nazionali, di cui al D.Lgs. n. 112/1999, ... ma anche a società per azioni o a responsabilità limitata, a prevalente capitale pubblico, previste all'art. 22 della L. n. 142/1990".

(29) Per ripercorrere l'iter della disciplina dei compensi per l'attività di intermediazione alla riscossione, dall'aggio, al sistema di remunerazione mediante compensi e rimborsi, per ritornare infine all'aggio con la normativa attuale, cfr., F. DE DOMENICO, *Tra aggi e compensi, cit.*, pagg. 3187 e seguenti.

iscritta a ruolo, la restante parte dell'aggio è a carico dell'ente creditore (30). L'aggio a carico del debitore è tuttavia dovuto solo nell'ipotesi in cui il pagamento non avvenga entro la scadenza della cartella" (31).

All'aggio del concessionario si sostituisce, secondo la nuova normativa, la remunerazione per la società Riscossione S.p.a. e per le società partecipate (32). La disciplina di riferimento è, per gli anni 2007-2008, la L. n. 350/2003, mentre, per i periodi successivi, il D.Lgs. n. 112/1999, art. 17, già citato con riguardo all'aggio di riscossione del concessionario.

La remunerazione della attività di riscossione spetterà, dunque, con un meccanismo analogo al precedente, alla Riscossione S.p.a, con la stessa disciplina vigente per il concessionario.

Non si comprende pertanto, in concreto, la effettiva portata della riforma in commento come soluzione agli ingenti costi rilevati relativamente al procedimento di riscossione.

Per quanto riguarda l'*iter* procedimentale della riscossione a mezzo ruolo (33), dalla iscrizione a ruolo alla notifica della cartella, appare diffi-

(30) La determinazione dell'aggio sulle somme iscritte a ruolo riscosse, deve avvenire con decreto ministeriale, nel rispetto dei criteri dettati dall'art. 17, D.Lgs. n. 112/1999. Al concessionario spetta inoltre il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive. Tale rimborso, previsto a carico dei soggetti iscritti a ruolo, è invece a carico dell'ente creditore nell'ipotesi di annullamento del ruolo o nelle ipotesi di inesigibilità. La normativa prevede altresì (art. 17, comma 7-*bis*) un compenso per l'attività svolta dal concessionario qualora l'ente creditore riconosca in tutto o in parte non dovute le somme iscritte a ruolo.

(31) Vd. art. 21, D.Lgs. n. 112 del 13 aprile 1999. Al riguardo vd. M.C. PARLATO, *Riflessioni sulla consecuzione del tributo a mezzo ruolo nel quadro della giurisdizione tributaria*, in AA.VV., 1° Rapporto sulla giustizia tributaria in Sicilia, coordinato da Andrea Parlato, Palermo, 2005, pagg. 188-189. Nella teoria dell'illusione finanziaria di Amilcare Puviani (Vd. A. PUVIANI, *Teoria, cit.*) l'aggio di riscossione è menzionato relativamente alla illusione finanziaria nelle entrate pubbliche. Al riguardo vd. C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, pagg. 49 e seguenti; F. FORTE, *Principi di economia pubblica*, pagg. 359 e seguenti; M.C. PARLATO, *La teoria, cit.*, pag. 9.

(32) L'art. 3, comma 22, del D.L. n. 248/2005, citato prevede infatti che: "Per lo svolgimento dell'attività di riscossione mediante ruolo, la Riscossione S.p.a. e le società dalla stessa partecipate ai sensi del comma 7 sono remunerate: a) per gli anni 2007 e 2008, secondo quanto previsto dall'art. 4, commi 118 e 119, della L. 24 dicembre 2003, n. 350, ferme restando le disposizioni di cui al comma 21; b) successivamente, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112."

(33) V. al riguardo M. BASILAVECCHIA, voce *Ruolo d'imposta*, in "Enc. dir.", Milano, 1989, pagg. 178 e seguenti; B. COCIVERA, *Spunti critici in tema di iscrizioni a ruolo regolate dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, in "Imp. Dir. erar.", 1974, I, pagg. 53 e seguenti; E. DE MITA, *La funzione e gli atti della riscossione*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da

cile individuare rilevanti profili innovativi. Invero, potrebbe assumere maggiore rilevanza il momento di formazione del ruolo (34), rispetto alla con-

A. Amatucci, Vol. III, Padova, 1994, pagg. 161 e seguenti; Id., *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979; G. FALSITTA, voce *Riscossione delle imposte dirette*, in "Nov. dig. it.", Torino, 1969; Id., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972; L.C. GUERRERO, *L'estinzione e la riscossione del debito d'imposta*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da A. Amatucci, vol. III, cit.; S. LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, in "Enc. giur. Treccani", Roma; R. LUPI, *La riscossione esattoriale nella fiscalità di massa: dalla "riscossione rapida" alla "riscossione sicura"*, in "Riv. dir. trib.", 1993, I, pagg. 851 e seguenti; Id., *Problemi generali della nuova disciplina*, in Tosi (a cura di), *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Milano, 1996, pagg. 33 e seguenti; U. MIGNOSI, *Considerazioni sul nuovo sistema di riscossione dei tributi*, in "il fisco", n. 40/1990, pagg. 6408 e seguenti; N. DOLFIN, voce *Riscossione delle imposte dirette*, in "Nov. dig. it.", Appendice, Torino, 1986, pagg. 870 e seguenti; A. PARASCANDOLO-A. FALCONIO, *Il nuovo sistema di riscossione dei tributi*, in "il fisco", n. 42/1990, pagg. 6698 e seguenti; P. RUGGIERI-U. PERRUCCI, *Appunti sul nuovo sistema esattoriale*, in "Boll. trib.", 1990, pagg. 648 e seguenti; E.A. SAVINO, *Aspetti innovativi della recente riforma della riscossione fiscale*, in "Riv. dir. trib.", n. 7-8, 1999, pagg. 725 e seguenti; M. LOGOZZO, *L'iscrizione a ruolo e la soppressione dell'ingiunzione nell'ambito dei tributi indiretti*, in "Boll. trib.", 1990, pagg. 1291 e seguenti; AA.VV., *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, a cura di L. Tosi (Istituto giuridico Cà Foscari - Intendenza di Finanza di Venezia, Convegno di studio, Venezia, 24 gennaio 1992), Milano, 1996; A. BEFERA, *La nuova riscossione mediante ruolo delle entrate pubbliche*, in AA.VV., "L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano", Atti del convegno "I settanta anni di diritto e pratica tributaria", pagg. 651 e seguenti; G. CALISI, *La riforma della riscossione (2000-2002) - Rassegna di giurisprudenza*, in "Dir. e prat. trib.", n. 6/2002, pagg. 1379 e seguenti; G. BERNONI, *La recente evoluzione del procedimento di riscossione*, in "il fisco", n. 2/2006, fascicolo n. 1, pagg. 179 e seguenti; A. BASCIU, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1983, I, pagg. 468 e seguenti. Per una ricostruzione dell'evoluzione storica v. UCKMAR V., *Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria*, in Tosi (a cura di), *op. cit.*

Per la manualistica vd. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1997, pagg. 486 e seguenti, spec. pagg. 504 e seguenti e pagg. 512 e seguenti; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pagg. 530 e seguenti; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pagg. 338 e seguenti; F. DE DOMENICO, *La riscossione delle imposte ed il rimborso*, in L. FERLAZZO NATOLI, "Lineamenti di diritto tributario", Milano, 2004, pagg. 165-167 e pagg. 169-170; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956, pagg. 235 e seguenti; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, pagg. 197 e seguenti; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1998, pagg. 173 e seguenti; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pagg. 372 e seguenti; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2003, pagg. 271 e seguenti, spec. pagg. 274-275 e pagg. 280 e seguenti.

Sullo specifico problema della motivazione della cartella di pagamento vd. L. FERLAZZO NATOLI-G. INGRAO, *La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali*, in "Riv. dir. trib.", n. 10/2005, II, pagg. 542 e seguenti; F. CERIONI, *L'obbligo di motivazione della cartella di pagamento*, in "Corr. trib.", n. 46/2003, pagg. 3827 e seguenti.

(34) L'art. 1, comma 1, del regolamento n. 321 del 1999, stabilisce che i ruoli sono formati: o direttamente dall'ente creditore, o con intervento del Consorzio nazionale ob-

segna dello stesso (35), che potrebbe divenire quasi di “comunicazione interna” tra uffici. La trasmissione del ruolo dall’amministrazione al concessionario, peraltro, dalla recente modifica della normativa, non costituisce più il termine *a quo* per la notifica della cartella (36).

bligatorio tra i concessionari (C.n.c.). I ruoli formati direttamente dall’ente creditore sono redatti, firmati e consegnati al concessionario; la consegna avviene con la trasmissione telematica al C.n.c., che si interpone quindi tra l’ente creditore ed il concessionario: anche in caso di incompletezza del ruolo la segnalazione che il concessionario effettua all’ente creditore avviene tramite il C.n.c.

Nella seconda modalità la compilazione del ruolo avviene informaticamente, ed il C.n.c. la effettua sulla base di minute trasmesse dagli enti creditori su supporto informatico o cartaceo. Dopo che il C.n.c. predispone i ruoli, li restituisce all’ente creditore. L’ente, entro dieci giorni dalla restituzione, rende esecutivo il ruolo con la sottoscrizione, e lo consegna al concessionario, sempre mediante trasmissione al C.n.c..

L’art. 3, comma 15, L. n. 248/2005, prevede che “a decorrere dal 1° ottobre 2006, il Consorzio nazionale concessionari ... opera in forma di società per azioni”.

(35) Sul termine di consegna dei ruoli al concessionario, vd. C. GLENDI, *Necessità del termine decadenziale per la consegna dei ruoli al concessionario*, nota a Cass., Sez. trib., Sent. n. 19865 del 5 ottobre 2004 (11 marzo 2004), in “Corr. trib.”, n. 4/2005, pagg. 298 e seguenti.

(36) Vd. al riguardo l’art. 24, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 (prevede che “L’ufficio consegna il ruolo al concessionario dell’ambito territoriale al quale esso si riferisce secondo le modalità indicate con decreto ...”) e l’art. 25, comma 1, dello stesso D.P.R., modificato dall’art. 1, comma 1, lettera b), D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, dall’art. 1, comma 417, lettera c), L. 30 dicembre 2004, n. 311, a decorrere dal 1° gennaio 2005, e dall’art. 1, comma 5-ter, lettera a), n. 2), del D.L. n. 106 del 17 giugno 2005, inserito dalla legge di conversione n. 156 del 31 luglio 2005.

Su tale tematica cfr. A. CARINCI, *Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del D.P.R. n. 602/1973*, in “Rass. Trib.”, n. 5/2005, pagg. 1669 e seguenti. L’Autore commenta la sentenza della Corte Costituzionale n. 280 del 15 luglio 2005, che si pone tra i due citati interventi normativi. L’attenta analisi, avendo riguardo ad una problematica molto ampia che, trattando dei termini di decadenza, affronta la questione della natura e delle funzioni del ruolo, coglie, tra l’altro, come la sentenza stessa dia le direttive fondamentali, nonché le chiavi di interpretazione, della L. n. 156 del 2005. Vd. L. CARPENTIERI, *La ridefinizione del procedimento di accertamento e riscossione delle imposte nella sentenza sui termini di notifica della cartella di pagamento: la Corte Costituzionale gioca d’anticipo sul legislatore e ne orienta i comportamenti futuri (... e passati)*, in “Riv. dir. trib.” n. 11/2005, pagg. 620 e seguenti..

Con riguardo ai termini per l’iscrizione a ruolo e per la notificazione della cartella vd. S. LA ROCCA, *La riscossione tramite ruolo e la notifica della cartella di pagamento alla luce dei recenti interventi della Corte Costituzionale e del legislatore*, in “il fisco”, n. 39/2005, fascicolo n. 1, pagg. 14730; U. PERRUCCI, *Dalla finanziaria un termine nuovo ma troppo ampio per la notifica delle cartelle di pagamento*, in “Boll. trib.”, n. 6/2005, pagg. 417;

Il “Consorzio nazionale obbligatorio tra i concessionari” (C.n.c.), che attualmente costituisce il tramite per la comunicazione in via telematica dei ruoli, e in senso inverso, per le comunicazioni dal concessionario all’amministrazione, continuerà ad operare, costituendosi però, anch’esso, in

Id., *Cartelle di pagamento a notifica illimitata?*, in “Boll. trib.”, n. 2/2003, pagg. 87 e seguenti; L. BELLINI-S. TONI, *Il termine di notifica delle cartelle di pagamento coincide con quello di formazione del ruolo*, Commento a Comm. Prov. di Ravenna, Sez. I, Sent. n. 375 del 7 dicembre 2001, dep. l’8 febbraio 2002, in “il fisco”, n. 12/2002, fascicolo n. 1, pagg. 1853 e seguenti; M. BASILAVECCHIA, *Termini decadenziali per la notifica della cartella di pagamento*, in “Corr. trib.” n. 4/2005, pagg. 259 e seguenti; M.G. BRUZZONE, *Spetta al contribuente provare l’“erroneità” o la “falsità” della data d’iscrizione a ruolo*, Commento a Cass., Sez. trib., Sent. n. 307 dell’11 gennaio 2002 (30 aprile 2001), in “Corr. trib.”, n. 14/2002, pagg. 1257 e seguenti; Id., *Il legislatore “tenta” di colmare la lacuna sui termini di notifica della cartella di pagamento*, in “Corr. trib.”, n. 35/2005, pagg. 2754 e seguenti; G. CALISI, *Imposte liquidate ex art. 36-bis: la cartella non va notificata entro il termine di decadenza*, Nota a Cass., Sez. trib., sent. n. 12700 del 18 ottobre 2001, in “Dir. e prat. trib.”, n. 2/2002, pagg. 319 e seguenti; Id., *Termine per la formazione del ruolo e notifica della cartella. Permane il contrasto tra i giudici di merito e la Suprema Corte*, Nota a Commissione tributaria provinciale di Ravenna, Sez. I, Sent. n. 375 dell’8 febbraio 2002, in “Dir. e prat. trib.”, n. 4/2002, pagg. 789 e seguenti; G. ALEMANNINO, *Sui termini per l’iscrizione a ruolo e per la riscossione*, Nota a Corte Cost., Ord. n. 107 del 1° aprile 2003 (26 marzo 2003), in “Riv. di giur. trib.”, n. 8/2003, pagg. 715 e seguenti; P. RUSSO, *Termini di iscrizione e notifica dei ruoli*, Nota a Commissione tributaria regionale del Lazio, Sez., VI, Sent. n. 108/06/01, in “Boll. trib.”, n. 12/2003, pagg. 241 e seguenti; V. FUSCONI, *Cartella esattoriale. Ancora in termini per la notificazione*, in “il fisco” n. 26/2004, fascicolo n. 1, pagg. 4051 e seguenti; G. IANNACCONE, *Una decadenza in articulo mortis. Oggi meno garanzie per la notifica del ruolo esattoriale*, Nota a Cass., Sez. trib., Sent. n. 10 del 7 gennaio 2004, in “Diritto e Giustizia”, n. 8/28 febbraio 2004, pagg. 37 e seguenti; A. ROSSI, *La Consulta boccia la mancata previsione di un termine decadenziale per la notifica della cartella di pagamento*, Commento a Corte Cost., Sent. n. 280 del 7 luglio 2005, dep. il 15 luglio 2005, in “il fisco”, n. 31/2005, fascicolo n. 1, pagg. 4903 e seguenti; D. CARNIMEO, *A proposito della notifica delle cartelle di pagamento*, in “Boll. trib.”, n. 4/2005, pagg. 250 e seguenti; A. ROMA, *Esiste un termine per la notifica della cartella da parte del concessionario? Riflessioni a margine dell’ordinanza della Corte Costituzionale n. 107 del 1° aprile 2003*, in “il fisco”, n. 5/2004, fascicolo n. 1, pagg. 1448; L. PITTALUGA, *Note a margine della sentenza n. 280/2005 della Corte Costituzionale. Mutamento del regime di notifica della cartella di pagamento al contribuente*, in “il fisco”, n. 34/2005, fascicolo 1, pagg. 5323; M. NEGRO, *Termini per la notifica della cartella di pagamento*, in “Prat. fisc. e profess.”, n. 37/2005, pagg. 11 e seguenti; M. COLONNA, *La riscossione dei tributi. La zona apparentemente “grigia” tra formazione dei ruoli e notifica al contribuente della cartella di pagamento*, in “il fisco”, n. 15/2005, fascicolo n. 1, pagg. 2287; M. ALLENA, *I termini per la formazione dei ruoli, la loro consegna al concessionario e la notifica della cartella di pagamento*, Nota a Cass., Sez. trib., n. 19865, 11 marzo 2004 - 5 ottobre 2004, e a Cass., SS.UU. civ., n. 21498, 23 settembre 2004-12 novembre 2004, in “Riv. dir. trib.”, n. 6/2005, pagg. 386 e seguenti; A. MARCHESELLI, *Decadenza dei poteri di riscossione e onere della prova*, Commento a Cass., Sez. trib., n. 7439, 14 maggio 2003 (25 novembre 2002), in “Corr. trib.”, n. 37/2003, pagg. 3068 e seguenti.

S.p.a., ai sensi dell'art. 3, comma 15, della L. n. 248/2005. È inoltre da evidenziare un aspetto, che riguarda la riscossione dei tributi locali. Qualora il ramo d'azienda relativo all'attività di riscossione dei tributi locali dovesse essere ceduto (37), lo strumento attraverso cui la stessa verrà effettuata non sarà il ruolo, ma - eccezion fatta per i ruoli già consegnati alla data del trasferimento - dovrà necessariamente essere l'ingiunzione, seguendo la procedura indicata nel R.D. n. 639 del 1910 (38).

La disposizione, peraltro, ricalca quanto già previsto dal legislatore in sede di riordino della disciplina dei tributi locali (39).

Si osserva pertanto che per una stessa tipologia di tributo sono previste forme di riscossione differenti, a seconda di un elemento discriminante, che è il soggetto che effettua la riscossione.

3. Osservazioni sulla riscossione coattiva - Qualche riflessione può rivolgersi anche alla fase della riscossione coattiva (40). Invero, il procedimen-

(37) Ai sensi dell'art. 3, comma 24, L. n. 248/2005, citata.

(38) Cfr. art. 3, comma 24, della L. n. 248/2005, già citato in premessa. Cfr. in proposito U. PERRUCCI, *Fine annunciata*, cit. pag. 107.

(39) Vd. art. 52, comma 6, D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997, ove si prevede che la riscossione coattiva dei tributi e delle altre entrate di spettanza delle province e dei comuni viene effettuata con la procedura di cui al D.P.R. 602 del 29 settembre 1973, cioè mediante ruolo, se affidata ai concessionari del servizio di riscossione, e con la procedura indicata dal R.D. 14 aprile 1910, n. 639, cioè con ingiunzione, se svolta in proprio dall'ente locale o affidata agli altri soggetti previsti dalla legge.

(40) Al riguardo vd. E. ALLORIO-C.MAGNANI, *Riscossione coattiva delle imposte*, Torino, 1969; G.A. MICHELI, *Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale*, in "Opere minori di diritto" tributario, Milano, 1982, I, pagg. 331 e seguenti; C. GLENDI, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in "Dir. e prat. trib.", I, 1992, pagg. 2240; G.M. CIPOLLA, *Le nuove disposizioni sulla liquidazione e riscossione delle imposte sui redditi, dell'Iva, dei contributi e dei premi dovuti agli enti previdenziali*, in "Commento agli interventi di riforma tributaria", a cura di Marco Miccinesi, Padova, 1999; A. PARASCANDOLO, *Manuale della riscossione coattiva delle imposte in base a ruolo*, Napoli, 1983; G. TREMONTI, *La terribile esecuzione (materiali per una discussione sul sistema esattoriale)*, in "Boll. trib.", 1983, pagg. 1661 e seguenti; B. CUCCHI, *La disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo (cosiddetta esecuzione esattoriale)*, Padova, 2002; S. LA ROCCA, *I nuovi poteri dei concessionari della riscossione nella fase di esazione coattiva dei tributi*, in "il fisco", n. 16/2005, fascicolo n. 1, pagg. 2354 e seguenti.

Per un profilo più generale vd. E. ALLORIO-V. COLESANTI, voce *Esecuzione forzata (diritto processuale civile)*, in "Nov. dig. it.", Torino, 1975, vol. VI, pagg. 724 e seguenti; A. BONSIGNORI, voce *Esecuzione forzata in genere*, in "Dig. delle Disc.

to esecutivo verrebbe svolto da un soggetto pubblico, o che comunque può ritenersi tale (41).

Pertanto, sotto una diversa prospettiva va letta la normativa relativa alla espropriazione forzata. La disciplina prevede che “il concessionario procede sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo”, e, solo con una recente integrazione normativa, lo stesso è legittimato altresì a promuovere direttamente “azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore” (42).

Il soggetto che svolge le funzioni di attuazione dell'imposizione, sebbene distinto dall'ente impositore, non è più un soggetto privato, ma un soggetto pubblico, di cui partecipa anche l'Agenzia delle Entrate, cioè specificamente gli uffici che esercitano il potere impositivo. Quindi tali azioni a tutela del credito dell'amministrazione non sono più in capo ad un soggetto privato, ma vengono esercitate da un altro soggetto, che si distingue dall'Ente impositore, ma ha caratterizzazione parimenti pubblicistica.

La L. n. 248/2005, peraltro, è stata altresì l'occasione per dettare talune disposizioni rivolte proprio al meccanismo dell'esecuzione forzata.

Priv.”, Sez. Civ., Torino, 1991, vol. VII, pagg. 567 e seguenti; Id., voce *Pignoramento*, in “Nov. dig. it.”, Torino, 1968; Id., *Assegnazione forzata e distribuzione del ricavato*, Milano, 1962; Id., *L'autotutela esecutiva*, Milano 1984; C. MANDRIOLI, *L'azione esecutiva*, Milano, 1955; G.A. MICHELI, *Esecuzione forzata*, in “Commentario del Codice Civile”, diretto da Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1953, sub artt. 2900-69; S. PUGLIATTI, *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, Milano, 1935; S. SATTA, *Esecuzione forzata*, Torino, 1954; G. VERDE, *Il pignoramento*, Napoli, 1964.

(41) L'art. 3, comma 29, della L. n. 248/2005, citato dispone che la Riscossione S.p.a e le società dalla stessa partecipate ai sensi del comma 7, ai fini di cui al capo II, titolo III, parte I, del D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, sono equiparate ai soggetti pubblici, e ad esse “si applicano altresì le disposizioni previste dall'art. 66 dello stesso D.Lgs. n. 196 del 2003”.

(42) Vd. art. 49, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, modificato dall'art. 1, comma 415, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, a decorrere dal 1° gennaio 2005. Al riguardo vd. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 52/E del 9 dicembre 2005, in “*il fisco*” n. 47/2005, fascicolo n. 2, pagg. 7291-7292, “Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulle modifiche apportate in tema di riscossione coattiva”. Cfr. C. GLENDI, *Novità applicative per il processo tributario*, in “Corr. trib.”, n. 6/2005, pagg. 446 e seguenti: “Nel tentativo, appena iniziato, di dare qualche maggiore credibilità alla riscossione forzata tributaria, ..., si è dunque allargata la legittimazione del concessionario al di là dell'esecuzione forzata tributaria esercitabile sulla base del ruolo secondo la normativa contenuta nel D.P.R. n. 602/1973” (pag. 447); A. CAROTENUTO, *La frode esattoriale: un'ipotesi di lettura*, in “*il fisco*” n. 3/2006, fascicolo n. 1, spec. pag. 421.

In particolare, il legislatore introduce delle disposizioni innovative, volte a semplificare gli adempimenti propedeutici all'esecuzione forzata, disciplinando inoltre il meccanismo di pignoramento del quinto dello stipendio, e, attraverso disposizioni di natura interpretativa, tende a ridare efficacia alle norme sul fermo di beni mobili registrati (43).

L'espletamento degli adempimenti propedeutici all'esecuzione immobiliare è semplificato, e risponde anche a più razionali criteri di economicità.

Con riferimento a talune specifiche attività dell'Agenzia del Territorio - finalizzate, come osservato in dottrina e come espresso nella relazione al disegno di legge, al soddisfacimento del preminente interesse pubblico al recupero dei tributi evasi e degli altri crediti pubblici (44) - si prevede - rispondendo a questa *ratio* - che vengano svolte gratuitamente nei confronti dei concessionari. Si fa riferimento alle attività relative al rilascio delle visure ipotecarie e catastali relative ad immobili di debitori iscritti a ruolo e di soggetti coobbligati, ed alla redazione di perizie su terreni oggetto di procedure espropriative per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria (45).

(43) Con riguardo alla tematica del fermo di mobili registrati, vd. C. LAMBERTI, *Il fermo degli autoveicoli arriva in Consiglio di Stato*, commento a Cons. di Stato, ord. n. 3259 del 13 luglio 2004, con *postilla* di C. GLENDI, in "Corr. trib.", n. 33/2004, pagg. 2612 e seguenti; C. GLENDI, *Il Consiglio di Stato cambia opinione sul fermo degli autoveicoli*, in "Corr. trib.", n. 41/2004, pagg. 3232 e seguenti; L. FERLAZZO NATOLI-G. NAIM, *In tema di fermo amministrativo di beni mobili registrati ex art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, in "il fisco" n. 17/2003, fascicolo n. 1, pagg. 2551 e seguenti.

(44) Vd. M. BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione*, cit., pag. 3231; Relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 203/2005 all'esame del senato, D.D.L. n. 3617, in www.senato.it.

(45) La relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 203/2005 all'esame del senato, D.D.L. n. 3617, afferma infatti, con riguardo alla previsione che "le visure ipotecarie e catastali necessarie nell'ambito dell'attività di esecuzione immobiliare siano rilasciate gratuitamente da parte degli uffici dell'Agenzia del Territorio e che questi ultimi provvedano a svolgere gratuitamente anche le perizie sui terreni da espropriare per i quali gli strumenti urbanistici prevedano la destinazione edificatoria", che "tali previsioni traggono la loro ragion d'essere nella circostanza che le citate attività dell'Agenzia del Territorio sono finalizzate al soddisfacimento del preminente interesse pubblico al recupero dei tributi evasi e degli altri crediti pubblici. Esse, peraltro, non comportano alcun effetto finanziario per il bilancio dello Stato, tenuto conto che, in caso di inesigibilità, le somme anticipate dagli agenti della riscossione per sostenere gli oneri oggi previsti per le attività in parola sono rimborsate agli stessi a carico dell'erario, con un'inutile partita di giro". Alla stessa *ratio* peraltro risponde l'art. 47-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, introdotto dall'art. 3, comma 40, lettera a), della L. n. 248/2005, il quale dispone altresì che "ai trasferimenti coattivi di beni mobili non registrati, la cui vendita è curata dai concessionari, l'imposta di registro si appli-

Anche la disciplina dell'espropriazione presso terzi, come accennato, è stata integrata, aggiungendo alla previsione del pignoramento di fitti o pigioni (46), quella relativa all'espropriazione del quinto dello stipendio e di altri emolumenti connessi ai rapporti di lavoro (47).

Il pignoramento del quinto degli stipendi non corrisposti, per i quali sia già maturato, alla data della notifica, il diritto alla percezione, nonché del quinto degli stipendi da corrispondere e delle somme dovute a seguito della cessazione del rapporto di lavoro, avviene in maniera più snella e semplice rispetto alla previsione della disciplina processual-civilistica.

L'atto di pignoramento del quinto dello stipendio contiene infatti "l'ordine al datore di lavoro di pagare direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per il quale si procede", in luogo della citazione di cui all'art. 543, comma 2, punto 4) del codice di procedura civile.

La disposizione della L. n. 248/2005 relativa al fermo di beni mobili registrati (48), di natura interpretativa, si espone a talune riflessioni critiche, altresì in considerazione del fatto che ripropone (come osservato con una norma interpretativa) la discussa operatività dell'istituto (49).

ca nella misura fissa di dieci euro". Vd. A. GENTILE, *Quote inesigibili e rimborso spese procedure esecutive*, in "il fisco" n. 4/2006, fascicolo n. 1, pagg. 565 e seguenti.

(46) Ai sensi dell'art. 72 del D.P.R. n. 602/1973.

(47) L'art. 3, comma 40, lettera *b*), della L. n. 248/2005, citata introduce l'art. 72 *bis*, che così dispone: "72-bis (*Espropriazione del quinto dello stipendio e di altri emolumenti connessi ai rapporti di lavoro*). - 1. L'atto di pignoramento del quinto dello stipendio contiene, in luogo della citazione di cui all'art. 543, comma 2, n. 4), del codice di procedura civile, l'ordine al datore di lavoro di pagare direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per il quale si procede e fermo restando quanto previsto dall'art. 545, commi 4, 5 e 6 dello stesso codice di procedura civile: *a*) nel termine di quindici giorni dalla notifica del predetto atto, il quinto degli stipendi non corrisposti per i quali, sia maturato, anteriormente alla data di tale notifica, il diritto alla percezione; *b*) alle rispettive scadenze, il quinto degli stipendi da corrispondere e delle somme dovute a seguito della cessazione del rapporto di lavoro".

(48) L'art. 3, comma 41, L. n. 248/2005, prevede che "Le disposizioni dell'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, si interpretano nel senso che, fino all'emanazione del decreto previsto dal comma 4 dello stesso articolo, il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni, relative alle modalità di iscrizione e di cancellazione ed agli effetti dello stesso, contenute nel decreto del Ministro delle finanze 7 settembre 1998, n. 503".

(49) Vd. sul punto C. GLENDI, *Postilla, cit.*, pagg. 2615-2616: l'Autore, con riferimento alle ordinanze del Tar (Tar Lazio, Sez. II, Ord. 23 giugno 2004, n. 3402), e del Consiglio di Stato (Consiglio di Stato, Sez. V, Ord. 24 settembre 2004, n. 7181), sottoli-

L'istituto, che dovrebbe costituire uno strumento di garanzia dell'esito della procedura esecutiva, rivela piuttosto la natura e gli effetti di sanzione impropria (50) che non quella di garanzia del credito fiscale (51): si è invero prospettato che siano prevalenti esigenze repressive. Peraltro, si evidenzia che nessun vantaggio diretto deriva all'Erario dalla adozione del provvedimento cautelare. La conseguenza più rilevante, a parte gli aspetti negativi per il contribuente, può individuarsi nell'efficacia deterrente della previsione normativa della misura stessa.

nea che i provvedimenti, "sia del Tar del Lazio e sia del Consiglio di Stato" sono "assolutamente concordi nel considerare la lamentata carenza del prescritto regolamento attuativo e la mancata proporzionalità tra la pretesa erariale e il danno causato al contribuente con l'esecuzione del fermo" (pag. 2615); C. LAMBERTI, *Il commento, cit.*, pagg. 2612-14; M. BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione, cit.*, pagg. 3232-3233.

(50) Vd. S. SAMMARTINO-D. COPPA, voce *Sanzioni tributarie*, in "Enc. dir.", Milano, 1989, pagg. 415 e seguenti; L. RASTELLO, voce *Sanzioni tributarie (contributo alla teoria generale)*, in "Nov. dig. it.", Torino, 1969, pagg. 610 e seguenti; H. RÜPING, *La sanzione nel diritto tributario*, in "Trattato di diritto tributario", a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, Vol. III, pagg. 225 e seguenti.

(51) La funzione di garanzia che è da negarsi al fermo di beni mobili registrati, evidentemente è attribuibile all'ipoteca. L'iscrizione di quest'ultima ha certamente la funzione di garantire la consecuzione del credito erariale attraverso l'iscrizione nei pubblici registri immobiliari. La conseguente pubblicità rende l'iscrizione di ipoteca opponibile ai terzi e costituisce diritto reale di garanzia sui beni altrui. Per queste considerazioni vedi diffusamente S. PUGLIATTI, *La trascrizione*, Vol. I, Tomo I, Milano, 1957; G. CANNADA-BARTOLI, *Sistema ipotecario italiano*, Napoli, 1879; L. LUZZATTI, *Trattato sui privilegi e sulle ipoteche*, Vol. I, Torino, 1884; A. CICU, *Corso sulle ipoteche*, Bologna, 1928-29; L. COVIELLO, *Delle ipoteche nel diritto civile italiano*, Roma, 1936; F.S. GENTILE, *Le ipoteche*, Roma, 1961; G. GORLA, *Le garanzie reali dell'obbligazione*, Roma, 1935; F. CARNELUTTI, *La natura giuridica dell'ipoteca*, in "Nov. dig. it.", Torino, 1939, I, pagg. 3 e seguenti; N. DISTASO, *La natura giuridica dell'ipoteca*, Milano, 1953; D. RUBINO, *L'ipoteca immobiliare e mobiliare*, in "Trattato di diritto civile e commerciale", diretto da Cicu e Messineo, Milano, 1956; MAIORCA C., voce *Ipoteca (diritto civile)*, in "Nov. dig. it.", Torino, 1968, pagg. 50 e seguenti; A. CHIANALE, voce *Ipoteca*, in "Disc. delle Disc. Priv.", Sez. Civ., Torino, 1993, pagg. 158 e seguenti; M. FRAGALI, voce *Ipoteca (diritto privato)*, in "Enc. dir.", Milano, 1972, pagg. 740 e seguenti; A. FEDELE, voce *Ipoteca (diritto tributario)*, *ivi*, pagg. 852 e seguenti; A. RAVAZZONI, voce *Ipoteca (ipoteca immobiliare)*, in "Enc. giur.", Roma, 1989; G. TUCCI, voce *Ipoteca (ipoteca mobiliare)*, *ivi*; G. INGRAO, *Le misure cautelari a favore dell'Amministrazione finanziaria (ipoteca e sequestro conservativo): dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4 al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in "Riv. dir. trib.", n. 1/2000, pagg. 45 e seguenti; Id., *L'ambito oggettivo di applicazione delle misure cautelari: una proposta*, in "il fisco", n. 45/2001, pagg. 14234 e seguenti; Id., *Sull'applicazione delle misure cautelari previste in tema di sanzioni al solo credito sanzionatorio, e strumenti cautelari applicabili all'imposta*, in "Dialoghi di diritto tributario", n. 4/2005, pagg. 523 e seguenti.

Il provvedimento che dispone il fermo è stato definito come “mezzo coercitivo del debitore nelle mani dell'esattore”, in quanto si estrinsecerebbe “in un atto unilaterale idoneo ad incidere in modo autoritativo nella sfera giuridico-patrimoniale del destinatario, con l'imposizione di un vincolo d'indisponibilità sul bene che implica la temporanea privazione del suo godimento per il divieto di utilizzazione del mezzo amministrativamente sanzionato” (52).

L'Ufficio delle Entrate non ha alcun controllo sulla legittimità della procedura sotto il profilo del presupposto, della proporzionalità e dell'imparzialità: non avrebbe infatti altro obbligo se non quello di informare nei cinque giorni successivi dall'annotazione del provvedimento nel P.R.A. il debitore. Si è infatti osservato che, in mancanza di un adeguato regolamento attuativo, i concessionari hanno provveduto a fermi di veicoli “senza minimamente ponderare sull'entità della pretesa dell'ente impositore, sulle garanzie patrimoniali del debitore, sulla destinazione dei mezzi bloccati, causando, in tal modo, situazioni di danno oggettivamente non rapportabili alle necessità esattive” (53).

Invero, il legislatore prevede che il fermo possa essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore “nel rispetto delle disposizioni, relative alle modalità di iscrizione e cancellazione ...”, contenute nel decreto n. 503/1998. Tale decreto riguarda però le ipotesi di fermo disciplinate dall'art. 91-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 - relativo al fermo dei veicoli a motore e degli autoscafi non reperiti dal concessionario della riscossione in fase di esecuzione forzata - attualmente peraltro non più in vigore.

L'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 richiede espressamente l'emanazione di un regolamento e, come correttamente la giurisprudenza ha chiarito, l'operatività dello stesso art. 86 risulta “condizionata sospensivamente all'emanazione di un decreto interministeriale di attuazione, allo stato non adottato” (54).

(52) Vd. C. LAMBERTI, *Il fermo degli autoveicoli*, cit., pag. 2613. Sulla inapplicabilità dell'istituto in via di interpretazione estensiva o analogica vd. Cons di Stato, Sez. VI, n. 967 del 9 marzo 2005, con nota di B.G. MATTARELLA, *Il fermo amministrativo: erosione di un privilegio*, in “Gior. di dir. amm.”, n. 10/2005, pagg. 1059 e seguenti.

(53) Vd. C. GLENDI, *Postilla*, cit., pagg. 2616. L'effetto, osserva l'Autore, è quello di trasformare l'istituto da strumento cautelare preposto alla riscossione “in un vero e proprio supplizio vessatorio assolutamente ingiustificato”.

(54) Al riguardo vd. Tar Lazio, Sez. II, ord. n. 3042, del 23 giugno 2004, confermata in appello, Cons. di Stato, Sez. IV, ord. n. 3259, del 13 luglio 2004, in “Corr. trib.”, n. 33/2004, pag. 2612 (con *Postilla* di C. GLENDI e *Commento* di C. LAMBERTI, *Il fermo degli autoveicoli arriva in Consiglio di Stato*, cit.); M. BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione*, cit., pag. ult. cit., e Trib. Parma, Sez. lav., 6 maggio 2003, n. 151, in “G.T. - Riv. giur. trib.”, n. 3/2004, pag. 263, con commento di M. CURTI-G. LIAMBO, *In tema di fermo di veicoli disposto ai sensi del D.P.R. n. 602/1973*.

Le difficoltà di inquadrare nell'ordinamento tributario questo meccanismo traspaiono altresì dalla circostanza che per le controversie relative ai provvedimenti di "fermo" sui beni mobili registrati, è stata fino ad ora dubbia anche la giurisdizione (55), non essendovi alcuna previsione legislativa.

Solo con una recentissima pronuncia della Corte di Cassazione a SS.UU. (56), "il provvedimento di fermo viene qualificato come atto funzionale all'esecuzione forzata e alla realizzazione del credito. Quindi, il provvedimento è ritenuto impugnabile innanzi al giudice ordinario 'con le forme consentite dal vigente art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973'" (57).

La Corte di Cassazione ha in proposito affermato che la controversia relativa al fermo, sia nella fase della sua disposizione che in quella della sua esecuzione, non riguarda né il tributo per il quale si procede alla riscossione, né la materia del pubblico servizio.

(55) Vd. C. GLENDI, *Postilla, cit.*, pag. 2616: l'Autore afferma, manifestando quanto controversa sia la problematica, che "com'è noto, in assenza di un regolamento preventivo di giurisdizione, e di un immediato intervento delle SS.UU. che nel caso sarebbero stati assolutamente desiderabili, tutti i nostri giudici, quelli ordinari, quelli amministrativi e quelli tributari si arrogano e si negano, in varia guisa, il potere di decidere in materia ... Per quanto qui si può dire, nonostante la serietà degli argomenti addotti dai giudici ordinari e da quelli amministrativi, sembra difficile negare *in toto* la giurisdizione delle Commissioni tributarie, a fronte del novellato art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e tenuto anche conto dei poteri di cognizione incidentale e disapplicativa ad essi riconosciuti dall'art. 7, ultimo comma, del D.Lgs. citato. Il fermo non è un atto dell'esecuzione forzata tributaria, ma neppure può considerarsi un atto amministrativo avulso dal prelievo e funzionalmente disgiunto dall'esercizio del potere impositivo, latamente inteso. Trattasi in effetti di una misura cautelare *pro* Fisco preordinata alla riscossione, ma anteriore ad essa, che trova il suo supporto imprescindibile nella già avvenuta notifica (da oltre 60 giorni) di una cartella di pagamento e di una correlativa iscrizione a ruolo, sicuramente impugnabili davanti alle Commissioni tributarie, al pari degli avvisi di accertamento che, in molti casi, ne costituiscono l'ancor più remoto e prioritario presupposto".

(56) Vd. Corte Cass., SS.UU., ord. n. 2053 del 31 gennaio 2006 (in "*il fisco*" n. 9/2006, fascicolo n. 1, pag. 1398). Vd. tuttavia Cons. di Stato, Sez. VI, Ord. n. 2032 del 13 aprile 2006, in "*il fisco*", n. 24/2006, fascicolo n. 1, pag. 3783, ove si ritiene "rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli artt. 3, 16, 41 e 42 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 49, 57 e 86 del D.P.R. n. 602/1973 e degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/1992, se interpretati ... nel senso di attribuire al giudice ordinario la giurisdizione sulle controversie in materia di fermo tributario di veicoli, perché non attribuiscono alla giurisdizione del giudice ordinario un sindacato pieno sul provvedimento, anziché essere interpretati nel senso di attribuire la giurisdizione al giudice amministrativo".

(57) Vd. S. TROVATO, *Ganasce, ricorsi ai giudici ordinari*, in "Il Sole-24 Ore", 9 febbraio 2006, pagg. 21-22.

È tuttavia evidente che, nonostante le riserve avanzate da un punto di vista teorico, la norma interpretativa in commento (58), sul piano applicativo ha reso nuovamente operativo l'istituto, alla luce altresì di una recente risoluzione dell'Agenzia delle entrate (59).

Si evidenzia che appare mutata la struttura dell'istituto del fermo legislativamente prevista. Segnatamente, piuttosto che la comunicazione "postuma", successiva cioè all'iscrizione al P.R.A. del provvedimento adottato, viene notificato un preavviso di fermo, che, decorsi venti giorni senza il pagamento richiesto, assume il valore di comunicazione di iscrizione di fermo (60).

La problematica di cui si discute si caratterizza anche per un possibile risvolto di incostituzionalità della normativa in commento. La prospettazione di incostituzionalità attiene a due profili: la legittimità della attuazione di una norma, in assenza del regolamento attuativo dalla norma stessa previsto, e la sostenuta sproporzione fra la pretesa erariale e il danno arrecabile al contribuente con l'esecuzione della misura cautelare del fermo.

Il contrasto del citato art. 3, comma 41, della L. n. 248/2005, con le norme costituzionali, si coglie con riferimento all'art. 23 della Costituzione, in quanto è necessaria una disciplina di fonte secondaria, che risponda alla riserva relativa di legge prevista per la materia tributaria, e con l'art. 3 della Costituzione, in relazione alla irragionevolezza del provvedimento cautelare rispetto al bene tutelato (61).

(58) Si richiama il citato art. 3, comma 41, della L. n. 248/2005. Vd. al riguardo U. PERRUCCI, *Fine annunciata, cit.*, pag. 107.

(59) Si ha riguardo alla risoluzione n. 2/E del 9 gennaio 2006, in "*il fisco*", n. 4/2006, fascicolo n. 2, pag. 1546. Nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate è esplicitamente affermato che "sono venute meno le ragioni che hanno indotto la scrivente ad impartire ai concessionari del servizio nazionale della riscossione, con la risoluzione n. 22/E del 22 luglio 2004 istruzioni affinché si astenessero temporaneamente dal disporre fermi amministrativi relativamente ai ruoli di questa Agenzia". Al riguardo, la risoluzione richiama le indicazioni precedentemente fornite alle società concessionarie, con nota n. 57413 del 9 aprile 2003, in "*il fisco*" n. 15/2003, fascicolo n. 2, pag. 2384.

(60) V. ancora la risoluzione n. 2/E del 9 gennaio 2006, citata, ove si afferma che "si ritiene opportuno che l'iscrizione del fermo sul veicolo a motore presso il competente Pubblico registro automobilistico sia preceduta da un preavviso, contenente un ulteriore invito a pagare le somme dovute, esclusivamente presso gli sportelli della competente azienda concessionaria, entro i successivi venti giorni, decorsi i quali, il preavviso stesso assumerà il valore di comunicazione di iscrizione di fermo".

(61) In tal senso cfr. M. BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione, cit.*, pag. ult. cit.. L'Autrice afferma che "si espone a censure di incostituzionalità, per

In considerazione di quanto premesso, si osserva che appare quantomeno semplicistica la soluzione del legislatore di risolvere con una breve disposizione a carattere interpretativo una questione a lungo dibattuta in dottrina e in giurisprudenza.

irragionevolezza e conseguente contrasto con l'art. 53 della Costituzione, il tentativo estremo di far rivivere, in via interpretativa, una disciplina regolamentare relativa a norme primarie tutt'affatto diverse, e non più in vigore". I richiami bibliografici riguardanti gli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione potrebbero essere innumerevoli. Limitiamo i riferimenti citando, in generale, A. AMATUCCI, *Il procedimento impositivo delle prestazioni tributarie nella Costituzione*, in "Rass. dir. pubbl.", 1964, pagg. 10 e seguenti; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987; I. MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in "Studi in Onore di E. Allorio", II, Milano, 1989, e ricordando gli Autori che seguono.

Sull'art. 3 della Costituzione vd. A. CERRI, voce *Uguaglianza (principio costituzionale di)*, in "Enc. giur.", Roma, 1994; L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in "Riv. dir. trib.", n. 5/1997, pagg. 305 e seguenti; Id., *Il principio costituzionale d'eguaglianza*, Milano, 1965; M.A. CATTANEO, voce *Uguaglianza*, in "Dig. delle Disc. Pubbl.", Torino, 1999, pagg. 417 e seguenti; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968;

Sull'art. 23 della Costituzione vd. A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento ed il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in "Jus", 1958, pagg. 349 e seguenti; S. FOIS, *Norme anteriori e riserva di legge*, in "Giur. cost.", 1968, pagg. 1078 e seguenti; Id., voce *Legalità (principio di)*, in "Enc. del dir.", Milano, 1973, pagg. 659 e seguenti; S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957; F. FORTE, *Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione*, in "Riv. dir. fin.", 1956, I, pagg. 256 e seguenti; A. DI GIOVINE, *Introduzione allo studio della riserva di legge nell'ordinamento costituzionale italiano*, in "Memorie dell'Ist. Giur. dell'Univ. di Torino", Sez. II, n. 136, Torino, 1969; G. ZINGALI, voce *Legge tributaria*, in "Nov. dig. it.", Torino, 1968, pagg. 697 e seguenti; A. FEDELE, *La riserva di legge*, in "Trattato di diritto tributario", diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, Vol. I, Tomo I, pagg. 157 e seguenti; R. GUASTINI, voce *Legge (riserva di)*, in "Dig. delle Disc. Pubbl.", Torino, 1994, pagg. 163 e seguenti; Id., voce *Legalità (principio di)*, *ivi*, pagg. 84 e seguenti; G.A. MICHELI, voce *Legge (dir. trib.)*, in "Enc. dir.", 1973, pagg. 1079 e seguenti; R. BALDUZZI-F.SORRENTINO, voce *Riserva di legge*, in "Enc. dir.", Milano, 1989, pagg. 1207 e seguenti; L. CARLASSARE, voce *Legalità (principio di)*, *cit.*, in "Enc. giur. Treccani", Roma, 1990; M.A. GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998; E. DE MITA, *L'evoluzione del principio di legalità*, in "Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali", Milano, 2000, pagg. 171 e seguenti; Id., *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1994, pagg. 14 e seguenti; G. AMATO, *Normativa ministeriale in materia tributaria e art. 23 della Costituzione*, in "Riv. dir. fin.", 1965, II, pagg. 318 e seguenti; E. TOSATO, *Prestazioni patrimoniali imposte e riserve di legge*, in "Studi per Ambrosini", III, Milano, 1970, pagg. 2152 e seguenti.

Sull'art. 53 della Costituzione cfr. E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Mila-

Riteniamo in ogni caso di dovere considerare che il rapporto fra principi costituzionali e norme tributarie è suscettibile di essere prospettato nella considerazione della distinzione operata, nell'ambito della teoria generale del diritto, tra principi e regole (62). Con riguardo al caso di specie, nell'ordinamento tributario, si individua una regola (la norma che prevede

no, 1967; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pagg. 156 e seguenti; E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in "Dig. delle Disc. Priv.", Sez. Comm., Torino, 1987, pagg. 454 e seguenti; G.A. MICHELI, *Capacità contributiva reale e presunta*, G.I.C., 1967, I, pagg. 1530 e seguenti; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970; Id., voce *Capacità contributiva*, in "Nov. dig. it.", Appendice, Torino, 1980, I, pagg. 1009 e seguenti; F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980; Id., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. MOSCHETTI, in "Trattato di diritto tributario", diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, Vol. I, Tomo I, pagg. 225 e seguenti; Id., voce *Capacità contributiva*, in "Enc. giur. Treccani", Roma, 1988. Vd. G. MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in "Dir. e prat. trib.", 1985, I, pagg. 6 e seguenti; F. MOSCHETTI-R. SCHIAVOLIN-G. LORENZON - L. TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993; L. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979; E. DE SENA, *L'art. 53 Cost.: la capacità contributiva*, in "Casi e materiali di diritto tributario", parte generale, a cura di A. FEDELE, Padova, 1997, pagg. 105 e seguenti.

(62) Cfr. L. GIANFORMAGGIO, *Studi sulla giustificazione giuridica*, Torino, 1986, pagg. 91 e seguenti, specialmente pagg. 96-98. Per tale distinzione, pur studiata sotto diversi profili, va ricordato R. DWORKIN, *I diritti presi sul serio*, Bologna, 1982, pagg. 90 e seguenti. Questo Autore (*ivi*) chiama principio "uno standard, che deve essere osservato non perché provochi o mantenga una situazione (economica, politica, o sociale) desiderata, ma in quanto è un'esigenza di giustizia o di correttezza, o di qualche altra dimensione della morale". Vd. altresì, *ivi*, pag. 99. Il KELSEN (*Teoria pura del diritto*, Torino, pagg. 46 e seguenti), prospetta il rapporto tra norme primarie e norme secondarie. Per questa distinzione vd. anche F. FIORE, *Nota al testo*, in R. ALEXI, *Concetto e validità del diritto*, Torino, 1997, pag. XXXIII. Per ulteriori approfondimenti vd. M. ATIENZA-J.R. MANERO, *Illeciti atipici*, Madrid, 2000, Bologna 2004. In una prospettiva diversa vd. F.A. HAYEK (VON), *Legge, legislazione e libertà*, Milano, 1994, pagg. 73 e seguenti. Ancor più pertinente considerazione del problema considerato nel testo in M. ATIENZA-J. RUIZ, *Las puestas del derecho - Teoría de los enunciados jurídicos*, Barcelona, 2004, pagg. 23 e seguenti; J.R. MANERO, *Jurisdicción y normas*, Centro de estudios constitucionales, Madrid, 1990, pagg. 83 e seguenti. Più recentemente, vd. B. CELANO, *Diritti principi e valori nello Stato costituzionale di diritto: tre ipotesi di ricostruzione*, in "Analisi e diritto" 2004, Ricerche di giurisprudenza analitica, a cura di P. COMANDUCCI e R. GUASTINI, Torino, 2005, pagg. 53 e seguenti. V. altresì G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992, pagg. 147 e seguenti: l'Autore afferma che "solo i principi svolgono un ruolo propriamente costituzionale, cioè 'costitutivo' dell'ordine giuridico. Le regole, ancorché scritte nella Costituzione, non sono altro che leggi rinforzate nella loro forma speciale. Esse infatti esauriscono in se stesse

la misura del fermo) - che dovrebbe rispondere al valore costituzionale dell'interesse fiscale (63) - che potremmo definire "regola primaria". L'ordinamento stesso appare invece lacunoso con riguardo ad una, pur necessaria, "regola di esecuzione", che è quella che consentirebbe la applicabilità della prima (64).

la loro portata, non hanno cioè alcuna forza costitutiva di qualcosa al di fuori di loro"; "in breve", osserva ancora l'Autore, "alle regole si 'ubbidisce', e perciò è importante stabilire con precisione i precetti che il legislatore lancia per mezzo delle formulazioni che contengono le regole; ai principi invece si 'aderisce' e perciò è importante comprendere il mondo di valori, le grandi opzioni di civiltà giuridica di cui sono parti, alle quali le parole non fanno che una semplice allusione" (pagg. 148-149).

Per più recenti considerazioni sul tema vd. Y.L. COLEMAN, *La pratica dei principi - In difesa di un approccio pragmatista alla teoria del diritto*, Bologna, 2006, in particolare vd., *ivi*, la *Presentazione dell'edizione italiana*, a cura di G. PINO, pagg. 8-9.

Per la considerazione dei principi generali del diritto quale forma di "eterointegrazione" degli ordinamenti giuridici, vd. F. SALERNO, voce *Principi generali del diritto (diritto internazionale)*, in "Dig. Disc. Pubbl.", Torino, 1996, pagg. 524 e seguenti; G. GAIA, voce *Principi generali del diritto (diritto costituzionale)*, in "Enc. dir.", Milano, 1986, pagg. 494 e seguenti; R. GUASTINI, voce *Principi di diritto*, in "Dig. Disc. Priv.", (Sezione Civile), Torino, 1996, pagg. 341 e seguenti; G. ALPA, voce *Principi generali, ivi*, pagg. 355 e seguenti; N. BOBBIO, voce *Principi generali di diritto*, in "Nov. dig. it.", Torino, 1968, pagg. 887 e seguenti.

(63) Cfr., per la qualificazione dell'interesse fiscale quale principio di diritto e quale valore costituzionale, P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, *passim*, e specialmente pagg. 4-8, e pagg. 325-328. In particolare, l'Autore, afferma che "dove l'interesse fiscale è chiaramente percepibile quale fattore determinante nella disciplina della riscossione è l'insieme di meccanismi giuridici concernenti la anticipazione del prelievo tributario rispetto al momento ordinario nel quale esso dovrebbe avere luogo". Nella giurisprudenza della Corte Costituzionale la identificazione dell'interesse fiscale avviene attraverso il riferimento all'interesse alla percezione materiale o alla riscossione dei tributi. "Accanto a tale prima connotazione assiologica emerge nella disciplina della riscossione un secondo profilo di rilevanza dell'interesse fiscale, e precisamente l'interesse alla ottimizzazione dell'attività amministrativa diretta a consentire la concreta acquisizione delle entrate fiscali" (pagg. 326-327).

(64) Vd. in R. ALEXY, *Concetto e validità, cit.*, pag. 22. "Come sistema di *procedure*, il sistema giuridico è un sistema di azioni riposanti su regole e disciplinate da regole mediante cui delle norme possono essere statuite, giustificate, applicate e affermate". L'Autore distingue i sistemi giuridici come sistemi di procedure e come sistemi di norme: "come sistema di norme il sistema giuridico è un sistema di risultati o di prodotti di una qualche procedura sulla produzione di norme. Si può dire che chi interpreta il sistema giuridico come un sistema di norme si riferisce al suo aspetto esterno. Si riferisce al suo aspetto interno chi considera il sistema giuridico come un sistema di procedure". Per una distinzione fra regole, seppure sotto un differente profilo, vd. J.R. MANERO, *Jurisdiccion y normas, cit.*, pagg. 99 e seguenti ("*Sobre la distinción entre reglas primarias y reglas secundarias*").

4. *Le ipotesi di inesigibilità: i controlli e le controversie* - Con riferimento alle ipotesi di inesigibilità, la normativa contiene talune disposizioni in tema di scarico (65). La disciplina già precedentemente in vigore prevede, in capo al concessionario, in caso di inesigibilità, l'obbligo di trasmettere apposita comunicazione, anche in via telematica, all'Ente creditore, entro il terzo anno successivo alla consegna del ruolo. L'art. 20 del D.L. n. 112/1999 prevedeva che il controllo delle domande di scarico per inesigibilità avvenisse teoricamente in maniera generalizzata (66), o, per meglio dire, "a tappeto", con il risultato di vanificare totalmente il sistema per la concreta impossibilità di controllare un elevatissimo numero di domande e documenti.

La nuova normativa, che prevede (67) al predetto art. 20 l'inserimento del comma 1-*bis*, introducendo la previsione di controlli "a campione" - la cui *ratio* è stata individuata nell'"evitare il ripetersi delle disfunzioni che caratterizzavano l'applicazione delle norme antecedenti la riforma del 1999" (68) - ci consente una riflessione.

Nell'evoluzione della disciplina, dalla previsione del "non riscosso per riscosso" (69) alle successive previsioni normative - consistenti nella abro-

(65) L'art. 3, comma 36, lettera c), della L. n. 248/2005, citata introduce all'art. 20 del D.Lgs. n. 112 del 13 aprile 1999, "Procedura di scarico per inesigibilità e reinscrizione nei ruoli", il comma 1-*bis*, il quale, relativamente all'attività di controllo sulla comunicazione di inesigibilità, prevede che "Il controllo di cui al comma 1 è effettuato a campione, sulla base dei criteri stabiliti da ciascun ente creditore".

(66) Vd. M. BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione, cit.*, pag. 3230, specialmente nota 10.

(67) Vd. art. 3, comma 35, lettera c), L. n. 248/2005: nell'art. 20, dopo il comma 1, è inserito il seguente: "1-*bis*. Il controllo di cui al comma 1 è effettuato a campione, sulla base dei criteri stabiliti da ciascun ente creditore".

(68) Vd. in proposito la relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 203/2005 all'esame del senato D.D.L. n. 3617, e M. BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione, cit.*, pagg. 3230-3231.

(69) La previsione, molto risalente nel tempo, era contenuta già nella normativa del 1922: l'art. 5, comma 2, T.U. n. 1401 del 17 ottobre 1922, a tutela dei diritti dell'ente creditore, ed a carico dell'esattoria, sanciva il principio del "non riscosso per riscosso": "La consegna dei ruoli esecutivi, controfirmati dal procuratore delle imposte, dal podestà, o da rappresentanti degli enti impositori e dei quali l'esattore rilascia ricevuta, lo costituisce debitore dell'intero ammontare risultante dai ruoli medesimi. Risponde, a suo rischio e pericolo, del non riscosso come riscosso".

gazione del predetto principio (70), nel disarcico per inesigibilità, con il correlativo obbligo di comunicazione e controllo generalizzato sulle comunicazioni effettuate, e, infine, nella previsione di controlli “a campione” - si coglie infatti un percorso di graduale “minor rigore” nei confronti del soggetto preposto alla riscossione (71).

Al riguardo possono effettuarsi due ipotesi.

La prima è che l’orientamento meno rigoroso del legislatore si ricolleggi ad una correlativa graduale “maggior fiducia” nell’intermediario alla riscossione, che può apparire più accentuata in particolare nel momento in cui, con la Riscossione S.p.a., l’intermediario stesso diviene un soggetto pubblico (72).

Altrimenti, può prospettarsi una “maggior fiducia” nel meccanismo di realizzazione del credito, in particolare negli strumenti di natura conservativa e cautelare (73), per cui sembra difficilmente ipotizzabile che venga dichiarata l’inesigibilità quando la stessa non sia effettiva e reale.

(70) La disposizione era contenuta nell’art. 32, comma 3, del D.P.R. n. 43 del 28 gennaio 1988 (“la consegna dei ruoli costituisce il Concessionario debitore dell’intero ammontare delle somme iscritte nei ruoli stessi, che debbono essere da lui versate alle scadenze stabilite ancorché non riscosse, previa detrazione delle somme che il Concessionario stesso è autorizzato a trattenere ai sensi degli artt. 62 e 86”) ed è stata abrogata dall’art. 2 del D.Lgs. n. 37 del 22 febbraio 1999.

(71) Sull’affidamento della riscossione a terzi estranei all’ente impositore, vd. B. COCIVERA, voce *Esattore*, in “Enc. dir.”, Milano, 1966, pagg. 357 e seguenti.

(72) La “maggior fiducia” nel nuovo soggetto intermediario per la riscossione è evidenziata altresì dalla circostanza che, ai sensi di quanto prescritto dall’art. 3, comma 4, della L. n. 248/2005, la Riscossione S.p.a., opererà **senza obbligo di cauzione** (a differenza degli attuali concessionari e delle società che, acquistate da Riscossione S.p.a., continueranno a svolgere attività dopo il 1° ottobre 2006). Gli artt. 27, 32 e 58, del D.Lgs. n. 112 del 13 aprile 1999, disciplinano infatti l’obbligo di cauzione del concessionario, prevedendo, in particolare, all’art. 27, comma 1, che “a garanzia degli obblighi derivanti dall’affidamento della concessione nei confronti degli enti tenuti ad effettuare la riscossione coattiva delle proprie entrate mediante ruolo, il concessionario presta una cauzione per un importo pari ad un settantaduesimo dell’ammontare delle entrate di tali enti iscritte a ruolo scadute nell’anno precedente a quello dell’affidamento e dei versamenti diretti spettanti agli stessi enti riscossi nello stesso periodo; la misura della cauzione è determinata con decreto del Ministero ...”. In tema di sanzioni nei confronti del concessionario, vd. M. CARDILLO, *Le sanzioni nei confronti del concessionario della riscossione dei tributi*, in “Rass. Trib.” n. 6/2005, pagg. 1845 e seguenti, e bibliografia ivi citata.

(73) Vd., per i profili generali di questa tematica, V. ANDRIOLI, *Intorno agli effetti sostanziali del pignoramento e del sequestro conservativo immobiliare*, in “Foro it.”, 1951, I, pag. 1955.

Infine, con riguardo alle controversie relative agli atti della riscossione, la legittimazione ad essere parte spetta attualmente, in linea di principio, al concessionario ed all'ente impositore (74).

Tale legittimazione può spettare solo al concessionario, solo all'ente impositore, ovvero ad entrambi i soggetti, a seconda dell'atto oggetto di impugnazione e dei vizi dello stesso, che possono attenersi all'atto - in quanto riguardanti la sua regolarità formale - ovvero attenersi all'obbligazione tributaria.

Anche con riguardo alla legittimazione processuale (75) ed alla difesa in giudizio (76) possono effettuarsi delle osservazioni, collegate alla sostituzione di un nuovo soggetto alla figura del concessionario, e derivanti dalla caratterizzazione della Riscossione S.p.a. come soggetto pubblico.

Occorre osservare che la capacità processuale della Riscossione S.p.a. appare autonoma da quella dell'Agenzia, nonostante la sua caratterizzazione ad ente strumentale della stessa (77).

Sembra infatti che non possa prescindersi dal considerare la sua terzietà nel rapporto Ente impositore-contribuente, dunque controparte del contribuente nel giudizio sarà necessariamente un soggetto pubblico, ovvero due soggetti pubblici (Ente impositore e Riscossione S.p.a.).

(74) Cfr. in proposito M.C. PARLATO, *Riflessioni, cit.*, pagg. 198 e seguenti. Con riguardo alla fase contenziosa ci si sofferma a constatare come sia stata evidenziata una "bassissima percentuale di maggiore imposta accertata ed effettivamente acquisita all'Erario a seguito delle fasi del contenzioso e della riscossione da un lato, e la scarsa sostenibilità in sede di contenzioso tributario delle contestazioni elevate a seguito degli accertamenti effettuati dagli uffici e dai corpi tributari dall'altro". Si fa riferimento ad "un allarme in piena regola", per segnalare un fenomeno di "evaporazione dell'imponibile". In proposito vd. R. TU, *La riscossione manca gli obiettivi*, in "Il Sole-24 Ore", n. 32 del 2 febbraio 2006, pag. 3.

(75) Vd. al riguardo l'art. 10 del D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992; cfr. L., CASTALDI, *Delle parti e della loro rappresentanza ed assistenza in giudizio*, commento all'art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992, in T. BAGLIONE-S. MENCHINI-M. MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Commentario, Milano, 2004, pagg. 129 e seguenti.

(76) Vd. art. 11 del D.Lgs. n. 546/1992 e L. CASTALDI, *Delle parti, cit.*, commento all'art. 11 del D.Lgs. n. 546/1992, pagg. 141 e seguenti.

(77) L'art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992, contempla infatti, tra le parti nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie, "oltre al ricorrente, l'Ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ..."

Invero, per quanto attiene alla difesa in giudizio - in base ad una disciplina oggetto di critiche e di interpretazioni non uniformi (78) - mentre per il concessionario si configura l'obbligo di assistenza, poiché lo stesso non è indicato tra i soggetti per i quali tale obbligo è escluso (79), per gli uffici finanziari e per gli enti locali la norma non prevede l'obbligo di assistenza, ma prevede, nel giudizio di secondo grado, la facoltà, per l'Ufficio, di essere assistito dall'Avvocatura dello Stato (80).

Per l'assistenza in giudizio della Riscossione S.p.a. - anche se non si tratta di un ufficio finanziario né di un ente locale - occorre osservare che, in ragione della circostanza che trattasi di un soggetto pubblico, può individuarsi una differenza rispetto al concessionario: la difesa tecnica spetterà ad un soggetto abilitato, ma può ipotizzarsi che possa essere altresì effettuata dall'Avvocatura dello Stato (81). In tal caso, la scelta andrà effettuata sulla base di una valutazione comparativa, che tenga conto di costi, valore della causa e professionalità dell'organo cui è demandata la difesa.

Anche per l'Agenzia delle Entrate si pone l'alternativa tra la difesa affidata ad un professionista abilitato o all'Avvocatura dello Stato. "Si tratta di una scelta ovviamente non del tutto libera, dovendo gli organi competenti dell'Agenzia, secondo l'espressa previsione dell'art. 61 del D.Lgs. n. 300/1999, agire in base 'ai principi di legalità, imparzialità e trasparen-

(78) Al riguardo vd. L. CASTALDI, *Delle parti, cit.*, commento all'art. 11 del D.Lgs. n. 546/1992, specialmente pagg. 150-151; M.C. PARLATO, *Riflessioni, cit.*, pag. 201.

(79) Vd. art. 12, comma 1, del D.L. n. 546/1992, il quale prevede che "le parti, diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale nei cui confronti è stato proposto ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato".

(80) Vd. art. 12, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992. Vd. Corte Cass., Sent. n. 3118/2006, per quanto concerne il problema specifico della difesa tecnica delle Agenzie e del giudizio di cassazione, ove si trova affermato che "Quanto alla difesa tecnica dell'Agenzia nel giudizio di cassazione, non essendo espressamente prevista - come per il giudizio dinanzi alle Commissioni - la difesa da parte di funzionari dell'ente, la stessa potrà essere affidata, oltre che all'avvocatura dello Stato, a professionisti esterni".

(81) Vd. la disciplina del R.D. n. 1611 del 30 ottobre 1933, e cfr. U. TAMBRONI voce *Avvocature erariali*, in "Dig. it.", Torino, 1893-1899, pagg. 719 e seguenti; G. SCAVONETTI, voce *Avvocatura dello Stato*, in "Nuovo dig. it.", Torino, 1937, pagg. 69 e seguenti; G. MANZARI, voce *Avvocatura dello Stato*, in "Dig. delle Disc. Pubbl.", Torino, 1987, pagg. 93 e seguenti; S. SCOCA, voce *Avvocatura dello Stato*, in "Nov. dig. it.", Torino, 1957, pagg. 1688 e seguenti; G. BELLI, voce *Avvocatura dello Stato*, in "Enc. dir.", Milano, 1964, pagg. 860 e seguenti.

za, con criteri di efficienza, economicità ed efficacia', con possibilità di essere assoggettati a giudizio contabile di responsabilità per danno erariale nei casi in cui la scelta del professionista esterno non consideri l'alta specializzazione dell'Avvocatura erariale e i minori costi complessivi che il ricorso a quest'ultima in genere comporta" (82).

5. Osservazioni conclusive - La considerazione analitica delle funzioni attribuite alla Riscossione S.p.a. consente di effettuare talune riflessioni di carattere sistematico.

Nel ristretto riferimento all'impianto di consecuzione delle entrate, si è più volte evidenziato che non sussistono significative modificazioni. Però non ci si può esimere dall'osservare che l'art. 3 della normativa in esame contiene disposizioni di attribuzione di poteri alla Riscossione S.p.a. meritevoli di attenta interpretazione.

Invero, la norma predetta prevede che la Riscossione S.p.a., avvalendosi di personale dell'Agenzia delle Entrate e dell'Inps, ed anche attraverso altre società per azioni partecipate, effettua attività di riscossione mediante ruolo. Può, altresì, effettuare "le attività di riscossione spontanea, liquidazione ed accertamento delle entrate tributarie o patrimoniali, degli enti pubblici anche territoriali" (83).

Si considera al riguardo che non solo è molto ampio lo spettro di attività che la Riscossione S.p.a. può abbracciare, ma che - dal momento

(82) Vd. Corte Cass., Sent. n. 3118/2006, citata.

(83) Le attività che la società effettua, come prevede l'art. 3, comma 4, L. n. 248/2005, "anche avvalendosi, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica di personale dell'Agenzia delle Entrate e dell'Inps ed anche attraverso altre società per azioni, partecipate ai sensi del comma 7", consistono nella "riscossione mediante ruolo, con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nonché l'attività di cui all'art. 4 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 237". A parte le attività che la Riscossione S.p.a. "effettua", vi sono quelle che, ai sensi del medesimo comma 4, può effettuare. Tali attività sono quelle di "riscossione spontanea, liquidazione ed accertamento delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli enti pubblici, anche territoriali, e delle loro società partecipate, nel rispetto di procedure di gara ad evidenza pubblica; qualora dette attività riguardino entrate delle regioni o di società da questa partecipate, possono essere compiute su richiesta della regione interessata ovvero previa acquisizione del suo assenso", nonché "altre attività, strumentali a quelle dell'Agenzia delle Entrate, anche attraverso la stipula di appositi contratti di servizio, e, a tal fine, può assumere finanziamenti e svolgere operazioni finanziarie a questi connesse".

La Riscossione S.p.a. inoltre, ai sensi dell'art. 3, comma 6, L. n. 248/2005, "effettua le attività di riscossione senza obbligo di cauzione ed è iscritta di diritto, per le attività di cui al comma 4, lettera b), n. 1), all'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446".

che è prevista la possibilità di svolgere una attività di “accertamento delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli enti pubblici, anche territoriali, e delle loro società partecipate” - sembra crearsi una commistione ancor più accentuata fra l’attività di accertamento e l’attività di riscossione (84).

(84) Invero, talune norme contenute nel D.P.R. n. 600/1973, piuttosto che essere inerenti a procedure di accertamento o di controllo, riguardano decisamente la riscossione: è infatti possibile cogliere delle “interferenze” tra i due decreti, l’uno, relativo alla riscossione, e l’altro, almeno formalmente, riguardante soltanto l’accertamento. Si fa riferimento, in particolare, al Titolo III, “Ritenute alla fonte” (Vd. F. BOSELLO, voce *Ritenute alla fonte*, in “Enc giur. Treccani”, Roma, 1988, e bibliografia ivi citata) che contiene disposizioni attinenti alle modalità di riscossione delle imposte sui redditi cui si riferiscono, piuttosto che alla disciplina di accertamento dei redditi stessi. La considerazione prospettata ha riguardo alle disposizioni, contenute nel Titolo III, relative alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente (art. 23), alle ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 24), alle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi (art. 25), alle ritenute sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari (art. 25-*bis*), alle ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale (art. 26), alle ritenute sui premi e sulle vincite (art. 30).

Il D.P.R. n. 600/1973 individua poi due ipotesi di riscossione attraverso iscrizione a ruolo in seguito all’espletamento dei controlli automatici di cui all’art. 36-*bis*, ed al controllo formale delle dichiarazioni di cui all’art. 36-*ter* del citato D.P.R.. Si evidenzia dunque che la disciplina relativa all’espletamento di controlli, peraltro non inquadrabili in attività di accertamento vere e proprie, delinea due ulteriori casi in cui il ruolo è l’ordinario strumento di riscossione.

Sotto il profilo morfologico la dottrina ha prospettato l’idea che l’accertamento tributario, nella sequenza degli atti che lo caratterizzano, sia riconducibile al “procedimento”. Invero, la dottrina ha distinto, nella considerazione dell’aspetto dinamico del fenomeno giuridico, tra due distinte tipologie: la fattispecie a formazione successiva ed il procedimento. Mentre la fattispecie a formazione successiva (o progressiva) è caratterizzata da una pluralità di atti, che si fondono ad integrare una fattispecie complessa della quale costituiscono i componenti, nel procedimento è formato da più atti distinti uno dall’altro. Nel primo caso l’effetto giuridico è prodotto dall’insieme di tutti gli atti che compongono la fattispecie, nel procedimento l’effetto finale scaturisce invece dall’ultimo atto della serie. La distinzione rileva specificamente con riguardo alle ipotesi di invalidità di uno degli atti. Si evidenzia che può infatti considerarsi, sotto un profilo sistematico, quale possa essere la conseguenza di un vizio del procedimento di accertamento con riguardo all’attività di riscossione. La concezione dell’accertamento come procedimento, tuttavia, nell’analisi della dottrina del diritto tributario ha introdotto la specificazione dell’accertamento tributario come procedimento improprio. Al riguardo vd. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pagg. 358 e seguenti; D. CARDONE-M. DI SIENA, *I vizi della fase ispettiva e le conseguenze degli stessi sul provvedimento di accertamento. Considerazioni problematiche alla luce di una recente pronuncia della Cassazione*, in “*il fisco*”, n. 44/2005, pagg. 16464 e seguenti.

Si è infatti evidenziato che lo schema di attuazione del tributo è basato sulla distinzione tra “atti e attività del contribuente e del fisco riferiti alla ricognizione, qualificazione e misurazione del presupposto d’imposta (accertamento) e atti applicativi finalizzati esclusivamente a dare attuazione alla pretesa patrimoniale del fisco (atti della riscossione)” (85): mentre i primi attengono al riferimento del tributo alla capacità contributiva manifestata dal presupposto, i secondi riguardano la realizzazione concreta dell’effetto giuridico originato dal suo verificarsi.

Ciò che rileva in proposito osservare ancora con la migliore dottrina, è che non vi è una adeguata distinzione tra il profilo autoritativo esistente nella fase di accertamento (finalizzato a garantire la conformità del tributo alla capacità contributiva manifestata dal presupposto), e quello operante nella fase di riscossione (rivolto all’operatività di meccanismi automatici di liquidazione ed applicazione dell’aliquota e di meccanismi di riscossione) (86).

Infatti “la chiave ricostruttiva degli schemi di attuazione del tributo consiste nell’individuazione dei delicati e controversi rapporti tra accertamento e riscossione e tra i rispettivi atti” (87). Può considerarsi sotto un profilo sistematico, quale possa essere la conseguenza di un vizio del procedimento di accertamento con riguardo all’attività di riscossione.

Nell’attribuzione di poteri effettuata dal citato art. 3, comma 4, della L. n. 248/2005, la funzione accertativa sembra necessitare di una specificazione di carattere limitativo.

In questa ipotesi sembra proprio che il “profilo autoritativo” esercitato dal soggetto (la Riscossione S.p.a.) debba necessariamente essere quello operante nella fase di riscossione, come detto finalizzato alla attuazione di meccanismi automatici di liquidazione ed applicazione dell’aliquota e di meccanismi di riscossione (88). Pertanto, anche con riferimento alla pre-

(85) Vd. ancora A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 501; M. BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in “Enc. dir.”, Milano, 1989, pag. 1180.

(86) Vd. G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in “Riv. dir. fin.”, 1964, I, pagg. 3 e seguenti; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 502;

(87) Così A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pag. ult. cit.; M.C. PARLATO, *Riflessioni sulla consecuzione del tributo a mezzo ruolo nel quadro della giurisdizione tributaria, cit.*, pag. 184. La problematica, apparentemente più teorica, si affronta in quanto il ruolo sembra talvolta assumere un carattere singolare: mantiene la sua natura di atto di riscossione, ma manifesta talvolta, nel procedimento impositivo, una valenza sostitutiva dell’atto di accertamento. Vd. al riguardo E. DE MITA, *Sulla differenza fra avviso d’accertamento e iscrizione a ruolo*, in “Boll. trib.”, n. 11/1981, pagg. 872 e seguenti; A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. 7, Milano, 1974, pagg. 269 e seguenti.

(88) FANTOZZI A., *Il diritto tributario, cit.*, pag. ult. cit..

messa teorica effettuata, il potere di accertamento predetto, devoluto alla Riscossione S.p.a., dovrebbe intendersi come limitato alle rilevazioni connesse all'esigenza di consecuzione del tributo.

Si evidenzia peraltro che la normativa prevede che la Guardia di finanza attui "forme di collaborazione" con la Riscossione S.p.a. (89), con riferimento all'attività di cui all'art. 3, comma 4, lettera *a*), cioè "l'attività di riscossione mediante ruolo".

I nuovi compiti attribuiti alla Riscossione S.p.a. soggiacciono evidentemente ai principi costituzionali che riguardano la materia tributaria. Un cenno al riguardo è stato prima effettuato relativamente all'esecuzione e più particolarmente a quegli strumenti che non sono di garanzia per la consecuzione di un'entrata, ma che sono più direttamente mezzi coercitivi, consistenti specificamente nel precludere l'utilizzazione di un bene.

Occorre ancora osservare, in via conclusiva, che tutte le previsioni normative dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente - il quale enuncia i principi costituzionali di riferimento (artt. 3, 23, 24, 53, 97, della Costituzione) - sono applicabili in riferimento alle norme finalizzate alla consecuzione del tributo.

I singoli enunciati normativi, contenuti nella legge sulla riscossione, sono infatti "regole", la legittimazione delle quali deve derivare proprio dalla conformità ai principi costituzionali. Infatti le norme sulla riscossione si propongono quali norme "finali" del processo di applicazione del tributo. In questo contesto le norme tributarie sono suscettibili di essere distinte in regole di carattere sostanziale, regole di carattere procedimentale, regole di carattere sanzionatorio e regole per la consecuzione del tributo (90).

MARIA C. PARLATO
Ricercatore confermato
Università degli Studi di Palermo

(89) Come previsto all'art. 3, comma 5, L. n. 248/2005, citata: "Ai fini dell'esercizio dell'attività di cui al comma 4, lettera *a*), il corpo della Guardia di finanza, con i poteri e le facoltà previsti all'art. 2, comma 4, del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, attua forme di collaborazione con la Riscossione S.p.a., secondo le modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti il comandante generale dello stesso corpo della Guardia di finanza ed il direttore dell'Agenzia delle Entrate".

(90) Vd. note 62 e 64.