

Prime riflessioni sulla sospensione cautelare della procedura di riscossione

Autore: Guidoni Emanuele

In: Diritto tributario

1. Premessa.

L'art. 1, commi da 537 a 542, della Legge di stabilità 2013, approvata con L. 24 dicembre 2012 n. 228, ha introdotto la possibilità per il contribuente di ottenere la sospensione immediata della procedura di riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate agli incaricati della riscossione, limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati nella relativa istanza.

La nuova norma prevede che il contribuente abbia termine di novanta giorni dal ricevimento della notifica del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva esattoriale, per presentare al concessionario (l'agente) della riscossione la domanda di sospensione della procedura, fornendo unitamente a essa idonea documentazione comprovante che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, siano stati interessati da: prescrizione o decadenza della pretesa tributaria, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo; un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore; un provvedimento di sospensione amministrativa della pretesa tributaria comunque concessa dall'ente creditore; una sospensione giudiziale, oppure una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte; un pagamento, riconducibile al ruolo, effettuato in favore dell'ente creditore in data antecedente alla formazione del ruolo stesso; qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso.

Entro i dieci giorni successivi alla presentazione dell'istanza, il concessionario trasmette l'incartamento all'ente creditore, il quale, decorsi ulteriori sessanta giorni, deve dare al contribuente conferma della

correttezza della documentazione prodotta unitamente alla domanda, inviando al concessionario il provvedimento di sospensione o di sgravio, oppure comunicare allo stesso l'inidoneità dell'istanza a mantenere sospesa la riscossione, dadone pari notizia al concessionario per la riattivazione dell'azione esattiva.

Trascorsi poi duecentoventi giorni dalla presentazione della domanda senza che l'ente creditore abbia provveduto a concludere il procedimento, le partite tributarie nella stessa indicate si annullano di pieno diritto e il contribuente è considerato automaticamente scaricato dei relativi ruoli.

2. Natura giuridica dell'istanza.

La breve ricostruzione dell'istituto appena fatta consente già di ravvisare nell'istanza del contribuente un duplice effetto: provocare in via immediata la sospensione cautelare della procedura esattiva presso il concessionario e promuovere in via mediata l'autotutela tributaria da parte dell'ente creditore.

Vediamo entrambi nello specifico.

Con riguardo al primo degli effetti anzidetti, l'istituto sembra attribuire al contribuente un diritto potestativo a ottenere la sospensione preliminare della riscossione. Una tale conclusione trova fondamento nella circostanza che la norma non riconosce - quantomeno espressamente - al concessionario alcuna discrezionalità circa il se accogliere o meno l'istanza ricevuta, dovendo sospendere ipso facto la propria attività e rimettere la domanda all'ente creditore per il suo esame.

La tutela cautelare formale si realizza ed esaurisce quindi tra contribuente e concessionario, restandone

estraneo l'ente impositore, presso il quale essa si trasformerà, in caso di conferma degli effetti, in autotutela tributaria sostanziale. Destinataria dell'effetto sospensivo preliminare è infatti la procedura esattiva e non anche l'obbligazione sottesa, che, stando alla norma, è inesistente o inesigibile oppure è già stata oggetto di sospensione amministrativa o giudiziale in forza di un provvedimento di cui il concessionario non sia a conoscenza.

2.1 Ruolo e poteri del concessionario.

Il contribuente deve produrre a corredo della domanda di sospensione la documentazione comprovante la ricorrenza di taluno dei presupposti perché possa essere concessa la tutela cautelare.

Si presti da subito attenzione al fatto, che sarà comunque oggetto di approfondimento, che la norma non subordina la ricevibilità dell'istanza alla presentazione dei relativi documenti giustificativi, quindi la stessa potrebbe anche essere presentata, almeno in via teorica, pur in mancanza di essi.

Data questa premessa, il primo aspetto su cui far luce è se il concessionario possa respingere ex officio la domanda del contribuente, senza dunque sospendere l'attività di riscossione, né inoltrare l'istanza all'ente creditore, qualora le relative motivazioni non rientrino ictu oculi tra i casi in cui la norma ne legittima la proposizione.

Un'interpretazione puramente letterale del testo di legge induce a escludere l'esistenza di un tale potere. La norma attribuisce infatti chiaramente tale competenza, cioè il potere di esaminare forma e merito dell'istanza, al solo ente impositore; riconoscendolo anche al concessionario si perverrebbe all'istituzione praeter legem di un potere autoritativo concedibile solamente in forza di una specifica previsione normativa.

A maggior conferma, si tenga conto che quand'anche si volesse riconoscere il carattere di *numerus clausus* all'elenco dei casi in cui è ammesso il ricorso all'istituto in commento per indi facultizzare il concessionario a respingere d'ufficio l'istanza le cui motivazioni non ne contengono alcuno, tale elenco è comunque chiuso da una generica previsione di rinvio residuale a ogni altra causa di inesigibilità della pretesa tributaria diversa da quelle espressamente indicate. Ciò significa aprire l'ingresso a fattispecie astratte non tipizzate, che come tali postulano l'esigenza di un'indagine di merito dei motivi di sospensione che solo l'ente impositore è legittimato a compiere.

L'altro punto da chiarire riguarda l'ipotesi in cui l'istanza del contribuente, pur rientrando nella casistica legale, sia priva di documentazione comprovante le ragioni fatte valere.

Prendendo ancora spunto dal dato testuale a disposizione, la norma si legge imporre al contribuente un preciso onere di allegazione dei documenti giustificativi della domanda. Onere implicitamente confermato sia dall'esistenza di un espresso riferimento a istanza e relativa documentazione quale incartamento da inoltrarsi all'ente creditore, sia dalla previsione che quest'ultimo debba comunicare al contribuente l'eventuale inidoneità dei documenti ricevuti a mantenere sospesa la riscossione.

Ciò premesso, la questione su cui ora soffermarsi è se il concessionario, ancorché carente del potere di un esame anche preliminare del merito dell'istanza, in presenza di una domanda assolutamente priva di documentazione sia legittimato a rifiutarsi di riceverla o comunque a negare la sospensione della procedura esattiva.

Guardiamo innanzitutto allo scopo di un tale onere. Il fine primo è senza dubbio di evitare un uso meramente dilatorio e distorto dello strumento; l'altro, secondario ma non meno importante, è probabilmente di accelerare, agevolandola, l'azione dell'ente creditore, anche tenuto conto del fatto che il silenzio qualificato comporta l'estinzione dell'obbligazione tributaria.

Così ricostruita la ratio, si sarebbe portati a ritenere che il concessionario possa rigettare ex officio la domanda priva di documentazione. Si tratterebbe infatti in questo caso non di un esame di merito, ma di una verifica di regolarità formale dell'istanza.

Tuttavia, rileggendo la norma, la conclusione più corretta sembra deporre in senso opposto.

Anzitutto, e in via assorbente, essa esclude apertis verbis l'esistenza di alcun potere di controllo, che sia di merito o di forma, in capo al concessionario, che quindi non può neppure rifiutarsi di ricevere l'istanza.

In secondo luogo, si potrebbero verificare casi in cui i motivi dell'istanza del contribuente non possano essere oggettivamente documentabili (vedasi ex pluribus il silenzio-accoglimento nel ricorso prefettizio previsto dal codice della strada: in tale contesto potrebbe essere prodotto il ricorso, ma non il provvedimento estintivo della pretesa), con la conseguenza che la verifica anche solo formale del concessionario si tradurrebbe necessariamente in un accertamento di merito, ancorché sommario, che si è detto essere però precluso al concessionario.

E' sì vero che in mancanza di alcuna documentazione a suffragio dell'istanza de qua, il fumus per l'accesso alla tutela cautelare in commento non sarebbe dimostrato neppure in via indiziaria, ma la norma non ne richiede la prova.

Pertanto, in mancanza ancora di una prassi applicativa dell'istituto, non potendosi diversificare le varie ipotesi si deve necessariamente concludere che il concessionario non possa in alcun caso negare la sospensiva, neppure quando la domanda del contribuente non sia provvista di documenti.

Quanto dedotto conferma la natura potestativa del diritto del contribuente a ottenere la sospensione della procedura di riscossione: questa si realizza infatti con il solo fatto di presentare la relativa domanda al

concessionario e non ha alcuna rilevanza che la stessa possa essere manifestamente infondata o affetta da viti di forma, tra cui l'ipotesi da ultimo vista della mancanza di documenti comprovanti la pretesa dedotta con l'istanza.

2.2 La verifica dei motivi da parte dell'ente creditore.

C'è ora da chiedersi come debba qualificarsi l'azione e il provvedimento dell'ente creditore.

Partendo dal tipo di esame che gli è richiesto, sicuramente qualora l'istanza sia presentata per sgravio, sospensione o annullamento della pretesa tributaria, la sua attività si risolverà necessariamente in una mera ricognizione di un oggettivo stato di fatto preesistente, senza margini di discrezionalità interpretativa.

Lasciando da parte l'ipotesi del pagamento effettuato prima della formazione del ruolo, che sarà oggetto di separata analisi (§ 3), in caso di prescrizione o decadenza o di ricorrenza di un'altra causa (diversa da quelle tipizzate) di inesigibilità del credito, l'esame dell'ente creditore implicherà invece una verifica di merito della pretesa tributaria, che assumerà in tutto e per tutto i connotati di un procedimento di autotutela tributaria, in quanto diretto a impedire l'avanzamento della procedura di riscossione in quei casi - normativamente individuati - in cui il credito non sia esigibile; nessuna rilevanza può quindi attribuirsi al tipo di attività - meramente ricognitiva o di riesame nel merito - compiuta dall'ente creditore ai fini di qualificarne l'azione, perché qualunque siano le motivazioni poste a fondamento della domanda di sospensione della riscossione, la sua attività sarà comunque indirizzata a impedire l'avvio (o la prosecuzione) di un'azione esattiva potenzialmente illegittima e il conseguente ingiusto pregiudizio che ne deriverebbe al contribuente.

Più propriamente si tratterebbe di un'autotutela sospensiva a carattere confermativo eventuale (si ricorda sul punto il disposto dell'art. 2-quater, comma 1-bis, del D.L. 564/1994, convertito con L. 656/1994, secondo cui: "Nel potere di annullamento o di revoca [...] deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato."), cioè diretta a impedire che l'atto per il quale esista il sospetto di illegittimità, infondatezza o inesigibilità assoluta o temporanea, possa produrre o perpetrare i propri effetti, ma al contempo meramente confermativa, in caso di accoglimento dell'istanza del contribuente, della sospensione già verificatasi, senza quindi dare al contribuente una tutela maggiore di quella da esso già ottenuta al momento della presentazione dell'istanza.

3. Ambito oggettivo di applicazione dell'istituto.

I casi che legittimano l'accesso alla tutela riservata dall'istituto in commento sono, lo si ricorda brevemente, la prescrizione del diritto o la decadenza dall'azione, la sospensione amministrativa o giudiziale del tributo oppure il suo annullamento giudiziale totale o parziale, l'esecuzione di un pagamento anteriore al ruolo iscritto per tributi cui esso è stato imputato e ogni altro caso di inesigibilità della pretesa tributaria.

In limine è opportuno rammentare che la casistica indicata dalla norma deve essere riconducibile ad atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede.

Data la genericità del riferimento all'avviso, prima di proseguire si impone una breve digressione sul punto.

3.1 Il problema della genericità del riferimento all'avviso.

Muovendo da una prima ipotesi ricostruttiva, in considerazione del riferimento espresso a ruolo e alla cartella di pagamento operato dalla norma, cioè a titolo esecutivo e precetto, per ragioni di coerenza logico-sistematica si dovrebbe concludere che per avviso il Legislatore abbia inteso un atto di pari effetto, quindi l'avviso di accertamento (o di addebito) esecutivo e l'avviso di mora (quando non sia stato preceduto dalla notifica dell'atto presupposto). Resterebbero esclusivi gli avvisi di liquidazione, bonari e di irregolarità e ciò ha un perché: ogni atto (rectius, avviso) che non abbia efficacia esecutiva e che dunque imponga l'iscrizione a ruolo delle somme dovute in forza di esso, è da ritenersi ipso facto assorbito dal ruolo stesso o dalla relativa cartella di pagamento, che però sono oggetto di autonoma e separata menzione da parte della norma regolatrice.

Alla stessa conclusione si perviene muovendo dal fatto che il momento dal quale il contribuente ha facoltà di proporre l'istanza di sospensione è fissato dalla norma nella notifica del primo atto di riscossione utile o di un atto della tutela cautelare o esecutiva. Rinviando al prosieguo la definizione del concetto di primo atto di riscossione (§ 4.1) e limitandosi qui a dire che questo consiste nella notifica del ruolo e della relativa cartella di pagamento, si ritiene che una previsione siffatta implichi necessariamente che la pretesa tributaria si sia già cristallizzata in un titolo esecutivo (ancorché eventualmente provvisorio), non potendosi altrimenti legittimamente procedere né ad esecuzione forzata, né alla tutela cautelare. Quindi, l'avviso dev'essere necessariamente un atto avente tale efficacia.

Non si tralasci da ultimo che la norma si esprime in termini di “[...] ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede [...]”, cioè postula - anche testualmente - un'efficacia esecutiva dell'avviso.

3.2 L'omissione dell'ingiunzione fiscale.

L'ingiunzione fiscale (R.D. 639/1910) - che dal 1° gennaio di quest'anno costituisce la sola forma di riscossione dei tributi da parte degli enti locali, i quali possono provvedervi in proprio oppure mediante affidamento a soggetti terzi iscritti all'albo di cui all'art. 53 D.Lgs. 446/1997 - sommariamente consiste in un ordine, emesso dal competente ufficio, di pagare il tributo dovuto entro trenta giorni dalla notifica, scaduto il quale, l'ente (o l'incaricato) può procedere con l'esecuzione forzata (o l'iscrizione di ipoteca, che sembrerebbe doversi ammettere alla luce della formulazione dell'art. 7, comma gg-quater D.L. 70/2011, convertito con modifiche in L. 106/2011).

L'ingiunzione fiscale è quindi anch'essa uno strumento di riscossione dei tributi, alternativo al ruolo. Eppure l'istituto in commento non la contempla.

Non vi sono ragioni apparenti che giustifichino una tale omissione da parte del Legislatore e non resta dunque che attendere un eventuale intervento correttivo o la formazione di una prassi sul punto.

3.3 Analisi della casistica normativa.

Richiamata la casistica di accesso alla tutela potestativa citata in apertura, le ipotesi di sospensione o annullamento del tributo sono autoevidenti e non esigono approfondimento.

Lo stesso vale per quelle residuali di inesigibilità del credito, in questo caso perché trattandosi di una previsione di chiusura cui ha fatto giustamente ricorso il Legislatore al fine di garantire sufficiente genericità e astrattezza alla norma, tale da ricomprendervi l'intera casistica estranea alle fattispecie

tipiche nominate, nessuna analisi può essere condotta.

Neanche le ipotesi di prescrizione o decadenza necessitano di approfondimento, almeno in questo momento. L'argomento verrà infatti ripreso più tardi trattando il tema dei rapporti tra l'istituto e i giudizi pendenti (§ 6).

Diverso è invece il caso del pagamento effettuato, in favore dell'ente creditore, in data antecedente alla formazione del ruolo e riconducibile a quest'ultimo.

Qui, infatti, la norma, facendo riferimento a un generico pagamento non specificamente individuato nel tempo, dà luogo a una serie di conseguenze di non poco conto sul piano pratico.

L'effetto di maggior rilievo consiste nel fatto che la mancata qualificazione degli effetti del pagamento eseguito dal contribuente prima della formazione del ruolo induce a ritenere che il versamento possa anche non essere stato estintivo dell'obbligazione tributaria; una simile conclusione apre la porta all'efficacia anche del pagamento parziale a fungere da presupposto legittimante l'esercizio del diritto potestativo de quo.

Il punto, però, è che l'istituto si informa all'esigenza di tutelare l'interesse pubblico alla legalità dell'azione erariale, onde evitare un potenziale ingiusto nocumento al contribuente; ma in tale ipotesi, dovendosi ovviamente escludere che ricorra alcun caso di inesigibilità della pretesa tributaria, ricadendosi altrimenti in uno degli altri casi tipizzati dalla norma, una tale esigenza di tutela non è senz'altro apprezzabile, anzi è vero il contrario.

Sotto il profilo teleologico si deve pertanto escludere che il pagamento ante ruolo previsto dalla norma possa non essere stato a totale estinzione della pretesa tributaria. Purtroppo resta il fatto che la stessa

tace sugli effetti che debba avere avuto il pagamento del contribuente per i fini che ci occupano e quindi un'interpretazione più aderente al testo va nel senso opposto di attribuire efficacia sospensiva anche al pagamento parziale.

Nonostante si debba propendere per la tesi più restrittiva, non si può trascurare il fatto che al concessionario non è rimesso alcun potere di valutazione dei fatti adottati dal contribuente a fondamento dell'istanza di sospensione, né dunque di interpretazione della norma regolatrice dell'istituto in commento. Ciò implica che nell'ipotesi sopra esaminata, nel momento stesso in cui il contribuente presenti l'istanza di sospensione adducendo il compimento, prima della formazione del ruolo, di un pagamento imputato al debito tributario iscritto, il concessionario è comunque obbligato a sospendere la procedura di riscossione e a rimettere gli atti all'ente creditore, cui poi competerà l'esame della fattispecie concreta.

Questo per dire che comunque si voglia leggere la norma, in mancanza ancora di una prassi applicativa dell'istituto, per l'ottenimento della sospensione cautelare de qua sarà del tutto irrilevante il tipo di pagamento eseguito ante ruolo dal contribuente e posto a fondamento della domanda.

4. Termine di presentazione dell'istanza.

Il termine di novanta giorni per la proposizione dell'istanza viene fatto decorrere dalla norma dal primo atto utile di riscossione o di un atto esecutivo o cautelare.

Vediamo i singoli casi.

4.1. Dal primo atto di riscossione utile...

Iniziamo col dare un contenuto al concetto di primo atto di riscossione utile.

Sappiamo che le forme in cui tradizionalmente si realizza la riscossione sono la ritenuta diretta, il versamento diretto, il ruolo, l'ingiunzione fiscale e - di recente introduzione - l'avviso di accertamento (o di addebito) esecutivo.

Esclusi ritenuta, versamento e ingiunzione fiscale, i primi due in quanto formati in un momento antecedente all'affidamento della riscossione al concessionario e quindi estranei all'ambito di applicazione dell'istituto e il terzo poiché non previsto dalla norma in commento, restano da analizzare ruolo e avviso.

A mezzo ruolo sappiamo riscuotersi le imposte per le quali non sia prevista la ritenuta diretta o il versamento diretto oppure non sia avvenuto il pagamento; esso è portato a conoscenza del contribuente mediante la notifica della relativa cartella. Ebbene, atteso che ruolo e cartella costituiscono l'atto immediatamente precedente l'avvio dell'esecuzione forzata o l'applicazione di una misura conservativa e che sia l'una che l'altra sono oggetto di autonoma previsione da parte della norma regolatrice dell'istituto, si deve dedurre, anche in funzione di quanto detto poco sopra, che per primo atto di riscossione debba intendersi la notifica, appunto, di ruolo e cartella.

E' vero che nei casi in cui il ruolo si sia formato a seguito di un omesso o parziale versamento, esiste almeno un atto prodromico con cui l'ente impositore abbia richiesto al contribuente il pagamento del tributo, quindi un atto formalmente di riscossione in quanto idoneo a portare a conoscenza del debitore l'esistenza di una pretesa tributaria nei suoi confronti e a richiederne il pagamento; ma lo è altrettanto che la norma individua nel solo concessionario il soggetto legittimato a ricevere l'istanza di sospensione della riscossione. Nulla quindi può far concludere che il primo atto di riscossione possa porsi in un

momento antecedente alla notifica del ruolo.

Passando agli avvisi di accertamento o di addebito esecutivi, la questione risiede nel fatto che tali atti vengono trasmessi al concessionario solo dopo trascorsi trenta giorni dalla scadenza del termine per l'adempimento spontaneo (salvo pericolo nel ritardo). Quindi, nonostante che tali avvisi siano necessariamente da ricondurre nell'alveo degli atti di riscossione nell'accezione data sopra, la loro notifica al contribuente non è comunque idonea a legittimare la proposizione della domanda di sospensione della procedura; conclusione più che logica visto che ragionando a contrario, l'istanza sarebbe presentata a un soggetto - il concessionario - non ancora investito dell'azione di recupero e come tale non legittimato a riceverla.

Nel caso di avviso esecutivo la domanda di sospensione potrà quindi essere presentata solo al compimento di un atto dell'esecuzione o cautelare oppure al momento della notifica dell'avviso ex art. 50, comma 2 D.P.R. 602/1973.

4.2 (segue)...a un atto dell'esecuzione...

In alternativa al compimento del primo atto di riscossione, la sospensiva cautelare in commento può essere richiesta dal contribuente anche al compimento in un atto dell'esecuzione.

Ciò che appare da subito degno di attenzione è il fatto che la norma distingue tra primo atto di riscossione e atto dell'esecuzione, nonostante che un atto esecutivo sia prima ancora un atto di riscossione, sussistendo tra i due un rapporto di species a genus. Ciò ha conseguenze di non poco conto.

Più precisamente, nella riscossione mediante ruolo l'inizio della procedura esecutiva presuppone la precedente notifica della cartella di pagamento, quindi il compimento, come si è avuto modo di dire, del primo atto di riscossione; notifica del ruolo (primo atto di riscossione) ed esecuzione forzata si pongono quindi tra loro in un rapporto di successione logico-cronologica e tanto la prima che la seconda sono dette autonomamente idonee a legittimare la proposizione della domanda di sospensione che si commenta. Sul piano fattuale questo significa attribuire al contribuente che non abbia presentato l'istanza nei novanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, la facoltà di proporre la domanda al compimento un successivo atto di esecuzione; nella riscossione mediante ruolo ciò significa riconoscere al contribuente un doppio termine per l'esercizio del diritto de quo.

Pur non essendo questa la sede per discuterne, non si può tacere il fatto che la norma, per come attualmente formulata, finisca per privilegiare i contribuenti nei cui confronti si proceda alla riscossione mediante ruolo, rispetto a quelli verso cui l'azione si espliciti tramite avviso di accertamento (o di addebito) esecutivo, pur non sussistendo apparenti valide ragioni giustificative di un tale trattamento differenziato (ricordiamo che la ratio della norma è in entrambi i casi di evitare la causazione o l'aggravamento di un pregiudizio ingiusto a carico del contribuente).

Il fatto poi che la norma faccia decorrere il termine per la proposizione dell'istanza dal compimento un generico atto dell'esecuzione, che quindi potrebbe essere tanto il primo quanto un qualunque altro atto compiuto nel corso di essa, significa inoltre che in qualunque stato il processo esecutivo si trovi, il contribuente potrà sempre presentare la domanda e quindi a provocarne - quantomeno temporaneamente - la sospensione.

E' sì vero, si osserva a tale ultimo riguardo, che se il fine della norma è realizzare un superiore interesse pubblico al buon andamento dell'azione amministrativa, e solo in via mediata tutelare il contribuente da eventuali sviamenti di tale azione dal solco della legittimità, allora non dovrebbe attribuirsi rilievo al momento in cui tale interesse (e tale tutela) si realizzino, perché comunque sovraordinati rispetto all'economicità dell'azione stessa; ma non si può tacere che una siffatta formulazione della norma esponga il sistema erariale al sostenimento di costi che potrebbero poi essere immobilizzati per effetto della sospensione accordata anche dall'ente creditore (o anche irripetibili in caso di estinzione della pretesa

tributaria).

E' in virtù di una tale esigenza che parrebbe doversi spiegare l'individuazione nel primo atto di riscossione dell'inizio della decorrenza del termine per la proposizione dell'istanza di sospensione. Tuttavia una previsione analoga manca nel caso della procedura esecutiva (o cautelare), pur non sussistendo prima facie idonee ragioni argomentative che giustificano la diversa disciplina.

4.3 (segue)...a un atto cautelare.

Valendo qui le medesime considerazioni svolte poco sopra circa le conseguenze del generico rinvio a un qualunque atto della procedura esecutiva (ora, cautelare), il maggior problema che si pone attiene a che cosa debba intendersi per tutela cautelare e quali siano le relative misure da cui si possa far discendere l'applicazione dell'istituto in commento.

Ricordiamo in principio che il fatto che l'istanza di sospensione debba essere presentata al concessionario, postula, nel caso di riscossione mediante ruolo, che sia stata già eseguita la notifica della cartella di pagamento, mentre in ipotesi di riscossione mediante avviso di accertamento (o di addebito) esecutivo, che il contribuente non abbia provveduto al pagamento e che sia scaduto il termine dilatorio (trenta giorni dalla scadenza del pagamento) per l'affidamento della riscossione al concessionario e quello successivo di sospensione dell'azione esattiva (centottanta giorni dall'affidamento) di cui all'art. 29, comma 1, lett. b) D.L. 78/2010 (salvo pericolo nel ritardo).

E' in funzione di questo quadro che si deve operare e il non facile coordinamento cui ci si appresta.

Nel diritto tributario la tutela cautelare si realizza mediante la procedura di iscrizione di ipoteca o di sequestro conservativo di cui all'art. 22 D.Lgs. 472/1997 in combinato disposto con l'art. 27, commi 5, 6, e 7 del D.L. 185/2008, convertito in L. 2/2009.

Non entrando nello specifico dell'ambito oggettivo di applicazione delle due misure, ciò che qui si deve notare è che il comma 7 ultimo citato, come modificato in sede di conversione del decreto legge (nella formulazione originaria era previsto che le misure cautelari perdessero di efficacia con la scadenza del termine per il pagamento della cartella), afferma che ipoteca e sequestro conservativo conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado in favore del concessionario che ha in carico il ruolo, che può procedere in executivis sui beni ipotecati o sequestrati.

Una tale precisazione non lascia adito a dubbi: la richiesta e l'esecuzione delle suddette misure devono necessariamente porsi in un momento temporale precedente l'affidamento della riscossione al concessionario; non sarebbe infatti possibile attribuire al concetto di conservazione degli effetti un significato diverso da quello che vede una successione logico-temporale tra l'azione dell'ente impositore e quella, successiva, del concessionario.

Ora, tenendo conto che il dies a quo per la proposizione dell'istanza in commento inizierebbe in tali ipotesi a decorrere da un momento precedente l'affidamento dell'esazione al concessionario e che quest'ultimo è l'unico legittimato a riceverla, è più che plausibile che il termine giunga a scadenza prima dell'intervento del concessionario; ciò si risolverebbe chiaramente in un difetto di tutela per il contribuente e più in generale in una inutilità sostanziale dello strumento e quindi in una vanificazione dell'intento del Legislatore.

Si è tuttavia detto che il fine della norma in commento è sospendere cautelativamente l'azione del concessionario e in relazione a esso la stessa indica una serie di atti il cui compimento determina l'inizio della decorrenza del termine per la proposizione della relativa istanza. Se questo è vero, allora gli atti che segnano il dies a quo devono necessariamente essere atti della procedura di riscossione; sarebbe infatti inammissibile, sul piano logico, una domanda volta a ottenere la sospensione di una procedura non ancora

iniziata. Quindi, poiché la procedura di riscossione è di competenza del concessionario, allora tali atti devono necessariamente essere allo stesso riconducibili.

Il punto è che il concessionario non è però legittimato a richiedere l'applicazione di misure cautelari, di sola competenza dell'ente impositore, ma solo di misure conservative, che sono l'ipoteca legale (art. 77 D.P.R. 602/1973) o il fermo amministrativo (art. 86 D.P.R. 602/1973).

In considerazione di ciò si propende pertanto per leggere il riferimento operato alla tutela cautelare come invero fatto a quella conservativa. Qualora poi si volesse qualificare le misure di cautela spettanti al concessionario come atti di tutela cautelare, affermando quindi la correttezza terminologica della norma, sarebbero comunque da escludersi, per le ragioni poc'anzi viste, le misure previste dall'art. 22 D.Lgs. 472/1997.

Proseguendo a questo punto con un breve esame delle misure conservative citate, si ricorda che l'ipoteca legale si costituisce mediante iscrizione del vincolo nei registri immobiliari su istanza del concessionario. Diversamente dal fermo amministrativo, nessuna norma, neppure regolamentare, prevede che dell'avvenuta iscrizione si debba dare avviso al contribuente; l'esistenza di un tale obbligo si potrebbe al più far discendere dalla lettura combinata degli artt. 6 e 17 dello Statuto del contribuente (L. 212/2000), ma comunque nulla di espreso è attualmente previsto. V'è comunque da dire che quand'anche inviato, tale avviso non può comunque ritenersi un atto della procedura conservativa in senso stretto, non solo perché non previsto dall'ordinamento, ma in quanto al momento del suo invio al contribuente la misura, sotto il profilo genetico, si è già esaurita.

In caso poi di mancanza dell'avviso, l'atto della procedura cautelare (leggi: conservativa) cui la norma riconduce l'inizio della pendenza del termine per la proposizione dell'istanza in argomento, sarebbe compiuto senza che il contribuente ne fosse messo a conoscenza, ergo s'imputerebbe a quest'ultimo l'onere di compiere un dato atto entro un dato termine senza però metterlo a conoscenza della pendenza di esso. In una simile ipotesi sarebbe quindi più appropriato individuare il dies a quo nel momento in cui il contribuente abbia preso conoscenza effettiva dell'iscrizione.

Resta comunque il problema che indipendentemente dall'avviso, che non è un atto della procedura cautelare, l'ipoteca legale si perfeziona con un unico adempimento non recettizio, che significa, accedendo a un'interpretazione restrittiva della norma nei termini già detti, che neppure esiste un atto da cui far decorrere il termine per la proposizione dell'istanza de qua.

Proseguendo, il fermo amministrativo si esegue invece mediante iscrizione del provvedimento nei registri mobiliari in cui il bene oggetto è iscritto, dandone poi notifica al contribuente a cura del concessionario istante. L'iscrizione dev'essere preceduta da un preavviso contenente un'ulteriore intimazione al pagamento del debito tributario entro i successivi venti giorni, trascorsi i quali, in mancanza di adempimento, lo stesso avrà valore di comunicazione di fermo.

Non essendo questa la sede per approfondire il tema degli effetti del preavviso, ricostruito così l'istituto la domanda di sospensione potrà essere presentata al concessionario sin dal ricevimento di detto atto da parte del contribuente, quale primo (e secondo parte degli interpreti, unico) atto della procedura.

Ad ogni modo, indipendentemente dalla misura conservativa che il concessionario intenda applicare, riprendendo la considerazione svolta in apertura di paragrafo, l'esistenza anche in questo caso del generico riferimento a un qualunque atto della tutela cautelare ai fini della decorrenza del termine per la presentazione dell'istanza di sospensiva de qua, conduce adesso ad attribuire al contribuente nei cui confronti si proceda mediante ruolo, un triplice termine per proporre la domanda, avvalorando la tesi dell'esistenza di un (non giustificato) favor rispetto alle altre modalità di riscossione.

4.4 Natura del termine.

In precedenza si è detto della duplicazione (o addirittura triplicazione) del termine per la presentazione

della domanda di sospensione potestativa della procedura di riscossione.

C'è adesso da dire che tali conclusioni sono state rassegnate senza tenere conto della natura di detto termine, che è ora oggetto di indagine.

Partiamo col dire che il dato letterale a disposizione è in parte contraddittorio: il dies a quo viene infatti indicato dalla norma ora nel compimento del primo atto di riscossione, ora in quello in un atto esecutivo o cautelare.

Si è detto che il riferimento al compimento di un generico atto della procedura esecutiva o cautelare (leggi: conservativa) porta seco la conclusione che il contribuente possa proporre l'istanza in qualunque momento, non necessariamente quindi entro novanta giorni dall'atto introduttivo.

Bene, ora si può dire che accedendo a una tale interpretazione risulta ben difficile attribuire un effetto decadenziale al termine in esame; ogni atto dell'esecuzione o della procedura cautelare appare infatti suscettibile, per come formulata la norma, di fissare l'inizio della pendenza del termine per la presentazione dell'istanza; quindi, una volta che sia scaduto in relazione a un qualche atto, esso riprenderà a decorrere nuovamente dal compimento di quello successivo e così di seguito fino al termine della procedura.

Chiaramente, escluso che si tratti di un termine a decadenza per le procedure esecutive e conservative, ragioni di coerenza esegetica portano a estendere tale conclusione al primo atto di riscossione.

A un simile risultato si perviene anche da una lettura sistematica della norma, che in quanto più generale della precedente è idonea a imporsi anche nel caso che si voglia (non condivisibilmente) porre il dies a quo nelle azioni esecutive e cautelari nel relativo atto introduttivo.

Molto semplicemente, la scadenza di un termine legale può avere effetti decadenziali solo se ciò sia espressamente previsto da una determinata norma (ex pluribus, si vedano gli artt. 25, 28-bis, 37, 38, 43 e 82 D.P.R. 602/1973) e dato che in quella in esame una tale sanzione manca, va da sé che il termine da essa posto ai fini della proposizione della domanda di sospensione in commento debba intendersi meramente ordinatorio.

5. Effetti della presentazione dell'istanza.

Altro aspetto su cui soffermarsi sono gli effetti della proposizione dell'istanza. Più precisamente ci si deve chiedere se essa sospenda il titolo esecutivo, la procedura di riscossione o entrambi.

E' opportuno ricordare in limine che scopo della norma è provocare la sospensione cautelare della procedura di riscossione in via preliminare e propedeutica al riesame della pretesa tributaria da parte dell'ente impositore, realizzando una tutela temporanea del contribuente da un eventuale illegittimo proseguimento dell'azione erariale, in modo da non aggravarne la sfera giuridica (anche, ma non solo patrimoniale) qualora le ragioni della domanda di autotutela risultino fondate.

Essa dunque realizza in primis, che è ciò che qui interessa, una sospensione ex lege della procedura di riscossione e in secundis la conferma eventuale di tale effetto, che comporta il passaggio da una sospensione legale a una sospensione autoritativa, oppure la sua revoca oppure anche l'ultrattività della sospensione legale fino al compimento del termine per aversi l'estinzione della pretesa tributaria.

Quindi, qualora il titolo esecutivo già sia stato sospeso (o annullato), l'istanza potrà solo determinare la

sospensione della procedura di riscossione; negli altri casi, la domanda avrà invece un duplice effetto, legato l'uno all'altro da un rapporto di presupposizione necessaria, il primo sempre sospensivo della riscossione e il secondo - eventuale - contemporaneamente confermativo del primo e sospensivo del titolo esecutivo, salvo sgravio e quindi estinzione dell'azione esattiva.

6. Rapporti con i giudizi pendenti.

6.1 Le impugnazioni.

Altro tema d'indagine è il coordinamento degli effetti dell'istituto con gli eventuali giudizi d'impugnazione e di esecuzione pendenti.

Le impugnazioni pendenti non destano particolari problemi, in quanto gli effetti sospensivi della procedura di riscossione restano relegati al di fuori del giudizio, che quindi procede. Qualora l'ente impositore dovesse però procedere allo sgravio del debito tributario a seguito dell'esame dell'istanza del contribuente, allora il processo necessariamente si estinguerebbe per sopraggiunta cessazione della materia del contendere.

Attenzione dev'essere però riservata all'ipotesi in cui sia in contestazione il fermo amministrativo (non per vizi propri, ma dell'atto presupposto). In particolare, alla luce del prevalente orientamento giurisprudenziale secondo cui è impugnabile già il preavviso di fermo, è opportuno domandarsi se la proposizione dell'istanza de qua sia idonea a determinare la sospensione del termine del preavviso.

La risposta è affermativa.

Sospendere l'azione del concessionario significa bloccarne gli effetti; se allora nell'ipotesi adesso al vaglio si escludesse che la proposizione dell'istanza possa sospendere il termine del preavviso di fermo, tale misura comunque si perfezionerebbe, finendo per privare di significato l'istituto commentato.

Si potrebbe sostenere che ancorché perfezionatasi il vincolo nonostante la proposizione della domanda di sospensione in pendenza del preavviso, il fermo, ancorché perfezionato, sarebbe temporaneamente inefficace, legittimando il contribuente a continuare nell'uso del bene. E' senza dubbio una tesi che ha il pregio di non vanificare l'efficacia dell'istituto, ma comunque non appare coerente con la ratio della norma.

Se lo scopo dell'istituto è infatti realizzare il superiore interesse pubblico al buon andamento e alla legalità dell'azione erariale e solo indirettamente di garantire il contribuente da eventuali vizi inficianti la illegittimità di tale azione, allora lo strumento tramite cui l'ordinamento intende perseguire tale scopo deve poter anzitutto prevenire che gli effetti pregiudizievoli dell'azione amministrativa potenzialmente illegittima si riversino nella sfera giuridica del contribuente.

Per tale ragione, e per il fatto che quest'ultimo non è portatore solamente di un diritto all'integrità patrimoniale, si è dell'idea che la proposizione dell'istanza durante la pendenza del preavviso abbia quale effetto quello di sospendere il termine, che riprenderà a decorrere nel caso di mancata conferma dell'effetto sospensivo da parte dell'ente creditore.

6.2 L'esecuzione forzata.

Nel caso in cui il concessionario abbia avviato l'esecuzione forzata, la sospensione potestativa dell'azione di riscossione ottenuta mediante la proposizione dell'istanza de qua si rifletterà necessariamente

all'interno della procedura esecutiva, che dovrà essere immediatamente arrestata fino alla pronuncia dell'ente creditore. Questo, tenuto conto del fatto che in sede esecutiva la sospensione della procedura può essere disposta solo in presenza di gravi motivi e di pericolo di danno irreparabile (art. 60 D.P.R. 602/1973) e che il silenzio qualificato di dell'ente impositore comporta l'estinzione dell'obbligazione tributaria, rappresenta senz'altro un indubbio vantaggio per il contribuente, che può pervenire alla medesima cautela che potrebbe ottenere in seno al processo esecutivo, senza però che debbano ricorrere i presupposti per la concessione della misura giudiziale (oltre ad avere la possibilità - più o meno remota - di vedersi estinguere il debito tributario per il quale si procede nei suoi confronti).

Da un punto di vista processuale, si ritiene che la sospensiva potestativa determini un'ipotesi di sospensione legale dell'esecuzione ai sensi dell'art. 623 c.p.c..

Vi si perviene muovendo da due fronti.

Sotto un primo aspetto, sebbene la norma non affermi in modo esplicito che la sospensione della riscossione determina la sospensione del processo esecutivo eventualmente incoato dal concessionario, è pur sempre vero che l'esecuzione costituisce una delle modalità in cui si esplica la prima; se è dunque la riscossione a essere sospesa nella propria interezza, allora devono intendersi necessariamente sospese ipso facto tutte le attività tramite cui essa si esplica.

Sotto un altro aspetto, se l'arresto della procedura di riscossione comporta (e non può essere altrimenti) l'automatica sospensione di ogni iniziativa del concessionario volta al recupero della pretesa tributaria, tra cui quindi anche l'eventuale azione esecutiva, atteso che il processo esecutivo può essere sospeso solo per legge o per ordine del giudice dell'esecuzione ai sensi del citato art. 623 c.p.c. e che la sospensione giudiziale può aversi solo in caso di opposizione ex artt. 615, 617, 619 o 512 c.p.c., non resta che ricondurre l'ipotesi in commento entro l'alveo della sospensione ex lege.

7. La tutela del contribuente contro l'inadempimento del concessionario all'ordine di sospensione.

L'ultimo aspetto da analizzare riguarda gli strumenti di tutela che il contribuente ha nei confronti del concessionario che nonostante abbia ricevuto l'istanza in commento, non sospenda la riscossione.

Ora, che la riscossione avvenga mediante ruolo o avviso di accertamento (o di addebito) esecutivo, i possibili atti successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso (o in via residuale dell'avviso ex art. 50, comma 2 D.P.R. 602/1073 in caso sia trascorso un anno dalla notifica dei primi) sono gli stessi: l'avvio dell'esecuzione forzata o l'applicazione di una misura conservativa.

Nel primo caso, mancando i presupposti per l'inizio del pignoramento, la contestazione avrà per oggetto l'inesistenza del diritto del concessionario di procedere in executivis, quindi avrà le forme di un'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615, comma 2 c.p.c. e sarà di competenza del giudice ordinario.

Il punto è però delicato. Secondo il disposto dell'art. 57, comma 1, lett. a) D.P.R. 602/1973, l'opposizione all'esecuzione è consentita solamente nei limiti in cui si contesti la pignorabilità dei beni. Senza entrare nel merito del dibattito, estraneo a questa sede, ci si limita a osservare che secondo l'orientamento delineato dalle SS.UU. (ord. 14701/2006) pare doversi ammettere l'esperibilità dell'opposizione all'esecuzione anche, nel caso, di difetto dei presupposti dell'azione esecutiva. Anche perché se da un lato l'art. 2, comma 1 D.Lgs. 546/1992 esclude dall'ambito della giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, rinviando per la relativa disciplina al D.P.R. 602/1973 e se quest'ultimo però esclude l'esperibilità dell'opposizione all'infuori dei casi di impignorabilità dei beni, il contribuente si troverebbe di fatto privato di accesso alla tutela giurisdizionale.

Se poi, non entrando nel merito del dibattito, si volesse comunque devolvere la controversia alla cognizione della giurisdizione tributaria, l'eventuale sospensiva concessa dal giudice speciale determinerebbe una nuova ipotesi di sospensione legale dell'esecuzione ex art. 623 c.p.c..

Nella seconda ipotesi, la contestazione del diritto del concessionario ad applicare una misura conservativa si risolverà senz'altro in un'impugnazione tributaria, giusta la riconduzione della fattispecie entro il novero degli atti autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art. 19, lett. e-bis) ed e-ter) D.Lgs. 546/1992. Si è del parere che trattandosi di una violazione oggettiva di una norma di legge da parte del concessionario, non suscettibile quindi di alcuna interpretazione da parte del giudice, quest'ultimo, su istanza del contribuente, dovrebbe necessariamente sospendere l'efficacia dell'atto impugnato pur in mancanza dei presupposti di cui all'art. 47 D.Lgs. 546/1992.

L'opposizione tributaria si avrà anche qualora l'istanza de qua venga proposta in pendenza del termine del preavviso di fermo amministrativo, sì da sospenderne il decorso, e il concessionario comunque proceda con l'iscrizione del vincolo. Pure in questo caso, infatti, il contribuente andrebbe a contestare la legittimità dell'apposizione della misura conservativa, accertamento che come appena detto rientra nella giurisdizione tributaria. Qui però, ragionando allo stato attuale cioè in mancanza ancora di una prassi applicativa dell'istituto, si dubita che la tutela cautelare giudiziale possa essere concessa in difetto dei presupposti di cui al citato art. 47, essendo la tesi secondo cui la proposizione della suddetta istanza sospende il preavviso origina da una mera interpretazione della norma regolatrice.

Qualora infine l'istanza di sospensione venga proposta in costanza di azione esecutiva, che si è detto sospesa ex lege ai sensi dell'art. 623 c.p.c., l'eventuale compimento di un ulteriore atto nel processo esecutivo da parte del concessionario legittimerà il contribuente a opporvisi con ricorso ex art. 617 c.p.c.. Valgono in questo ultimo caso le stesse considerazioni svolte sopra riguardo all'esperibilità dell'opposizione all'esecuzione (l'art. 57, comma 1, lett. b) D.P.R. 602/1973 circoscrive infatti l'accesso al ricorso solo in caso di controversie concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo).

Resta comunque fermo, in chiusura, il diritto del contribuente ad agire nei confronti del concessionario per il risarcimento del danno, ai sensi dell'art. 59 D.P.R. 602/1973.

8. Conclusioni.

Lo strumento di tutela potestativa che si è qui brevemente commentato, rappresenta sicuramente un indubbio vantaggio per il contribuente, che può adesso beneficiare di una protezione cautelare immediata, non rimessa alla discrezione del concessionario, effettiva e cogente.

E' però altrettanto vero che la formulazione attuale della norma è sotto certi aspetti inspiegabilmente e gravemente lacunosa; si è certi che tali vuoti potranno essere colmati dall'opera di giudici e interpreti, ma si auspica comunque un intervento del Legislatore, quantomeno volto a includere l'ingiunzione fiscale nell'ambito di applicazione dell'istituto, oggi strumento cardine per la riscossione dei tributi degli enti locali, rispetto alla quale non si comprende per quale ragione il contribuente non dovrebbe beneficiare della tutela accordata dall'istituto commentato.

<https://www.diritto.it/prime-riflessioni-sulla-sospensione-cautelare-della-procedura-di-riscossione/>