

“Tutela del contribuente: profili di illegittimità e infondatezza della pretesa tributaria - impugnabilità del titolo esattivo per vizi, errori e violazioni della competenza dell'autorità fiscale dello stato di destinazione”

Autore: Angela Gerarda Fasulo

In: Diritto tributario

Il modello comunitario definito dalla direttiva n. 2010/24/UE, in ordine alle modalità ed ai termini disposti in funzione del recupero dei crediti tributari, ha voluto regolare i rapporti tra amministrazioni, ai quali è sempre rimasto, almeno formalmente, estraneo il contribuente. L'intervento comunitario, in questo caso, è stato determinante per vincere la ritrosia degli Stati, trincerati dietro la sovranità impositiva, anche nel diritto formale: ben attenti ad impedire che il proprio ordinamento potesse essere penetrato da titoli esecutivi che, provenienti da altre amministrazioni, potessero essere pericolosi sia per le integrità patrimoniali, sia per gli esiti di una possibile e successiva procedura esecutiva, per contribuenti sottoposti alla loro giurisdizione come fiscalmente residenti di diritto o di fatto.

D'altra parte, i Paesi avrebbero comunque dovuto rassegnarsi a cooperare, anche senza l'intervento comunitario, per poter recuperare i propri crediti nei confronti di soggetti passivi sottoposti ad un'amministrazione estera. Al riguardo l'art. 14 dir. 2010/24/UE dispone che le controversie concernenti il credito, il titolo iniziale che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente o il titolo uniforme che consente l'esecuzione nello Stato membro adito nonché le controversie riguardanti la validità di una notifica effettuata da un'autorità competente

dello Stato membro richiedente rientrano nella competenza degli organismi competenti dello Stato membro richiedente. Se nel corso della procedura di recupero un soggetto interessato contesta il credito, il titolo iniziale che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente o il titolo uniforme che consente l'esecuzione nello Stato membro adito, l'autorità adita informa tale soggetto che l'azione deve essere da esso promossa dinanzi all'organo competente dello Stato membro richiedente in conformità delle norme di

legge in esso vigenti. Dispone inoltre che le controversie concernenti le misure esecutive adottate nello Stato membro adito o la validità di una notifica effettuata da un'autorità competente dello Stato membro adito sono portate dinanzi all'organo competente di tale Stato membro in conformità delle disposizioni legislative e regolamentari in esso vigenti. Qualora l'azione sia stata promossa innanzi all'organo competente dello Stato membro richiedente, l'autorità richiedente ne informa l'autorità adita e indica gli elementi del credito che non sono oggetto di contestazione.

Non appena riceve le informazioni richieste da parte dell'autorità richiedente o dal soggetto interessato, l'autorità adita sospende la procedura di esecuzione per quanto riguarda la parte contestata del credito in attesa della decisione dell'organo competente in materia, salvo domanda contraria formulata dall'autorità richiedente ai sensi del terzo comma del presente paragrafo. Dispone inoltre il medesimo articolo che, su domanda dell'autorità richiedente, o se lo ritiene altrimenti necessario, e fatto salvo l'articolo 16, l'autorità adita può adottare misure cautelari per garantire il recupero, se le disposizioni legislative o regolamentari in vigore nello Stato membro adito lo consentono.

Pertanto, l'autorità richiedente può chiedere, in conformità delle disposizioni legislative e regolamentari e delle prassi amministrative vigenti nello Stato membro richiedente, all'autorità adita di recuperare un credito contestato o la parte contestata di un credito se le disposizioni legislative e regolamentari e le prassi amministrative vigenti nello Stato membro adito consentono tale azione. Le domande di questo tipo devono essere motivate. Se l'esito della contestazione risulta favorevole al debitore, l'autorità richiedente è tenuta alla restituzione di ogni importo recuperato unitamente ad ogni compensazione dovuta, secondo la legislazione in vigore nello Stato membro adito.

Se le autorità competenti dello Stato membro richiedente o dello Stato membro adito hanno avviato una procedura amichevole, e l'esito della procedura può avere un'incidenza sul credito per il quale è stata richiesta l'assistenza, le misure di recupero sono sospese o interrotte fino alla conclusione della procedura, a meno che non si vogliano far valere vizi. In caso lo stesso intenda

far valere vizi del titolo dovrà rivolgersi alle autorità dello Stato in cui sono maturati tali crediti tributari, ovvero presso lo Stato richiedente, con la finalità di promuovere un riesame del merito dell'intera vicenda.

Se l'impugnazione viene notificata alle autorità fiscali dello Stato di destinazione, la procedura di riscossione coattiva si sospende, salva l'adozione di misure cautelari.

L'opposizione del contribuente può essere effettuata anche presso lo Stato di destinazione, ma solamente in caso di vizi formali:

per
errori di calcolo, o di identificazione del contribuente, vizi di notifica, e violazione della competenza, dell'atto di riscossione effettuato nello Stato di destinazione medesimo.

Se, invece, il contribuente intende lamentare violazioni di natura procedurale, dovrà adire le corti dello Stato richiesto, con evidente aggravio di costi.

Le tutele, quindi, grazie al riparto delle competenze per oggetto, restano intimamente e coerentemente connesse, perché entrambe corrispondenti all'attuazione della collaborazione secondo il modello della direttiva.

Inoltre, si può dire che l'affermata esigenza che oggetto di assistenza siano solo crediti non contestati realizza in modo soddisfacente l'equilibrio tra le ragioni fiscali e l'interesse del contribuente;

la giustiziabilità dell'atto di accertamento che, difatti, coinvolgerà da subito anche il titolo esecutivo italiano, impedendo alla stessa autorità tratti di un caso di estrema urgenza per frode o insolvenza.

Il potere del richiedente di presentare domanda di recupero, fin tanto che il credito o il titolo saranno contestati nello Stato membro richiedente.

Prima che all'avviso di accertamento venisse attribuita efficacia esecutiva, invece, l'amministrazione italiana poteva contare sull'assistenza delle amministrazioni estere, che avevano facoltà di iniziare la procedura esecutiva, dando seguito alla richiesta italiana di assistenza per il recupero dei crediti, considerato che l'impugnabilità in Italia del ruolo di riscossione era pur sempre eventuale e, in ogni caso, successiva all'avviso di accertamento. Al verificarsi di tale condizione, l'esecuzione avrebbe potuto, in seguito, essere bloccata, in attesa della decisione del giudice.

La scelta italiana di attribuire efficacia esecutiva all'avviso di accertamento ha, pertanto, costretto all'impugnabilità immediata davanti al giudice tributario, con l'effetto di bloccare fin da subito l'inizio della procedura di assistenza.

L'obiettivo evidentemente perseguito dal legislatore comunitario è quello di non obbligare l'amministrazione estera a procedere in via esecutiva, esponendosi a rischi e responsabilità amministrative e processuali, quando ancora nello Stato richiedente si dubita della fondatezza e della legittimità del credito e del titolo che l'esprime.

Le conseguenze che derivano dalla scelta di unificare accertamento e riscossione, permangono anche quando l'amministrazione richiedente, richieda all'altra autorità, pur in pendenza di controversie sul proprio titolo esecutivo, di iniziare comunque l'azione esecutiva come anche, eventualmente di darvi seguito, qualora già intrapresa, per la tutela di un interesse comunitario. In Italia, prima dell'unificazione, era di certo più agevole per l'autorità italiana spostare sull'urgenza della riscossione, ad esempio, per far fronte alla frode o insolvenza del contribuente, in quanto i profili di legittimità del titolo esecutivo impugnato sarebbero stati limitati a vizi propri. Con l'efficacia esecutiva dell'avviso di accertamento, per contro, i vizi anche del titolo esecutivo si dilatano, essendo integralmente influenzati dai profili che attengono alla legittimità ed alla fondatezza della pretesa tributaria, formalizzata nell'avviso di accertamento medesimo.

L'amministrazione adita, di conseguenza, ben si guarderà dal procedere coattivamente, affrontando relativi costi, responsabilità amministrative e rischi giudiziari, quando il titolo esecutivo sarà fondato su pretese dubbie e fragili, formalizzate nell'avviso di accertamento.

Saranno, poi, gli esiti dell'impugnazione ad incidere, nuovamente, sulla procedura di collaborazione: in caso di conferma di validità ed efficacia del titolo esecutivo, sarà la sentenza, e non il titolo originario, a detenere l'efficacia di fondare l'azione esecutiva dell'amministrazione adita.

Difficile resta comunque conciliare tale attuazione del modello comunitario, caratterizzato com'è da reciproche interrelazioni sulla giustiziabilità nazionale del titolo esecutivo prima e dopo l'inizio della procedura esecutiva nello Stato adito, con un'efficace tutela del contribuente[1]. Egli, infatti, nel modello previsto dalla direttiva n. 2010/24/UE, resta formalmente estraneo alle procedure di assistenza reciproca per il recupero dei crediti.

La possibilità offerta al contribuente dall'art. 14, c. 4, di informare direttamente l'amministrazione richiesta, del fatto che è stata instaurata una controversia sul titolo esecutivo davanti al giudice nazionale, più che il riconoscimento di un diritto con adeguata tutela comunitaria, appare come una garanzia per l'attuazione della procedura. Il contribuente sopperisce, cioè, ai ritardi ed alle carenze dell'amministrazione richiedente.

Non vi è traccia, invece, di una facoltà del contribuente di controllare, presso il giudice tributario nazionale, l'esito sull'azione esecutiva estera della giustiziabilità immediata del titolo esecutivo italiano.

In sostanza, il contribuente rimane estraneo all'efficace attuazione delle disposizioni della direttiva, potendo, pur sempre, contare sul rispetto del modello comunitario, facendo valere la legittimità o no dei comportamenti e degli atti delle autorità interessate.

Proprio in linea alle norme del diritto comunitario, il contribuente avrà facoltà di bloccare un'azione esecutiva dello stato adito, invocando le stesse disposizioni della direttiva che precludono lo svolgimento dell'azione esecutiva, post impugnazione del titolo nella giurisdizione dello Stato richiedente. Inoltre, anche l'osservazione dei diritti fondamentali e dei principi riconosciuti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea si porrebbe a tutela ulteriore dei diritti del contribuente:

In tal modo, il giudice nazionale dell'esecuzione potrebbe controllare che le procedure nazionali non ledano diritti fondamentali, anche quando, alla luce del diritto nazionale, apparirebbero legittime.

Potrebbe essere, poi, il diritto ad una buona amministrazione come il precipuo ed indelebile diritto ad essere informato ed ascoltato, annoverato nella stessa CEDU, a venire in aiuto del contribuente: in violazione a tale diritto, infatti, la direttiva non prevede, per l'amministrazione richiedente, nessun obbligo di informazione preventiva.

Senza informazione, il contribuente non può sapere della richiesta di assistenza, né delle motivazioni adottate dall'amministrazione richiedente per beneficiarne: di conseguenza, non potrà contestare una richiesta che ignora.

Lo stesso dicasi per il diritto ad essere ascoltato: senza un'adeguata informazione e senza un'adeguata conoscenza delle motivazioni, il contribuente non può difendersi in sede nazionale, perché la richiesta di assistenza è stata inoltrata solo all'amministrazione adita; può difendersi, ma senza successo, all'estero, in quanto non può imputare all'amministrazione adita responsabile per la procedura esecutiva, un vizio nella procedura attivata dall'amministrazione richiedente.

Si può, dunque, concludere che, pur essendo stati compiuti nell'ultimo decennio dei piccoli passi avanti, ancora molto resta da fare affinché il contribuente possa ricevere una garanzia completa, non solo formale, ma anche sostanziale, ai propri diritti. Al legislatore comunitario spetterà, dunque, l'ardua sfida

di saper conciliare l'esigenza precipua di corretto funzionamento del mercato interno, con quella, altrettanto fondamentale, di tutela di coloro che di quel mercato interno, sono gli attori principali: **i contribuenti!**

<https://www.diritto.it/tutela-del-contribuente-profilo-di-illegittimita-e-infondatezza-della-pretesa-tributaria-i-mpugnabilita-del-titolo-esattivo-per-vizi-errori-e-violazioni-della-competenza-dell-autorita-fisc/>