

**LE MODIFICHE INTRODOTTE DAI DECRETI
ATTUATIVI DELLA DELEGA FISCALE IN
MATERIA DI SANZIONI E RISCOSSIONE
LA RIFORMA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO
E GLI ISTITUTI DEL RECLAMO E DELLA
MEDIAZIONE**

Torino, 10 ottobre 2016

***Maria Suppa, Avvocato Tributarista,
componente Osservatorio Tecnico e
Docente Esclusivo Anutel***

**LE MODIFICHE INTRODOTTE DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA
DELEGA FISCALE IN MATERIA DI SANZIONI E RISCOSSIONE
LA RIFORMA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E GLI ISTITUTI DEL
RECLAMO E DELLA MEDIAZIONE**

di Maria Suppa, avvocato tributarista

*La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa
che si è svolta a Torino il 10/10/2016*

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL.



**LE MODIFICHE INTRODOTTE DAI
DECRETI ATTUATIVI DELLA DELEGA
FISCALE IN MATERIA DI SANZIONI E
RISCOSSIONE
LA RIFORMA DEL CONTENZIOSO
TRIBUTARIO E GLI ISTITUTI DEL
RECLAMO E DELLA MEDIAZIONE**

Torino, 10 ottobre 2016

***Maria Suppa, Avvocato Tributarista,
componente Osservatorio Tecnico e
Docente Esclusivo Anutel***

IL NUOVO ISTITUTO DEL RECLAMO/MEDIAZIONE, EX ART.17-BIS, DLGS 546/1992

Ambito oggettivo di operatività

Rientrano nel nuovo istituto tutte le controversie tributarie di valore non superiore a ventimila euro, anche quelle relative agli atti impugnabili non elencati nell'art.19, D.Lgs 546/1992, nonché le controversie catastali (classamento, rendita ecc.).

Sono soggetti alla nuova procedura, sia gli Enti locali che l'Agenzie delle Entrate, delle dogane e dei monopoli, nonché gli agenti della riscossione e soggetti iscritti all'albo di cui all'art.53, D.Lgs 15/12/1997, 446 (l'applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione solo se compatibile).

Il ricorso, che deve avere tutti i requisiti prescritti dagli artt.18, 20,21 e 22, D.Lgs 546/1992, produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Il ricorso deve avere il ricorso non è procedibile sino alla scadenza del termine di novanta giorni* dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura.

Se il ricorso proposto è inammissibile (perché tardivo o rif.ad atto non impugnabile), la procedura si instaura comunque.

Se, invece, il ricorso è proposto avverso una causa non reclamabile, la procedura non si instaura e decorrono i normali termini di costituzione in giudizio.

L'Ente locale deve procedere all'esame del reclamo ovvero deve esaminare i motivi di ricorso; il ricorrente non è tenuto ad allegare alcun documento.

La valutazione del reclamo, così come dell'eventuale proposta di mediazione, non impone il contraddittorio con il contribuente che però potrà essere esperito (anche allo scopo di richiedere la produzione di documenti) se ritenuto proficuo.

L'Ente locale può accogliere il reclamo, in questo caso, procede all'emissione di un provvedimento motivato di annullamento dell'atto impositivo da comunicare al contribuente.

Qualora, invece, l'Ente locale intenda rigettare il reclamo, deve emettere un provvedimento di rigetto succintamente motivato da comunicare al contribuente.

Se vi è una proposta di mediazione, l'Ente deve valutarla e all'esito può decidere di accogliere la proposta formulata dal contribuente, in tal caso, le parti predisporranno l'accordo di mediazione, ovvero di formulare una controproposta.

Se manca una proposta di mediazione da parte del contribuente, l'Ente deve valutare la

possibilità di proporre una d'ufficio e all'esito dell'istruttoria fare una proposta di mediazione e invitare, quindi, il contribuente al contraddittorio, ovvero emettere un provvedimento succintamente motivato nel quale rappresentare la mancanza dei presupposti per addivenire ad un accordo.

Sul reclamo, sulla proposta di mediazione avanzata dal contribuente o d'ufficio, l'Ente deve decidere avuto riguardo: all'eventuale incertezza delle questioni controverse, il riferimento è all'esistenza o meno, sulla questione oggetto di contestazione, di un orientamento consolidato ovvero di un contrasto nella giurisprudenza; al grado di sostenibilità della pretesa, il riferimento è agli orientamenti giurisprudenziali, ad eventuali vizi formali dell'atto o del ricorso, alla fondatezza della pretesa e alla capacità del Comune di provare in giudizio in maniera adeguata la pretesa avanzata; al principio di economicità dell'azione amministrativa, nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità, buona fede e trasparenza.

Le agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

Per gli altri enti impositori la disposizione si applica compatibilmente con la struttura organizzativa dell'ente.

Nelle controversie aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute o della prima rata (art.8, D.Lgs 218/1997).

Nel caso di mancato pagamento delle rate successive alla prima, si decade dal beneficio della rateazione e l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni ex art.8, D.Lgs 218/1997.

Nelle controversie aventi ad oggetto la restituzione di somme al contribuente, la mediazione si perfeziona al momento della sottoscrizione dell'accordo che deve contenere l'indicazione delle somme dovute e dei tempi e modalità di pagamento e costituisce titolo per il pagamento.

Nelle controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo; gli atti catastali verranno aggiornati a seguito del perfezionamento della mediazione.

Le sanzioni si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo edittale previsto dalla legge.

Il ricorrente si deve costituire in giudizio depositando il ricorso reclamo/mediazione, a pena di inammissibilità, entro trenta giorni decorrenti dalla scadenza dei 90 giorni dalla notifica del ricorso.

Il contribuente deve, a pena d'inammissibilità, depositare lo stesso ricorso reclamo/mediazione.

L'Ente si deve costituire in giudizio con atto di controdeduzioni da depositare entro sessanta giorni (termine ordinatorio) decorrenti dalla scadenza dei 90 giorni dalla notifica del ricorso; nelle controdeduzioni, l'Ente potrà svolgere tutte le difese (difesa piena).

Le spese di giudizio sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento, art.15, co.2-septies, D.Lgs 546/1992.

LA SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO E DELLA SENTENZA

E' possibile chiedere l'istanza di sospensione, anche in secondo grado e in cassazione, al Giudice d'appello dell'esecuzione dell'atto impositivo se da questo può derivargli un danno grave e irreparabile.

E', altresì, possibile proporre istanza di sospensione al Giudice d'appello dell'esecuzione della sentenza di primo grado impugnata in appello in presenza di gravi e fondati motivi, nonché istanza di sospensione al Giudice d'appello dell'esecuzione della sentenza di secondo grado impugnata in cassazione se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile (rileva il solo *periculum in mora*).

Altra importante novità è l'immediata esecutività delle sentenze di condanna di somme a favore del contribuente, nonché l'immediata esecutività delle sentenze sulle controversie catastali.

Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere effettuato entro 90 giorni dalla notifica della sentenza ovvero entro 90 giorni dalla presentazione della garanzia se disposta dal giudice.

Per le somme superiori a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, il giudice può subordinare il pagamento alla prestazione di idonea garanzia*, anche tenuto conto del grado di solvibilità dell'istante.

I costi della garanzia anticipati dal contribuente sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

spese di lite nella fase cautelare, art.15, co.2-quater, D.Lgs 546/1992

LA NUOVA DISCIPLINA SULLE SPESE DI LITE

Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari, la commissione provvede sulle spese della relativa fase.

La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.

La compensazione delle spese di lite si ha solo in caso di soccombenza reciproca o quando sussistono gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate, *art.15, co.2, D.Lgs 546/1992*.

Nelle cause reclamabili, le spese di giudizio di cui al co.1, sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento, *art.15, co.2-septies, D.Lgs 546/1992*.

Nei casi di conciliazione giudiziale, qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata.

Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

L'AUTOTUTELA TRIBUTARIA QUALE STRUMENTO DEFLATTIVO DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Premessa

L'istituto dell'autotutela consiste nella facoltà, riconosciuta dall'ordinamento giuridico alla Pubblica Amministrazione, di riesaminare criticamente la propria attività per eventualmente correggerla mediante l'annullamento totale o parziale (*ex tunc*) o la revoca (*ex nunc*) di atti ritenuti illegittimi o infondati.

Sulla base dei principi generali di diritto amministrativo, l'autotutela (o *jus poenitendi*) rappresenta, pertanto, il potere della Pubblica Amministrazione di riesaminare il proprio operato, laddove la stessa riscontri la presenza di vizi di legittimità del provvedimento adottato, ovvero l'illegittimità di quest'ultimo derivante da illegittimità del procedimento o dei suoi precedenti atti.

L'annullamento o la revoca dell'atto viziato che si ottengono attraverso l'istituto dell'autotutela devono essere volti a garantire che il prelievo fiscale sia conforme ai principi di eguaglianza (art. 3 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Il potere di agire in autotutela è stato introdotto nell'ordinamento tributario dall'art. 68 D.P.R. 287/1992 (successivamente abrogato); oggi la norma "primaria" è quella dell'art.

2 quater, D.L. 30 settembre 1994, n. 564, conv. con modif. con L. 30 novembre 1994, n. 656.

Tale disposizione è stata "attuata" con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 (Regolamento per l'esercizio del potere di autotutela).

L'attribuzione del potere di agire in autotutela anche agli Enti locali è stata disposta dal co.1 ter dell'art.2-quater cit., in base al quale: “ *Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1 bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza*”.

Per quanto concerne Comuni e Province, quindi, al potere regolamentare disciplinato nell'art.52, D.Lgs 446/1997, è affidato il compito di definire procedimenti e criteri per l'esercizio dell'autotutela.

Giova, altresì, sottolineare che l'istituto dell'autotutela ha trovato una sua importante collocazione nello Statuto dei diritti del contribuente (*Legge n. 212 del 27/07/2000, in Gazzetta Ufficiale 31 luglio 2000, n. 177, in vigore dal 1 agosto 2000*).

Infatti, l'articolo 7, comma 2, lett. b), in tema di chiarezza e motivazione degli atti, dispone che gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare l'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela. Analogamente, l'art. 1, co.162, L.27/12/2006, n.296 statuisce che: “...*Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo*”.

L'autotutela come potere discrezionale dell'Ente locale

L'autotutela esprime un potere discrezionale da esercitarsi nell'interesse della stessa P.A. che ha emanato l'atto e non a diretta tutela dei cittadini che hanno a loro disposizione la tutela giurisdizionale avverso i provvedimenti illegittimi dell'interesse pubblico all'annullamento. La discrezionalità consiste, quindi, nella valutazione della rilevanza dell'interesse pubblico.

Secondo la giurisprudenza amministrativa, affinché possa considerarsi correttamente applicato, in sede di autotutela, l'istituto dell'annullamento d'ufficio, è necessaria la contemporanea sussistenza di due presupposti:

- l'illegittimità o infondatezza dell'atto;
- l'interesse pubblico all'annullamento dell'atto.

Quest'ultimo requisito non è integrato nel generico interesse al ripristino della legalità violata (sufficiente per l'annullamento in sede giurisdizionale), ma deve sussistere un interesse pubblico concreto all'eliminazione dell'atto adottato ed al ripristino dello *status quo ante* rispetto all'adozione. In particolare, l'interesse pubblico all'annullamento dell'atto non definitivo deve essere valutato tenendo conto del grado di probabilità di soccombenza dell'Amministrazione alla luce, tra l'altro, degli orientamenti giurisprudenziali in materia; del valore della lite; del costo della difesa delle ragioni dell'Amministrazione, nonché del rischio di dover corrispondere le spese della lite alla controparte.

Oggetto dell'autotutela

Qualsiasi atto tipico e non dell'imposizione tributaria che sia infondato, illegittimo o errato, può essere annullato in autotutela.

L'unico limite all'esercizio dell'autotutela è rappresentato dalla presenza di una sentenza di merito passata in giudicato (giudicato sostanziale).

Al riguardo, infatti, costituisce *jus receptum* che "l'assetto del rapporto tributario definito davanti al Giudice vincola l'Ente impositore e il potere di autotutela della Pubblica Amministrazione cede di fronte alla superiore esigenza di certezza dei rapporti giuridici"

Non costituiscono, invece, limiti all'autotutela:

- il giudicato formale;
- il giudicato che abbia statuito l'inammissibilità o l'improcedibilità del ricorso;
- il giudicato che abbia statuito l'incompetenza o il difetto di giurisdizione del giudice adito;
- il tempo, più o meno lungo, trascorso dall'emanazione dell'atto e ciò perché non è previsto un termine entro il quale il potere di annullamento debba esercitarsi;

-l'intervenuta definitività dell'atto perché non tempestivamente impugnato.

In tale ultimo caso, l'interesse pubblico all'eliminazione del provvedimento va ricercato nei principi costituzionali di imparzialità, uguaglianza e buona fede, preminenti rispetto all'interesse pubblico di incamerare comunque maggiori somme.

L'autotutela su istanza di parte

Ai sensi dell'art.5, D.M. n.37/1997, la parte può chiedere l'annullamento totale o parziale dell'atto illegittimo e/o infondato, attraverso un'istanza, redatta in forma libera ed indirizzata all'ufficio che ha emanato l'atto (se inviata ad un ufficio incompetente quest'ultimo è tenuto a trasmetterla all'ufficio competente). La presentazione dell'istanza non sospende i termini perentori per l'impugnazione.

Esito del procedimento

- annullamento dell'atto (c.d.autotutela negativa)

Laddove il procedimento di riesame si concluda con l'accertamento della sussistenza dei presupposti per l'annullamento, l'ufficio emette, entro tempi ragionevoli, un apposito provvedimento di annullamento dell'atto impositivo, adeguatamente motivato circa le ragioni di fatto e giuridiche che hanno determinato l'accoglimento dell'istanza del contribuente e ritualmente notificato.

L'annullamento totale del provvedimento illegittimo/infondato determina automaticamente l'annullamento degli atti ad esso consequenziali. Per il diritto vivente, infatti "a seguito dell'annullamento di un provvedimento impositivo per autotutela da parte della Amministrazione, questo cessa immediatamente ed automaticamente di avere efficacia ai fini della imposizione tributaria e a ogni altro fine" (*ex multis, Corte di Cass.sent.n. 17294 del 30/07/2014*).

L'annullamento parziale del provvedimento illegittimo/infondato, invece, non determina il venir meno della pretesa impositiva, atteso che secondo il diritto vivente, se l'Ente si avvede che è corretta e da accogliere una eccezione avanzata dal contribuente non per questo deve rinnovare l'intero procedimento amministrativo di accertamento, spesso oramai precluso dall'intervenuta decadenza, atteso che è sempre possibile rettificare in diminuzione un atto impositivo. L'Ente ha, quindi, il potere di ridurre la domanda, rinunciando ad una parte di essa. Non si tratta, in questo caso, di un nuovo

atto bensì del medesimo atto contenente la pretesa impositiva ma rettificato. Se, però, tale rettifica viene operata oltre il termine decadenziale fissato dalla legge per l'accertamento, l'atto rettificativo non può includere immobili non compresi nell'avviso originario (*ex multis, Corte di Cass.sent.n. 7335 del 26/03/2010*).

- annullamento e sostituzione dell'atto (c.d. autotutela sostitutiva)

In tale caso, l'emissione di un nuovo atto sostitutivo del precedente illegittimo o infondato deve avvenire:

- nel rispetto dei termini di decadenza dal potere di accertamento;
- previo annullamento del precedente atto impositivo;
- attraverso la rituale notifica del nuovo atto emesso.

E' opportuno evidenziare che l'autotutela sostitutiva è solo quella che consiste nella sostituzione di un atto illegittimo o infondato con un provvedimento conforme a diritto e non anche la sostituzione di un atto legittimo con un nuovo atto identico ma che ne amplia il contenuto.

All'autotutela sostitutiva, infatti, non si applica la regola in materia di accertamenti integrativi o modificativi che richiede la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, atteso che non vi è da parte dell'Ente locale esercizio di un potere integrativo o modificativo.

- l'autotutela *in malam partem*

In materia tributaria il potere di autotutela è funzionale al soddisfacimento dell'interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate, sicchè è legittimo l'annullamento in tale sede di un atto favorevole al contribuente, non essendo preclusa l'adozione dall'art.1 del D.M. 11/02/1997, n.37, che reca una elencazione non esaustiva delle ipotesi in cui l'Ente può procedere all'annullamento in autotutela.

Non sussistono ragioni, quindi, per non ritenere che possa essere annullato anche un precedente atto di annullamento della P.A. senza che da tale annullamento, tuttavia, consegua la riviviscenza dell'originario atto impositivo, ormai definitivamente eliminato dall'ordinamento. Ne consegue che, in tal caso, l'Ente ha l'obbligo di un positivo esercizio del suo potere impositivo mediante un nuovo atto "sostitutivo" del precedente,

da adottare entro il termine previsto per il compimento dell'atto (*ex multis, Corte di Cass.sent.n.6398 del 19/03/2014; Corte di Cass.sent.n.22827 del 08/10/2013*)

- conferma dell'atto oggetto di riesame

Qualora i vizi rilevati dal contribuente non risultino sussistenti, l'esito del riesame può consistere nel rigetto dell'istanza di autotutela e nella conseguente conferma dell'atto impositivo emesso.

Anche in tale ipotesi è, però, opportuno emettere un apposito provvedimento motivato e debitamente notificato al contribuente. Si devono, infatti, ritenere applicabili anche in questo caso i principi sanciti dalla L.n.241/1990 che impongono all'Amministrazione l'adozione di un provvedimento espresso, positivo o negativo, a conclusione di ogni procedimento amministrativo e ciò anche al fine di consentire all'interessato di adire la giurisdizione per la tutela delle proprie ragioni.

L'autotutela spontanea

L'art.2, D.M. n.37/1997 dispone espressamente che l'Amministrazione può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento, senza che sia necessaria un'istanza di parte, se si accorge che un suo atto è illegittimo o infondato.

In particolare, l'art.2 cit. stabilisce che: "L'Amministrazione finanziaria) può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione senza necessità di istanza di parte... nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;

-errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Gli effetti dell'annullamento in autotutela in pendenza di giudizio

Annullamento totale dell'atto

L'annullamento totale dell'atto da parte dell'Ente determina l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere *ex art. 46 D.Lgs. n. 546/1992* per sopravvenuta carenza di interesse, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo (*ex multis, Corte di Cass.sent.n.8387 del 09/04/2014*).

La c.m.c. è dichiarata con decreto del Presidente o con sentenza della Commissione.

Annullamento parziale dell'atto

La rettifica parziale dell'atto in autotutela, invece, non determina sempre il venir meno della materia del contendere, avendo l'Ente solo rettificato (in diminuzione) la pretesa avanzata, con la conseguenza che il giudizio prosegue salvo diversa decisione del contribuente.

Quanto alla disciplina delle spese del giudizio nei casi di annullamento dell'atto in autotutela, giova sottolineare che la Corte Costituzionale (C. Cost., sent. 12.07.2005, n. 274) ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art.46, 3 co. D.Lgs 546/1992 nella parte in cui disponeva la compensazione delle spese in tutti i casi di cessata materia del contendere. In particolare, per la Consulta, l'estinzione del giudizio a seguito di annullamento dell'atto da parte dell'Ente in autotutela non può comportare l'automatica compensazione delle spese di giudizio bensì determina l'applicazione della disciplina "ordinaria", ai sensi del combinato disposto di cui all'art.15, D.Lgs 546/1992 e 92 c.p.c. con conseguente condanna alle spese per l'Ente impositore quale "soccumbente virtuale", salvo la diversa statuizione del Giudice nei casi previsti dall'art.92 c.p.c...

In particolare, l'art.15, 1 co.cit. stabilisce espressamente che: "*La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell' art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile*".

L'art.92¹ c.p.c. statuisce che:... *Se vi è soccombenza reciproca ovvero nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle*

¹ L'art.92 cp.c., prima sostituito dall'art. 2 L. 28.12.2005 n. 263, come modificato dall'art. 39 quater, D.L.

questioni dirimenti, il giudice può compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero...”.

I limiti all' impugnabilità del diniego di annullamento in autotutela

Sul diniego alla richiesta di annullamento è ormai consolidato il principio della Corte di Cassazione², secondo cui il contribuente che richiede all'Ente impositore di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'avviso stesso, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per contestare eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per eccepire la fondatezza della pretesa tributaria siccome esercizio di “discrezionalità propria”, come tale insindacabile in sede giurisdizionale.

Per il diritto vivente, infatti, non è dato al giudice tributario di invadere la sfera discrezionale collegata ed esercitata dalla Pubblica amministrazione nell'esercizio del potere di annullamento dell'atto amministrativo in autotutela, pena il superamento dei limiti esterni della medesima giurisdizione. Ciò spiega perché non possa ritenersi che tale potere di annullamento dell'atto in autotutela costituisca un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti, anche se lo stesso finisce con l'incidere sul rapporto tributario e, quindi, sulla posizione giuridica del contribuente, attesa l'inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

Tale conclusione è coerente con la previsione dell'art.19, D.Lgs 504/1992, secondo cui gli atti autonomamente impugnabili possono essere impugnati solo per vizi propri, giacché i vizi dell'atto di cui si è chiesto l'annullamento in autotutela non sarebbero vizi propri del diniego. Si possono, quindi, dedurre i vizi afferenti tale rifiuto, ma non anche

30.12.2005, n. 273, è stato poi così modificato prima dall'art. 45, L. 18.06.2009, n. 69 con decorrenza dal 04.07.2009 e poi dall'art. 13, D.L. 12.09.2014, n. 132 con decorrenza dal 13.09.2014 ed applicazione ai procedimenti introdotti a decorrere dal trentesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge di conversione del suddetto decreto, così come modificato dall'allegato alla legge di conversione, L. 10.11.2014, n. 162 con decorrenza dal 11.11.2014

² Cass. S.U. 10/08/2005, n.16776; Cass. S.U. 27 /03/2007 n.7388; Cass. S.U. 06/02/2009, n.2870; Cass. S.U. 23/04/2009, n.1669; Cass.sez.trib., sent. 3/07/ 2012. n. 11127; Cass.sez.trib., 18/06/2012 n. 10020

i vizi che riguardino il diretto sindacato degli atti impositivi in relazione ai quali è stato attivato il procedimento di autotutela, poiché tale sindacato è inammissibile non potendo l'impugnativa del diniego di autotutela ridursi a una diretta impugnativa del provvedimento impositivo sottostante.

Il mancato esercizio dell'autotutela quale causa di risarcimento del danno ex art.2043 c.c.

Il mancato o tardivo annullamento di un atto in autotutela può essere causa di azione di risarcimento del danno per responsabilità extracontrattuale dell'Ente impositore ai sensi e per gli effetti dell'art.2043 c.c.

Sul punto, infatti, la Cassazione ha in più occasioni evidenziato che se è vero che l'amministrazione non può essere chiamata a rispondere del danno eventualmente causato al contribuente sulla base del solo dato oggettivo della illegittimità/infondatezza dell'atto emesso, atteso che la colpa dell'Ente non è in re ipsa nel fatto che un giudice abbia dichiarato l'illegittimità dell'atto sul quale si fonda la richiesta di risarcimento ex art.2043 c.c., è, però, altresì, vero che l'attività della P.A. deve svolgersi, pur se discrezionale, comunque nei limiti posti dal principio del *neminem laedere* di cui all'art.2043 c.c..

Ne consegue che spetta al giudice ordinario se interpellato accertare se vi è stato un comportamento doloso o colposo della P.A., in violazione dei principi cost. (97 Cost.) di buona fede, trasparenza imparzialità e buona amministrazione, che abbia cagionato un danno per il contribuente (*ex multis, Corte di Cass.sent.n.6283 del 20/04/2012; Corte di Cass.sent.n.19458 del 23/09/2011*).

LA VEXATA QUAESTIO DELL'ESENZIONE ICI/IMU DEGLI ENTI NON PROFIT

Premessa

Il diritto o meno a beneficiare dell'esenzione dall'ici prevista dall'art.7, 1 co.lett.i), D.Lgs 504/1992 rappresenta, da sempre, uno dei principali motivi di contenzioso tra Comuni ed enti non commerciali.

Negli anni, infatti, si è sviluppata una copiosa giurisprudenza di legittimità sull'argomento.

Nonostante i numerosi interventi della Cassazione, l'ambito di applicazione della norma di esenzione rimane, però, per alcuni aspetti, ancora molto incerto, né, peraltro, le modifiche apportate all'art.7, D.Lgs 504/1992 con l'introduzione dell'imu sono servite a sciogliere i numerosi dubbi applicativi, tutt'altro.

La gestione di queste fattispecie da parte dell'Ente locale si presenta, pertanto, spesso molto complessa sia nella fase accertativa e di controllo che in quella contenziosa.

Il quadro normativo

L'art. 7³, 1 co., lett. i), D.Lgs n. 504/1992 dispone l'esenzione dall'ici per gli immobili *“utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, co. 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento <con modalita' non commerciali> di attivita' assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonche' delle attivita' di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”*.

L'art. 9, co.8, D. Lgs. 23/2011 prevede l'estensione, anche all'imu, della predetta esenzione.

In particolare, l'art.9 cit. stabilisce che: *“...Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992...”*.

Lo stato dell'arte della giurisprudenza di legittimità

L'esclusione dal beneficio per le società

La disposizione *de qua*, come chiarito dalla consolidata giurisprudenza di legittimità, esige la duplice condizione della utilizzazione diretta degli immobili da parte di uno dei soggetti di cui all'articolo 73⁴, co. 1, lettera c), del D.P.R. 917/1986 (*c.d. requisito*

³ La disposizione è stata così mod.dall'art. 91-bis D.L. 24.01.2012, n. 1, conv. L. 24.03.2012, n. 27 e, da ultimo, dall'art. 11-bis D.L. 28.12.2013, n. 149 conv. L. 21.02.2014, n. 13

⁴ Art.73, D.P.R. 917 del 22/12/1986 “1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

...c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato...”.

soggettivo) e la loro destinazione concreta ed effettiva ad una delle attività tipizzate, svolte con modalità non commerciali (*c.d. requisito oggettivo*).

Solo al realizzarsi della duplice condizione “*soggettiva ed oggettiva*”, quindi, può riconoscersi il diritto all’esenzione.

Sotto il profilo soggettivo, occorre, pertanto, che l’ente utilizzatore dell’immobile sia uno dei soggetti specificatamente e tassativamente indicati dalla norma, ovvero: enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale.

Per la Cassazione⁵, quindi, le società ed, *in primis*, le società per azioni, poiché non ricomprese tra i soggetti cui l’art.7 cit. riconosce il diritto all’esenzione dall’imposta, sono escluse dal beneficio in parola, a prescindere dal fatto che gli immobili siano utilizzati per finalità sociali o di pubblico interesse, poiché manca il requisito soggettivo richiesto dalla norma e non essendo possibile, peraltro, una interpretazione analogica della disposizione agevolativa, siccome norma eccezionale.

Per le norme di agevolazione ed esenzione, in particolare, rileva solo ciò che nella norma è specificatamente previsto, senza possibili integrazioni che trascendano i confini semantici del dato normativo⁶.

Utilizzazione diretta dell’immobile da parte del soggetto passivo

Ulteriore requisito imprescindibile per beneficiare dell’esenzione dall’ICI/IMU è l’utilizzazione diretta degli immobili da parte dell’ente che ne abbia il “possesso” e dell’esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito: occorre, pertanto, che gli immobili siano posseduti dall’ente non commerciale, utilizzatore, cioè che vi sia coincidenza tra ente proprietario (o titolare di altro diritto reale sul bene) ed ente che utilizza l’immobile stesso.

⁵ *Cass.sez.trib.sent.n.8872 del 04/05/2016;Cass.sez.trib.sent.n.18838 del 30/08/2006*

⁶ Il principio secondo il quale le disposizioni di esenzione o di agevolazione sono norme a interpretazione rigida, esclude certamente la possibilità di analogia, ma non l’interpretazione estensiva quando essa non mira ad applicare la norma a casi non considerati bensì ad individuare l’esatto significato della norma stessa comprendendo nella sua portata concreta tutti i casi da essa anche implicitamente considerati, in armonia con la ratio, oltre che con la lettera, della disposizione, Cass.sent.n.7221 del 13/04/2016

Costituisce, pertanto, *jus receptum* che l'esenzione dall'imposta di cui all'art.7, 1 co.lett.i) cit. non consegue al solo fatto che l'immobile sia destinato esclusivamente ad una delle attività tipizzate svolte con modalità non commerciali, essendo, altresì, necessaria l'utilizzazione "diretta" di esso da parte del soggetto passivo (*requisito soggettivo*).

La Cassazione ⁷ precisa, peraltro, che l'esenzione spetta esclusivamente se nell'immobile è realizzata in via diretta e non mediata una delle attività tipizzate non essendo, quindi, sufficiente l'esercizio di attività strumentali, di tipo organizzativo o gestionale.

La giurisprudenza di legittimità⁸, in interpretazione costituzionalmente orientata anche in considerazione delle ordinanze della Corte Cost. n.429/2006 e n. 19/2007, ha, quindi, elaborato la condizione soggettiva dell'utilizzazione "diretta" degli immobili da parte dell'ente possessore; ne consegue che in caso di utilizzazione "indiretta" degli immobili, pur se assistita da finalità di pubblico interesse, l'art.7, 1 co.lett.i) non può trovare applicazione.

La condizione della immediata e diretta destinazione voluta dalla norma, pertanto, non è mai ravvisabile nei casi di immobili locati, a prescindere dall'attività svolta dal conduttore all'interno dell'immobile, risultando, di conseguenza, irrilevante anche che i proventi della locazione siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente.

In particolare, per il diritto vivente⁹, l'attività di locazione di immobili, seppur per finalità sociali, non rientra tra le attività "ricettive" così come previste dall'art.7, cit., poiché l'immobile viene utilizzato da un soggetto (conduttore e/o concessionario del godimento) per attività (abitazione) di carattere indiscutibilmente privata, costituente un mero effetto o una mera conseguenza dell'attività svolta dall'ente medesimo. La ricettività sociale cui si riferisce l'art.7 consiste, invece, in attività di accoglienza e di

⁷ Cass. cass., sez. trib., sent. n. 2821 del 24/02/2012

⁸ ex multis, Cass.sez.trib.sent.n.10483 del 20/05/2016;Cass.sez.trib.sent.8870 del 04/05/2016; Cass.ord.n.12854 del 06/06/2014; Cass.ord.n.13712 del 30/05/2013; Cass.sez.trib.sent.nn.22201-22202-22203 del 03/09/2008

⁹ ex multis, Cass.sez.trib.sent.n.8872 del 04/05/2016; Cass.sent.n.10483 del 20/05/2016; Cass.sent.n.5046 del 13/03/2015; Cass.sent.n.12497 del 04/06/2014; Cass., sent.n.14094 del 11/06/2010; Corte Cost.n.172/2011

servizi offerti e svolti direttamente dal possessore degli immobili nei confronti di determinate categorie svantaggiate mentre non è né può essere considerata tale quella consistente nella locazione di immobili (seppur per fini sociali) venendo meno, in tale caso, l'utilizzo diretto.

Mentre per i casi di immobili locati il *dictum* della Cassazione è chiaro ed inequivocabile, altrettanto non può dirsi per le ipotesi di concessione degli immobili in uso gratuito da parte dell'ente non profit possessore ad altro ente non profit.

Per la Suprema Corte¹⁰, infatti, se la struttura organizzativa di detti enti, seppur giuridicamente distinti, è la medesima, ben può ritenersi sussistente la utilizzazione diretta da parte del concedente.

Non è la gratuità della concessione, quindi, a consentire l'accesso all'esenzione¹¹ bensì l'esistenza tra gli enti di un rapporto "...di stretta strumentalità nella realizzazione dei compiti istituzionali, che autorizza a ritenere una <compenetrazione> tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima <architettura strutturale>...".

Pertanto, solo quando si verifica in fatto ed in diritto che l'ente utilizzatore è una articolazione organizzativa dell'ente concedente, tale peculiarità del rapporto di legame, sostiene la raffigurazione della utilizzazione diretta seppur per via di altro soggetto, dell'ente concedente e, quindi, il diritto di godere della esenzione ex art.7 lett.i).¹².

Con la recente sentenza 20.07.2016 n.14913, la Cassazione raffina l'indirizzo interpretativo sulla *vexata quaestio* dell'esenzione ICI ex art.7, co.1 lett.i) del D.Lgs. n.504/92 nella fattispecie di comodato tra enti non commerciali valorizzando l'eventuale limite previsto dai regolamenti comunali. Come è noto la Cassazione, con la sentenza n.25508 del 2015 ha smorzato i suoi precedenti (n.22201-02/2008) in base ai quali incasso di comodato fra ENC al possessore dell'immobile concedente non spetta

¹⁰ Cass.sez.civ.ord.n.13542 del 01/07/2016;Cass.sez.trib.sent.n.25508 del 18/12/2015; Cass.sez.trib.sent.n.2821 del 24/02/2012

¹¹ Cass., sez. trib. sent. nn. 22201-22202-22203 del 03/09/2008; Cass., sez. trib.sent.nn. 21330-21329 del 07/08/2008

¹² solo per quest'ultima ristretta fattispecie, pertanto, la risoluzione del mef n.4 DF del 04/03/2013 si manifesta in linea con l'interpretazione dell'ambito applicativo dell'esenzione per gli enti no profit fornita dalla Cassazione, mentre l'allargamento del documento di prassi ai soggetti non legati appare disallineato rispetto al diritto vivente

l'esenzione ICI per difetto di utilizzo diretto dell'immobile concesso. Infatti con la citata sentenza del 2015 si è aperta la via ad all'apprezzamento anche dell'utilizzo "indiretto" nella sola ipotesi in cui l'immobile sia: a) concesso in comodato gratuito (e non già locato); b) i compiti istituzionali realizzati mediante l'utilizzo dell'immobile concesso siano previsti tra l'elencazione delle attività meritevoli di cui alla norma di favore e siano comuni ai due enti che identicamente li prevedono tra le proprie attività istituzionali; c) che fra gli enti comodante e comodatario esista un rapporto di stretta strumentalità tale da consentire di ritenere una compenetrazione tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima architettura strutturale. Se i primi due requisiti sono di più semplice dimostrazione tramite le disposizioni statutarie quello della "compenetrazione" è meno agevole perché il concedente deve dimostrare quel legame con l'utilizzatore così stretto da ragionevolmente ritenere che senza il tramite di quest'ultimo non sia possibile o estremamente difficoltosa la realizzazione dei (comuni) compiti istituzionali meritevoli. Sicché non per ogni comodato tra ENC si ammette la esenzione ma solo per quello in cui si manifesti quel collegamento strumentale dell'ente utilizzatore con l'ente possessore e l'appartenenza dell'utilizzatore alla stessa struttura dell'ente concedente (Cass. n.13542/2016) che a mio avviso non si configura con la semplice identità soggettiva tra gli associati dei due enti. La Corte di cassazione nella sentenza n.14913/2016, chiamata a pronunciarsi sull'interpretazione dell'art.7, co1, lett.i) del D.Lgs. n.504/92 nel senso che l'utilizzo indiretto attraverso un diverso soggetto giuridico (ancorché anch'esso senza finalità di lucro) ammette comunque l'esenzione, si esprime in senso negativo malgrado la sent.n.25508/15. Infatti, la sentenza non si esprime in contrasto con il suo precedente che peraltro richiama, bensì puntualizza l'ambito normativo di riferimento qualora il Comune nell'esercizio dei poteri conferitegli dagli art.52 e 59 del D.Lgs. n.504/92 abbia regolamentato la esenzione ex co.1 lett.c) del predetto art.59, nell'adirezione di riconoscerla soltanto per i fabbricati utilizzati da ENC e a condizione che quest'ultimi siano utilizzati dall'ente che ne fruisce in ragione della proprietà o altro diritto reale. Il giudicato riconosce la pari dignità tra la norma nazionale e quella regolamentare legittimamente esercitata, per cui nelle controversie ICI oltre all'art.7 del D.Lgs n.504/92, il giudice tributario dovrà tener conto anche delle eventuali regolazioni dell'esenzione di fonte normativa comunale qualora condizionino il *favor* alla puntuale coincidenza di utilizzo diretto dell'ente possessore. Una certezza dall'evoluzione giurisprudenziale di legittimità sul tema è comunque acquisita ovverossia la non compatibilità con la normativa di riferimento

della conclusione del Mef espressa nella Ris. n.4/DF del 2013 che nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ENC venga concesso in comodato a un altro ENC per lo svolgimento di una delle attività meritevoli possa trovare *sic et simpliciter* applicazione l'esenzione di cui all'art.7, co1, lett.i) del D.Lgs. n.504/92.

La concreta ed immediata utilizzazione degli immobili per le attività esenti

Lo svolgimento dell'attività meritoria con modalità non commerciali che è onere del contribuente dimostrare, non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino "a priori" il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo verificare che detta attività sia concretamente svolta, dovendosi, peraltro, dare prevalenza alla situazione di fatto anche a prescindere dall'accatastamento del bene¹³.

L'esenzione, pertanto, non spetta solo perché l'ente è una ONLUS o un Ente ecclesiastico, né per il solo fatto che l'attività cui l'immobile è destinato rientri tra quelle esenti.

Il requisito della destinazione dell'immobile ad attività peculiari, non produttive di reddito, ritenute dal legislatore meritevoli di un trattamento fiscale di favore, deve, quindi, essere rigorosamente accertato verificando che l'attività sia effettivamente svolta e che sia effettuata secondo le modalità di un'attività commerciale.

Con riferimento agli immobili utilizzati per attività sanitarie e assistenziali convenzionate, poi, il diritto vivente¹⁴ ha ripetutamente sottolineato che: "...l'esistenza di una convenzione pubblica non equivale affatto a sostenere che le modalità di esercizio dell'attività medesima siano sottratte alla logica commerciale...".

Gli oneri probatori e la motivazione degli avvisi di accertamento

L'onere di provare la sussistenza dei requisiti prescritti dall'art.7, D.Lgs 504/1992 per beneficiare dell'esenzione dall'ICI/IMU grava interamente sull'Ente non profit.

Per la Cassazione, infatti, in considerazione del carattere eccezionale della deroga alla norma impositiva - e conseguentemente al principio di eguaglianza contributiva - operata dalla norma agevolativa, è il soggetto che intende avvalersi dello speciale

¹³ Cass, sent. nn.13966-13968 del 08/07/2016; Cass, sent. nn.5062-5063-5064 del 13/03/2015; Cass. sent. n.8649 del 29/04/2015

¹⁴ Cass., sent. n.6711 del 02/04/2015

regime derogatorio che deve adempiere all'onere di allegazione e dimostrazione dei relativi fatti che fondano il diritto all' esenzione.

Quanto, poi, alla necessità di specificare nell'avviso di accertamento le ragioni per le quali il Comune disconosce l'esenzione, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità è pacifico nel ritenere che l'Ente impositore non è tenuto ad illustrare nell'atto impositivo che disconosce un'agevolazione le ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento dell'esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, perché altrimenti si finirebbe per espandere in misura irragionevole l'obbligo di motivazione gravante sull'Amministrazione, estendendolo alla dimostrazione negativa di situazioni eventuali ed astratte.

Per il Giudice di legittimità¹⁵, pertanto, gli avvisi di accertamento non devono contenere la motivazione delle ragioni giuridiche e/fattuali relative al mancato riconoscimento dell'esenzione prevista dalla legge e della quale il contribuente abbia dichiarato di avere diritto, ma la sola indicazione dei fatti integrativi del presupposto di imposta come individuati dalla norma impositiva.

L'Ente, è, quindi, tenuto esclusivamente a rendere note al contribuente le ragioni di fatto e giuridiche, espressamente indicate o finalisticamente desumibili dalle norme regolatrici ciascuna imposta, che sorreggono (nell'"an" e nel "quantum debeatur") la specifica pretesa fiscale e non anche a motivare il disconoscimento dell'esenzione dal tributo.

Modalità non commerciali per lo svolgimento dell'attività

L'art.7, 1 co.lett.i), D.Lgs 504/1992, in vigore sino al 2011, prevedeva l'esenzione per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, co. 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati allo svolgimento di determinate attività, tipizzate dal Legislatore, purchè svolte con modalità "non esclusivamente commerciali".

¹⁵ Cass. sez.trib.sent.n.12497 del 04/06/2014; Cass., sez.trib. sentenze nn. 22547-22546 del 11/12/2012

Con la decisione del 19 dicembre 2012¹⁶, la Commissione Europea ha statuito che l'esenzione dal pagamento dell'Ici concessa dal 2006 al 2011 dall'art.7, 1 co.lett.i), *vigente ratione temporis* fosse incompatibile con le norme europee sugli aiuti di Stato.

L'indagine della Corte ha, infatti, accertato che “...*tale esenzione conferiva ai beneficiari un vantaggio selettivo relativamente alle attività commerciali svolte, essendo tali attività in concorrenza con i servizi forniti da altri operatori commerciali...*”.

La Corte ha, quindi, disapplicato l'art.7, 1 co.lett.i) cit. perché “...*l'Italia ha illegittimamente attuato l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili prevista dall'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92 in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato... l'esenzione dall'ICI prevista dall'art.7, 1 co.lett.i), D.Lgs 504/1992, deve essere considerata un aiuto illegale e incompatibile con le norme europee sugli aiuti di Stato...la circolare del mef n.2/DF, peraltro, introduce una nozione di attività commerciale non consentita...*”.

L'indicazione della CE è stata recepita dal Legislatore dell'imu attraverso la modifica dell'art.7 e la limitazione del diritto all'esenzione alle sole attività svolte con “modalità non commerciali”.

Di tale evoluzione normativa e giurisprudenziale ha tenuto conto la recente Cassazione¹⁷ che con specifico riguardo alla natura commerciale dell'attività svolta, ha affermato che “... *la nozione di imprenditore, ai sensi dell'articolo 2082 c.c., va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata che sia ricollegabile ad un dato obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, che riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività e dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività solo nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione*

¹⁶ decisione relativa “all'aiuto di Stato SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006) Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione”, *G.U. Unione europea del 18/06/2013*

¹⁷ Cass.sent.nn.14225-14226 del 08/07/2015

gratuita dei beni o servizi prodotti... ”.

Lo scopo di lucro, così come la circostanza che eventuali avanzi di gestione siano reinvestiti totalmente nell'attività meritoria sono, quindi, parametri giuridicamente irrilevanti ai fini della qualificazione del carattere imprenditoriale di una determinata attività¹⁸.

LE PRINCIPALI NOVITA' IN MATERIA DI SANZIONI INTRODOTTE DAL DLGS 158/2015

Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione è ridotta alla metà.

Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

Le regole del cumulo giuridico, ovvero l'applicazione della sanzione unica in caso di concorso di violazioni si applica separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta, non solo nei casi di accertamento con adesione, ma anche in quelli di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale.

In pratica, quindi, nell'ambito degli istituti deflativi diversi dal ravvedimento operoso, il cumulo giuridico si applicherà limitatamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta

Altra novità, è rappresentata dall'obbligo della recidiva.

In particolare, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione.

Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.

LA RISCOSSIONE COATTIVA DEGLI ENTI LOCALI

La legge n.23 dell'11/03/2014 ha conferito al Governo una delega per la realizzazione di un sistema fiscale più trasparente ed equo nell'ambito di tale sistema, la delega

¹⁸ Cass.sent.13971 del 08/07/2016; Cass.sent.nn.13966-67-68 del 08/07/2016; Cass.sent.n.10337 del 20/05/2015

prevede la riforma del sistema della riscossione dei tributi locali, ovvero il riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali, nel rispetto della loro autonomia, al fine di:

- assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, rivedendo la normativa vigente e coordinandola in un testo unico di riferimento che recepisca, attraverso la revisione della disciplina dell'ingiunzione di pagamento prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639;

- prevedere gli adattamenti e le innovazioni normative e procedurali più idonei ad assicurare la semplificazione delle procedure di recupero dei crediti di modesta entità, nonché dispositivi, adottabili facoltativamente dagli enti locali, di definizione agevolata dei crediti già avviati alla riscossione coattiva, con particolare riguardo ai crediti di minore entità unitaria;

- assicurare competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione delle funzioni in materia di accertamento e di riscossione, nonché adeguati strumenti di garanzia dell'effettività e della tempestività dell'acquisizione diretta da parte degli enti locali delle entrate riscosse, attraverso la revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni...individuare, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica, idonee iniziative per rafforzare all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie, anche definendo le modalità e i tempi per la gestione associata di tali funzioni;

- assoggettare le attività di riscossione coattiva a regole pubblicistiche, a garanzia dei contribuenti, prevedendo, in particolare, che gli enti locali possano riscuotere i tributi e le altre entrate con lo strumento del ruolo in forma diretta o con società interamente partecipate.

L'ingiunzione fiscale

L'ingiunzione fiscale è l'atto preliminare e propedeutico a tutta la procedura esecutiva.

Il procedimento di coazione comincia con l'ingiunzione, la quale consiste nell'ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare entro trenta giorni, sotto pena degli atti esecutivi, la somma dovuta.

A far data dal 2 giugno 1999 non è più necessaria la vidimazione pretorile quale atto amministrativi e i controllo richiesto, essendo venuto meno il potere del pretore di rendere esecutivi gli atti.

L'ingiunzione fiscale è un titolo esecutivo atipico, costituisce la prova legale che il creditore deve produrre per ottenere l'esecuzione e che documenta l'esistenza del fatto che giustifica e legittima l'attività esecutiva (nulla executio sine titulo).

L'ingiunzione fiscale è titolo esecutivo e anche atto di precetto, ovvero l'intimazione formale ad adempiere l'obbligo di pagamento risultante da un titolo esecutivo entro un dato termine, con l'avvertimento che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata, quale fase preliminare e necessitata dell'esecuzione forzata.

Trattandosi di un atto amministrativo, sono elementi essenziali:

- I dati dell'intimato;
- L'intimazione specifica a pagare una somma indicata;
- Il termine entro cui pagare;
- L'avvertenza che in difetto si procederà ad esecuzione forzata;
- La motivazione;
- La sottoscrizione;

Ulteriori elementi ai sensi e per gli effetti dell'art.7, L 212/2000 sono:

- l'ufficio presso il quale e' possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui e' possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

L'ingiunzione fiscale è *atto recettizio*, ovvero atto che acquisisce validità esclusivamente se notificato.

Notificazione

I soggetti abilitati alla notifica sono:

-ufficiale giudiziario, ex art.2, R.D. n.639/1910

l'ingiunzione e` notificata, nella forma delle citazioni, da un ufficiale giudiziario addetto alla pretura o da un usciere addetto all'Ufficio di conciliazione(messi di conciliazione) messi notificatori, co.158-160, L.27/12/2006, n.296 (*Finanziaria 2007*)

per la notifica:

-degli avvisi di accertamento dei tributi locali;

-degli atti afferenti le procedure esecutive di cui al testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, di cui al regio decreto 14/04/1910, n.639, e suc.mod.;

-degli inviti al pagamento delle entrate extratributarie dei comuni e delle province

Le modalità di notifica:

-mediante agente notificatore, (ufficiale giudiziario o messo notificatore) ai sensi e per gli effetti degli artt.137 e seg.c.p.c. e L.n.890/1982

-a mezzo posta tramite notifica "diretta".

L'ingiunzione svolge la stessa funzione che svolge la cartella in quanto atto prodromico per l'esecuzione forzata

L'ingiunzione "rafforzata"

È l'ingiunzione con la quale per gli eventuali e successivi atti esecutivi e cautelari, possono applicarsi anche le procedure previste dal D.P.R. 602/1973, sostanzialmente è l'ingiunzione con le prerogative del ruolo di Equitalia, ovvero

-dichiarazione stragiudiziale del terzo, ex art.75 – bis, D.P.R. 602/1973;

-fermo amministrativo, ex art.86 – bis, D.P.R. 602/1973;

-ipoteca immobiliare, ex art.77 – bis, D.P.R. 602/1973;

-ordine di pagamento diretto al terzo, ex art.72-bis, D.P.R. 602/1973.

L'art.7, co.2,gg-quater stabilisce che i comuni effettuano la riscossione coattiva delle proprie entrate, anche tributarie sulla base dell'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di

importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare

Il fermo amministrativo

Il fermo amministrativo è una misura cautelare che l'agente/ufficiale della riscossione, in presenza di somme non versate tempestivamente, può disporre sui beni mobili iscritti in pubblici registri (motoveicoli, autoveicoli, aeromobili o autoscafi) di proprietà del debitore o dei coobbligati.

Si esegue mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari

La procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente/ufficiale della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari.

Entro 5 giorni dall'esecuzione del fermo, l'agente/ufficiale della riscossione provvede a darne notizia all'interessato, notificando un'apposita comunicazione, nella quale oltre all'indicazione della situazione debitoria e dei beni oggetto dell'avvenuta iscrizione del fermo, vengono precisate le necessarie avvertenze sulle modalità di impugnativa.

L'iscrizione del fermo produce i seguenti effetti:

- Il veicolo soggetto a fermo non potrà circolare;
- Nel caso in cui il veicolo sottoposto a fermo venga trovato a circolare, saranno applicate le sanzioni amministrative previste dall'Art. 214 del D.Lgs. 285/92, da un minimo di euro 714 ad un massimo di euro 3.086, oltre alla confisca del mezzo.
- In caso di sinistro accaduto in violazione del provvedimento di fermo sarà facoltà delle Compagnie Assicuratrici esercitare il diritto di rivalsa sull'assicurato a norma delle condizioni contrattuali pattuite.

L'iscrizione del fermo produce i seguenti effetti:

- Inopponibilità al Comune/concessionario degli atti di disponibilità giuridica del bene sottoposto a fermo, se di data successiva all'iscrizione del fermo stesso.

- La legge, infatti, non impedisce al proprietario di vendere il bene ma sarà tenuto a comunicare al compratore la sussistenza sullo stesso di un vincolo, in mancanza di detta comunicazione, l'acquirente potrà agire ex art.1489 c.c. contro il venditore

Il fermo produce i suoi effetti sino a quando non viene meno per revoca o annullamento. L'Agente della riscossione, in caso di integrale pagamento delle somme dovute e delle spese di notifica, entro 20 giorni provvede alla revoca del fermo rilasciandone copia al debitore, affinché questi possa direttamente curare le formalità di cancellazione presso il competente PRA.

In caso di sgravio totale per indebitato, l'agente provvede d'ufficio a curare la cancellazione gratuita dell'iscrizione del fermo al PRA

La cancellazione dell'iscrizione del fermo è subordinata all'integrale pagamento del debito oltre agli interessi per ritardato pagamento ed alle ulteriori spese esecutive.

La cancellazione del provvedimento verrà effettuata a cura del contribuente presso il PRA, esibendo la revoca rilasciata dall'ente che ha iscritto il fermo.

In caso di cancellazione del fermo amministrativo iscritto sui beni mobili registrati ai sensi dell' articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e succ. mod, il debitore non è tenuto al pagamento di spese nè all'agente della riscossione nè al pubblico registro automobilistico gestito dall'Automobile Club d'Italia (ACI) o ai gestori degli altri pubblici registri

La giurisdizione sulle controversie relative al fermo di beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, appartiene al giudice tributario, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, e 19, comma 1, lettera e-ter, del d.lgs. n. 546 del 1992, solo quando il provvedimento impugnato concerne la riscossione di tributi.

Ove il fermo di beni mobili registrati concerna una pluralità di pretese, alcune delle quali di natura non tributaria ed altre invece di natura tributaria, e l'impugnazione sia stata proposta, anziché separatamente innanzi ai giudici diversamente competenti in relazione alla natura dei crediti posti a base del provvedimento di fermo contestato, unicamente dinanzi al giudice ordinario, questi deve trattenere la causa presso di sé in

relazione ai crediti non tributari posti a fondamento del provvedimento in questione, e rimettere la causa dinanzi al giudice tributario per la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di natura tributaria.

L'ipoteca

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

L'ipoteca è una misura cautelare che l'agente/ufficiale della riscossione, in presenza di somme non versate tempestivamente, può iscrivere, sui beni immobili del debitore o dei coobbligati, a garanzia del credito iscritto a ruolo, per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede

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

Non si dà corso all'espropriazione se l'unico immobile di proprietà del debitore, con esclusione delle abitazioni di lusso e comunque dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 e A/9, è adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente

Il concessionario non procede all'espropriazione immobiliare se il valore del bene, determinato a norma dell' articolo 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore a centoventimila euro

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

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

L'agente della riscossione, prima di iscrivere ipoteca, è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di 30 giorni, si procederà all'iscrizione di ipoteca (*art.7, D.L.70 conv.L n.106 del 12/07/2011*).

Esecuzione mobiliare

L'esecuzione mobiliare è la più veloce ed economica; prevede la corresponsione di diritti ed onorari all'ufficiale giudiziario (se l'Ente non ha il funzionario responsabile della riscossione) che effettuerà nell'arco di un mese o due il pignoramento mobiliare, ma è veramente efficace solo se si indicano con estrema precisione i beni da aggredire.

L'invio generico dell'ufficiale giudiziario a rinvenire beni utilmente pignorabili presso la residenza del debitore, altrimenti, è spesso foriera di un verbale di pignoramento negativo che obbliga l'Ente comunque a subirne l'inutile costo, ad attivarsi per rinvenire in modo più accurato beni aggredibili del debitore.

Esecuzione mobiliare presso terzi

Esecuzione più efficace della prima, colpisce crediti che il debitore vanta presso terzi e viene solitamente utilizzata per pignorare i conti correnti e il reddito di lavoratori dipendenti.

I tempi della procedura possono però allungarsi essendo a volte necessario un passaggio giudiziale con annesse modalità e tempistiche qualora il terzo non ottemperi all'ordine diretto di pagamento.

Esecuzione immobiliare

La procedura certamente molto lunga e onerosa delle due precedenti, è sicura quanto al pignoramento dell'immobile, meno quanto alla possibilità poi di proficuamente venderlo all'incanto.

Termine per l'inizio dell'esecuzione

Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26 , di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni.

Cumulo dei mezzi di espropriazione

Il creditore può valersi cumulativamente dei diversi mezzi di espropriazione forzata previsti dalla legge, ma, su opposizione del debitore, il giudice dell'esecuzione, con ordinanza non impugnabile, può limitare l'espropriazione al mezzo che il creditore sceglie o, in mancanza, a quello che il giudice stesso determina.

Giudice dell'esecuzione

L'espropriazione è diretta da un giudice

La nomina del giudice dell'esecuzione è fatta dal presidente del tribunale, su presentazione a cura del cancelliere del fascicolo entro due giorni dalla sua formazione.

Fascicolo dell'esecuzione

Il cancelliere forma per ogni procedimento d'espropriazione un fascicolo, nel quale sono inseriti tutti gli atti compiuti dal giudice, dal cancelliere e dall'ufficiale giudiziario, e gli atti e documenti depositati dalle parti e dagli eventuali interessati.

Sospensione dell'esecuzione

Il giudice dell'esecuzione non può sospendere il processo esecutivo, salvo che ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno.

Inizio dell'espropriazione

L'espropriazione forzata si inizia col pignoramento. Sotto il profilo soggettivo, il pignoramento è atto dell'ufficiale della riscossione/ l'ufficiale giudiziario/funzionario responsabile della riscossione posto in essere su istanza del creditore e previa esibizione del titolo esecutivo ritualmente notificata.

Sotto il profilo oggettivo, il pignoramento consiste in un'intimazione fatta al debitore.

Il pignoramento consiste in un'ingiunzione che l'ufficiale giudiziario fa al debitore di astenersi da qualunque atto diretto a sottrarre alla garanzia del credito esattamente indicato i beni che si assoggettano all'espropriazione e i frutti di essi.

Il pignoramento deve altresì contenere l'invito rivolto al debitore ad effettuare presso la cancelleria del giudice dell'esecuzione la dichiarazione di residenza o l'elezione di domicilio in mancanza ovvero in caso di irreperibilità presso la residenza dichiarata o il domicilio eletto, le successive notifiche o comunicazioni a lui dirette saranno effettuate presso la cancelleria dello stesso giudice.

Notifica del verbale di pignoramento

1. Il verbale di pignoramento è notificato al debitore.
2. La notificazione, se al pignoramento assiste il debitore o un suo rappresentante, è eseguita mediante consegna allo stesso di una copia del verbale

Estinzione del procedimento per pagamento del debito

Il procedimento di espropriazione si estingue se il debitore o un terzo, in qualunque momento anteriore alla vendita, paga all'ufficiale della riscossione la somma portata dal ruolo, i relativi accessori e le spese, ovvero gli esibisce la prova dell'avvenuto pagamento.

Astensione dal pignoramento

1. L'ufficiale della riscossione deve astenersi dal pignoramento o desistere dal procedimento quando è dimostrato che i beni appartengano a persona diversa dal debitore iscritto a ruolo, dai coobbligati o dai soggetti indicati dall'articolo 58, comma 3, in virtù di titolo avente data anteriore all'anno cui si riferisce l'entrata iscritta a ruolo.

Astensione dal pignoramento

Tale dimostrazione può essere offerta soltanto mediante esibizione di atto pubblico o scrittura privata autenticata, ovvero di sentenza passata in giudicato pronunciata su domanda proposta prima di detto anno

Cessazione dell'efficacia del pignoramento e cancellazione della trascrizione

1. Il pignoramento perde efficacia quando dalla sua esecuzione sono trascorsi duecento giorni senza che sia stato effettuato il primo incanto (*così mod.dalla L69/2013*)
2. Se il pignoramento è stato trascritto in pubblico registro mobiliare o immobiliare, il concessionario, nell'ipotesi prevista dal comma 1 ed in ogni altro caso di estinzione del procedimento richiede entro dieci giorni al conservatore la cancellazione della trascrizione

Pignoramento e custodia di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi

Il pignoramento di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi si esegue mediante notificazione al debitore e successiva trascrizione di un atto. Il pignoramento contiene altresì l'intimazione a consegnare entro dieci giorni i beni pignorati, nonché i titoli e i documenti relativi alla proprietà e all'uso dei medesimi, all'istituto vendite giudiziarie

autorizzato ad operare nel territorio del circondario nel quale è compreso il luogo in cui il debitore ha la residenza, il domicilio, la dimora o la sede.

Cose mobili assolutamente impignorabili

Oltre alle cose dichiarate impignorabili da speciali disposizioni di legge, non si possono pignorare:

- 1) le cose sacre e quelle che servono all'esercizio del culto;
- 2) l'anello nuziale, i vestiti, la biancheria, i letti, i tavoli per la consumazione dei pasti con le relative sedie, gli armadi guardaroba, i cassettoni, il frigorifero, le stufe ed i fornelli di cucina anche se a gas o elettrici, la lavatrice, gli utensili di casa e di cucina unitamente ad un mobile idoneo a contenerli, in quanto indispensabili al debitore ed alle persone della sua famiglia con lui conviventi; sono tuttavia esclusi i mobili, meno i letti, di rilevante valore economico, anche per accertato pregio artistico o di antiquariato;

Cose mobili assolutamente impignorabili

Oltre alle cose dichiarate impignorabili da speciali disposizioni di legge, non si possono pignorare:

- 3) i commestibili e i combustibili necessari per un mese al mantenimento del debitore e delle altre persone indicate nel numero precedente;
- 5) le armi e gli oggetti che il debitore ha l'obbligo di conservare per l'adempimento di un pubblico servizio;
- 6) le decorazioni al valore, le lettere, i registri e in generale gli scritti di famiglia, nonché i manoscritti, salvo che formino parte di una collezione

Cose mobili relativamente impignorabili

Le cose, che il proprietario di un fondo vi tiene per il servizio e la coltivazione del medesimo, possono essere pignorate separatamente dall'immobile soltanto in mancanza di altri mobili; tuttavia il giudice dell'esecuzione, su istanza del debitore e sentito il creditore, può escludere dal pignoramento, con ordinanza non impugnabile, quelle tra le cose suindicate che sono di uso necessario per la coltura del fondo, o può anche permetterne l'uso, sebbene pignorate, con le opportune cautele per la loro conservazione e ricostituzione

Cose mobili relativamente impignorabili

Gli strumenti, gli oggetti e i libri indispensabili per l'esercizio della professione, dell'arte o del mestiere del debitore possono essere pignorati nei limiti di un quinto, quando il presumibile valore di realizzo degli altri beni rinvenuti dall'ufficiale giudiziario o indicati dal debitore non appare sufficiente per la soddisfazione del credito.

Pignoramento dei crediti verso terzi

Salvo che per i crediti pensionistici, l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi può contenere, in luogo della citazione di cui all'articolo 543, secondo comma, numero 4, dello stesso codice di procedura civile, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede:

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

Trattasi di una modalità di esecuzione forzata semplificata e più rapida perché riduce i tempi ed evita le lungaggini della giustizia civile, senza l'intermediazione del giudice dell'esecuzione (*salvo che per i crediti pensionistici*).

La possibilità dell'agente/ente locale di intraprendere l'una o l'altra forma di esecuzione non lede il diritto di difesa del debitore, potendo essere proposta opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi, né, peraltro si pone una questione di disparità di trattamento tra debitori non sussistendo un principio costituzionale rilevante di necessaria uniformità di regole procedurali.

Modalità:

- Ordine al terzo debitore di pagare direttamente;
- Notifica dell'atto di pignoramento anche al terzo e al debitore;
- Nel caso di inottemperanza all'ordine da parte del terzo debitore l'ente dovrà, quindi, attivare la procedura ordinaria con citazione innanzi al giudice dell'esecuzione, non sono previste sanzioni a carico del terzo.

Sostanzialmente l'esecuzione diretta è subordinata alla collaborazione del terzo, in mancanza della quale si trasforma nella procedura ordinaria di cui all'art.543 c.p.c..

Il terzo compare e rende dichiarazione positiva, il giudice assegna le somme al creditore procedente, ovvero il terzo non compare o comparando rende dichiarazione negativa.

Mancata dichiarazione del terzo

Quando all'udienza il creditore dichiara di non aver ricevuto la dichiarazione, il giudice, con ordinanza, fissa un'udienza successiva. L'ordinanza è notificata al terzo almeno dieci giorni prima della nuova udienza.

Mancata dichiarazione del terzo

Se questi non compare alla nuova udienza o, comparando, rifiuta di fare la dichiarazione, il credito pignorato o il possesso del bene di appartenenza del debitore, nei termini indicati dal creditore, si considera non contestato ai fini del procedimento in corso e dell'esecuzione fondata sul provvedimento di assegnazione e il giudice provvede.

Mancata dichiarazione del terzo

Il terzo può impugnare nelle forme e nei termini di cui all'articolo 617, primo comma, l'ordinanza di assegnazione di crediti adottata a norma del presente articolo, se prova di non averne avuto tempestiva conoscenza per irregolarità della notificazione o per caso fortuito o forza maggiore.

Contestata dichiarazione del terzo

Se sulla dichiarazione sorgono contestazioni, il giudice dell'esecuzione le risolve, compiuti i necessari accertamenti, con ordinanza. L'ordinanza produce effetti ai fini del procedimento in corso e dell'esecuzione fondata sul provvedimento di assegnazione ed è impugnabile nelle forme e nei termini di cui all'articolo 617.

Forma del pignoramento

Il pignoramento di crediti del debitore verso terzi o di cose del debitore che sono in possesso di terzi, si esegue mediante atto notificato personalmente al terzo e al debitore a norma degli articoli 137 e seguenti.

L'atto deve contenere, oltre all'ingiunzione al debitore di cui all'art. 492:

- 1) l'indicazione del credito per il quale si procede, del titolo esecutivo e del precetto;
- 2) l'indicazione, almeno generica, delle cose o delle somme dovute e la intimazione al terzo di non disporre senza ordine di giudice;

3) la dichiarazione di residenza o l'elezione di domicilio nel comune in cui ha sede il tribunale competente nonché l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del creditore procedente.

Limiti di pignorabilità

Le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, possono essere pignorate dall'agente della riscossione in misura pari ad un decimo per importi fino a 2.500 euro ed in misura pari ad un settimo per importi superiori a 2.500 euro e non superiori a 5.000 euro.

Crediti impignorabili

Non possono essere pignorati crediti aventi per oggetto sussidi di grazia o di sostentamento a persone comprese nell'elenco dei poveri, oppure sussidi dovuti per maternità, malattie o funerali da casse di assicurazione, da enti di assistenza o da istituti di beneficenza.

Restano in ogni caso ferme le altre limitazioni contenute in speciali disposizioni di legge.

Dichiarazione stragiudiziale del terzo

Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, l'agente della riscossione, prima di procedere ai sensi degli articoli 72 e 72 bis del presente decreto e degli articoli 543 e seguenti del codice di procedura civile ed anche simultaneamente all'adozione delle azioni esecutive e cautelari previste nel presente decreto, può chiedere a soggetti terzi, debitori del soggetto che è iscritto a ruolo o dei coobbligati, di indicare per iscritto, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore.

La richiesta di dichiarazione del terzo è una specie di attività di istruttoria preventiva che consente all'ente locale di verificare l'esistenza di crediti del debitore.

Detta richiesta è una facoltà, esercitabile prima di procedere al pignoramento presso terzi, decorso il termine per il pagamento e anche contestualmente all'adozione di misure cautelari.

Possono, quindi, in questo modo essere interpellati i soggetti che risultano potenzialmente titolari di un rapporto di credito con il debitore esecutato (*ad es. l'inquilino, i clienti di un professionista, ecc.*).

In caso di mancata risposta del terzo inadempimento, si applicano le disposizioni previste dall'articolo 10 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. All'irrogazione della relativa sanzione provvede, su documentata segnalazione dell'agente della riscossione precedente e con le modalità previste dall'articolo 16 commi da 2 a 7, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto cui è stata rivolta la richiesta

Il funzionario responsabile della riscossione

I comuni effettuano la riscossione coattiva delle proprie entrate, anche tributarie sulla base dell'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare.

Il sindaco o il legale rappresentante della società nomina uno o più funzionari responsabili della riscossione, i quali esercitano le funzioni demandate agli ufficiali della riscossione nonché quelle già attribuite al segretario comunale dall'articolo 11 del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639. I funzionari responsabili sono nominati fra persone la cui idoneità allo svolgimento delle predette funzioni è accertata ai sensi dell'articolo 42 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e successive modificazioni.

Il legislatore ha, quindi, determinato l'equivalenza giuridica e normativa tra ufficiale giudiziario, ufficiale di riscossione e funzionario della riscossione.

Il funzionario responsabile della riscossione è un pubblico ufficiale al quale è attribuita la pubblica funzione della percezione dei tributi e delle altre entrate comunali, è l'unico

soggetto deputato a svolgere l'attività esecutiva a mezzo dell'ingiunzione fiscale e della speciale procedura esecutiva di cui al D.P.R. 602/1973.

In mancanza del funzionario della riscossione, all'Ente non rimane che agire in via esecutiva sperando unicamente le procedure previste dal R.D. n.639/1910:

- pignoramento mobiliare, anche presso terzi;
- pignoramento immobiliare

più complesse ed onerose dal punto di vista procedurale poiché richiedono l'intervento necessario ed imprescindibile dell'ufficiale giudiziario e del giudice dell'esecuzione; a cui si deve aggiungere:

- l'iscrizione di ipoteca giudiziale, (D.Lgs 472/1997);
- il sequestro conservativo, (D.Lgs 472/1997).

L'ipoteca giudiziale e il sequestro conservativo ex art.22, D.Lgs 472 del 18/12/1997 In caso di pericolo per la riscossione, dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, si applicano, per tutti gli importi dovuti, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6, dell'articolo 22, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

L'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido, e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda.

Le istanze devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

Il presidente, decorso il termine di cui al comma 2, fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. La commissione decide con sentenza.