

## Autocertificazione all'esattore per sospendere la riscossione: serviva proprio l'estinzione del credito?

di Massimo Basilavecchia, Leda Rita Corrado, RL

I possibili scoordinamenti tra ente creditore (agenzie fiscali, Comuni, INPS) ed esattore sono il riflesso della «specializzazione» della riscossione rispetto alla determinazione del credito. Ne derivano difetti di comunicazione tra le organizzazioni amministrative coinvolte, cui il legislatore cerca di rimediare fronteggiando anche il malcontento sociale sottostante all'asettico efficientismo di Equitalia. Per questo è consentito al debitore di «paralizzare la riscossione» mediante una dichiarazione con la quale egli documenta la ragione del venir meno del credito. Il rimedio, però, appare sproporzionato laddove si prevede l'estinzione del credito qualora l'ente creditore resti inerte per 220 giorni.

### ■ Rimedi esagerati per il deficit di comunicazione tra enti creditori ed Equitalia

Massimo Basilavecchia

Gli operatori del diritto tributario hanno certamente ben presenti gli sforzi dei contribuenti nel tentativo di spiegare all'agente della riscossione vicende intercorse con l'ente creditore, come l'avvenuto annullamento o la sospensione dell'atto impositivo. Questi tentativi, spesso fondati su una documentazione informale, sono del tutto estemporanei rispetto al flusso informativo istituzionale che lega l'esattore all'ente impositore.

La legge di stabilità per il 2013 (1) ha dato rilevanza giuridico-formale - per la prima volta - alle comunicazioni con cui il debitore attesta le ragioni che facciano venir meno il credito per cui si procede, come l'intervento di prescrizione o decadenza in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo, un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore, una sospensione amministrativa o giudiziale, un pagamento effettuato in data antecedente alla formazione del ruolo stesso o qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito. Si attiva così un subprocedimento nell'ambito del quale l'esattore trasmette la dichiarazione del debitore all'ente cre-

ditore per avere conferma di quanto attestato, mentre quest'ultimo deve prendere posizione anche nei confronti del debitore, eventualmente comunicandogli l'inidoneità di quanto asserito ai fini della sospensione della riscossione e invitando l'esattore a riprendere la riscossione. Come deterrente contro l'uso distorto di questo strumento da parte del debitore, il correttivo è duplice: alla responsabilità penale per dichiarazione mendace si accompagna una sanzione amministrativa nel caso in cui il debitore produca documentazione falsa.

Il quadro è dunque chiaro: il meccanismo descritto risponde all'esigenza di sopperire alla mancata comunicazione tra ente creditore ed esattore, qualora non avvenga - o sia carente - la fase amministrativa attraverso la quale l'ente creditore comunica all'esattore il venir meno del credito o la sua paralisi temporanea, ad esempio per effetto di una

**Massimo Basilavecchia** - Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Teramo, Avvocato in Pescara

#### Nota:

(1) Cfr. art. 1, commi 537-544, della legge 24 dicembre 2012, n. 228.

sospensiva giurisdizionale concessa in un processo al quale l'esattore non partecipa.

Pare tuttavia abbastanza inverosimile che la comunicazione tra ente impositore ed esattore presenti tali criticità, soprattutto quando ente creditore è l'Agenzia delle Entrate o l'Inps ed esattore è Equitalia S.p.A., soggetti che, oltre ad essere legati da un rapporto di partecipazione societaria, sono - o almeno dovrebbero essere - in continuo collegamento telematico.

Secondo costume nazionale, per prevenire o risolvere disfunzioni organizzative non è intervenuta la Pubblica Amministrazione mediante mere direttive interne, finalizzate a migliorare l'efficacia del flusso informativo istituzionale già esistente tra gli enti coinvolti nella riscossione, ma si è mosso il Legislatore, congegnando un meccanismo alternativo in cui la comunicazione tra enti diviene forzosa a seguito dell'iniziativa del debitore: in una norma di legge è puntualmente stabilito un obbligo che invece deriva da ovvi e fondamentali principi di buona amministrazione e di collaborazione con il debitore.

L'elemento più innovativo della nuova procedura è rappresentato dagli effetti che essa può pro-

durre sulla situazione dei soggetti coinvolti, debitore, ente impositore ed esattore: trascorso inutilmente il termine di duecentoventi giorni dalla presentazione della dichiarazione del debitore, le partite contestate sono annullate di diritto qualora l'ente creditore non attivi il flusso informativo con esattore e debitore. Dal punto di vista dell'ente creditore, la disciplina appare squilibrata: dalla sua inerzia deriva la definitiva estinzione del credito, una conseguenza sproporzionata rispetto all'inadempimento della Pubblica amministrazione, soprattutto per quelle ipotesi in cui l'annullamento andrebbe riferito semmai all'iscrizione a ruolo e non al credito, che, non essendo in discussione, potrebbe essere oggetto di nuova iscrizione a ruolo dopo l'annullamento del titolo emesso in violazione, ad esempio, di un'ordinanza di sospensiva.

Il dubbio di fondo riguarda il rapporto con le vicende dell'atto sottostante, che potrebbe essersi reso definitivo o per cui potrebbe pendere un processo tributario nell'ambito del quale l'ente creditore si difende diligentemente, e che dovrebbe vedere l'estinzione del credito solo per un blocco di flussi informativi tra i due enti.

## ■ Un altro caso di «amministrazione per legge»

Leda Rita Corrado

La Legge di stabilità (2) ha introdotto nel sistema di riscossione tributaria un subprocedimento amministrativo finalizzato alla verifica di un'istanza di autotutela del debitore: questo meccanismo ha lo scopo di garantire la paralisi immediata della riscossione qualora il credito, cui essa si ricollega, non sia dovuto o sia stato oggetto di un provvedimento di sospensione amministrativa o giudiziale, consentendo al debitore di rimuovere gli effetti pregiudizievoli della mancata comunicazione tra ente creditore ed esattore.

Anche se la *ratio* è apprezzabile, la via legislativa non può che essere stigmatizzata: come è stato condivisibilmente rilevato nell'articolo che precede, in linea generale è preferibile che il Legislatore, anziché intervenire a gamba tesa introducendosi in una disfunzione amministrativa, ne rimetta la soluzione alle organizzazioni interessate.

Queste considerazioni sono ancor più vere nel caso specifico: una buona prassi era infatti già stata cristallizzata nella cosiddetta «direttiva antiburocrazia» (3), con la quale la Direzione Cen-

---

**Leda Rita Corrado** - Assegnista di ricerca in Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Roma «Tor Vergata» e Dottoranda di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista

### Note:

(2) Art. 1, commi da 537 a 544, della legge 24 dicembre 2012, n. 228.

Cfr. A. Carinci, «Introduzione del silenzio assenso all'istanza di autotutela e modifiche al sollecito per i crediti minori», in *Corr. Trib.* n. 3/2013, pag. 234; M. Basilavecchia, «Sospensione legale della riscossione: un percorso parallelo alla tutela giurisdizionale?», in *Corr. Trib.* n. 9/2013, pag. 719.

(3) Direttiva di gruppo del 6 maggio 2010, n. 10, reperibile all'indirizzo [http://www.gruppoequitalia.it/equitalia/export/capogruppo/files/it/direttiva\\_antiburocrazia\\_6\\_maggio\\_2010.pdf](http://www.gruppoequitalia.it/equitalia/export/capogruppo/files/it/direttiva_antiburocrazia_6_maggio_2010.pdf).

(segue)

trale di Equitalia S.p.A. aveva fornito indicazioni alle società partecipate in merito alla sospensione della riscossione nella speranza di sopire l'astio sociale sottostante al fenomeno esattivo (4). Di ciò il Legislatore era ben consapevole, tanto è vero che il contenuto della direttiva è stato trasfuso nella Legge di stabilità (5) con alcune modifiche, che però appaiono non sempre migliorative rispetto al testo originario.

## Ambiti di operatività a confronto

Se la direttiva è indirizzata alle sole società partecipate di Equitalia S.p.A., la nuova disciplina si rivolge - con una terminologia anacronistica - ad un novero più ampio di destinatari, rientrando tra i «cessionari per la riscossione» anche i soggetti incaricati della riscossione dei tributi locali. Quanto all'ambito oggettivo di operatività della nuova disciplina, non è chiaro se esso ricomprenda i soli tributi oppure ogni entrata pubblica: a favore della prima interpretazione sembra orientata Equitalia S.p.A. (6), mentre nel secondo senso si è espressa la Direzione Centrale Entrate dell'INPS (7). La prima soluzione poggia unicamente sul riferimento testuale ai soggetti incaricati «per la riscossione dei tributi», un elemento troppo debole perché risulti giustificato un trattamento peggiore, ad esempio, per i crediti previdenziali. Sembra invece meglio corrispondere alla *ratio* garantista della novella la valorizzazione di altri incisi, in cui si menziona un generico «ente creditore».

Nel passaggio dalla direttiva (8) alla Legge di stabilità, è stato inoltre ampliato il novero delle fattispecie idonee a incidere sulla riscossione, dando rilevanza anche a «prescrizione o decadenza del diritto di credito, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo» e a «qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito» (9).

## I condizionamenti temporali sono inopportuni

Legge di stabilità e direttiva presentano discrasie anche dal punto di vista procedimentale. La nuova disciplina stabilisce che la dichiarazione deve essere presentata dal debitore «entro novanta giorni dalla notifica, da parte del concessionario per la riscossione, del primo atto di

riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa»: l'apposizione di un limite temporale e il riferimento alla notifica di un atto della riscossione non sono tuttavia coerenti né con le finalità garantistiche perseguite dal Legislatore, né con la sostanziale riconducibilità della dichiarazione del debitore all'istanza di autotutela.

Pare preferibile la soluzione individuata dalla «direttiva antiburocrazia», ove manca la previsione di un termine e la presentazione della dichiarazione da parte del debitore è consentita non soltanto «in occasione della notifica del primo atto di riscossione utile», ma anche «in qualsiasi momento della procedura cautelare/esecutiva eventualmente (...) intrapresa».

## Il debitore sopperisce alle inefficienze organizzative della P.A.

La novella non consente di prevenire il difetto di coordinamento tra Pubbliche amministrazioni attraverso un efficace raccordo tra l'azione dei

### Note:

(segue nota 3)

Questo intervento è motivato dalla speranza di sopire l'astio sociale sottostante al fenomeno esattivo, come emerge anche dalla lettura del comunicato stampa di accompagnamento, reperibile all'indirizzo [http://www.gruppoequitalia.it/equitalia/export/capogruppo/files/it/cs10\\_05\\_06\\_direttiva\\_Equitalia.pdf](http://www.gruppoequitalia.it/equitalia/export/capogruppo/files/it/cs10_05_06_direttiva_Equitalia.pdf).

(4) Come emerge anche dalla lettura del comunicato stampa di accompagnamento, reperibile all'indirizzo [http://www.gruppoequitalia.it/equitalia/export/capogruppo/files/it/cs10\\_05\\_06\\_direttiva\\_Equitalia.pdf](http://www.gruppoequitalia.it/equitalia/export/capogruppo/files/it/cs10_05_06_direttiva_Equitalia.pdf).

(5) Cfr. A.S. 1551, disponibile all'indirizzo <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00423977.pdf>.

(6) Direttiva di gruppo dell'11 gennaio 2013, n. 2, reperibile all'indirizzo [http://www.inps.it/messaggizip/messaggio%20numero%201636%20del%2028-01-2013\\_allegato%20n%201.pdf](http://www.inps.it/messaggizip/messaggio%20numero%201636%20del%2028-01-2013_allegato%20n%201.pdf).

(7) Cfr. messaggio del 28 gennaio 2013, n. 1636.

(8) Nella «direttiva antiburocrazia» sono menzionate le seguenti fattispecie: «a) provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore in conseguenza della presentazione in una istanza di autotutela da parte del debitore; b) sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore; c) sospensione giudiziale, oppure da una sentenza della Magistratura adita, emesse in un giudizio al quale l'agente della riscossione non ha preso parte; d) da un pagamento effettuato, in data antecedente alla formazione del ruolo, in favore dell'ente creditore, sempreché sia facilmente ed univocamente riconducibile allo stesso ruolo (es. identità nell'indicazione del verbale sotteso al ruolo e al bollettino di pagamento)».

(9) Art. 1, comma 538, lett. a) e f), della legge n. 228/2012.

Cfr. i rilievi critici espressi sul punto da A. Carinci, «Introduzione del silenzio assenso all'istanza di autotutela e modifiche al sollecito per i crediti minori», cit., loc. cit., pag. 236 ss., testo e nota (6).

soggetti coinvolti, né impone la risoluzione delle disfunzioni eventualmente realizzatesi, ad esempio intervenendo mediante azione di responsabilità disciplinare nei confronti dei funzionari rimasti colpevolmente inerti.

La cura legislativa a queste patologie organizzative si traduce soltanto in incombenze procedurali ulteriori a carico di un soggetto estraneo alle disfunzioni organizzative degli enti: il debitore, oltre ad essere vittima di un procedimento di riscossione illegittimo, viene gravato dell'onere di attivare un subprocedimento amministrativo, non soltanto rilasciando una dichiarazione - e quindi assumendo su di sé i rischi connessi ad eventuali mendaci - ma anche corredandola di documentazione idonea a comprovarne la fondatezza (10).

Allo spirito di reciproca collaborazione, che dovrebbe caratterizzare i rapporti tra Pubblica amministrazione e consociati, sembra invece più vicina la soluzione individuata nella «direttiva antiburocrazia», nella quale la Direzione Centrale di Equitalia S.p.A. sollecita le società partecipate a farsi *parte attiva* invitando il debitore a rilasciare formale dichiarazione di quanto asserito e sollecitando la conferma della sua fondatezza da parte dell'ente creditore.

### **Se l'ente creditore rimane inerte, le partite sono annullate di diritto**

Ciò che desta maggiori perplessità nel nuovo plesso normativo è la scelta di annullare di diritto le partite relative agli atti contestati, qualora l'inerzia dell'ente creditore si protragga oltre il termine di 220 giorni dalla presentazione della dichiarazione del contribuente.

Anche in questo caso, sembra maggiormente conforme al principio di proporzionalità - in forza del quale il contenuto e la forma dell'azione amministrativa deve limitarsi a quanto è necessario per raggiungere gli obiettivi perseguiti dall'istituzione - la scelta di Equitalia S.p.A. di protrarre la sospensione della riscossione fino a che perduri l'inerzia dell'ente creditore (11).

L'annullamento di diritto delle partite appare ancor più irragionevole nei casi in cui sia dubbia la debenza di una pretesa la cui esigibilità sia stata solo temporaneamente impedita da una mera sospensione amministrativa o giudiziale.

A ciò si aggiunga che il venir meno della pretesa non colpisce soltanto l'ente creditore, sanzionando una sua condotta non conforme al dovere di buona fede oggettiva, ma pregiudica anche gli interessi economici dell'esattore, che rimane gravato dei costi relativi alla procedura di recupero del credito fino a quel momento espletata e degli eventuali maggiori oneri connessi al subprocedimento *de quo* (12).

### **Le dichiarazioni mendaci del debitore impediscono l'annullamento di diritto delle partite?**

*Last but not least*, viene da chiedersi se eventuali dichiarazioni mendaci del debitore, oltre a costituire illecito penale e amministrativo, possano anche impedire l'annullamento automatico delle partite.

In senso positivo, si può valorizzare il nesso consequenziale tra la presentazione della dichiarazione del debitore, atto di avvio del subprocedimento, e l'intervento da parte dell'ente creditore: in quest'ottica, la falsità della dichiarazione farebbe venir meno il dovere della Pubblica amministrazione di attivarsi tempestivamente. Inoltre il debitore che dichiara il falso non appare meritevole della tutela apprestata con la Leg-

#### **Note:**

(10) Se il comma 538 appare neutrale sul punto (richiedendo soltanto la presentazione di una dichiarazione «con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore» sono stati da una delle circostanze elencate), la «documentazione allegata» è menzionata nel comma 539, mentre il comma 541 ricollega una sanzione amministrativa alla produzione di «documentazione falsa».

La soluzione illustrata nel testo sembra coerente con la previsione dell'obbligo, per l'ente creditore, di rilasciare al debitore una dichiarazione attestante l'avvenuto pagamento delle somme dovute ovvero lo sgravio totale riconosciuto, opponibile all'esattore (art. 49, comma I-bis, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602).

(11) Nella direttiva n. 10 del 2010, si legge quanto segue: «Dovrebbe, infine, avvertire l'ente creditore che in caso di silenzio dei suoi Uffici, le azioni volte al recupero del credito rimarranno comunque sospese, declinando ogni responsabilità per l'eventuale pregiudizio arrecato alla quota in conseguenza della condotta inerte, necessariamente tenuta».

(12) Cfr. art. 49, comma I-quater, del D.P.R. n. 602/1973, in forza del quale, per le sole ipotesi in cui il debitore opponga all'esattore la dichiarazione dell'ente creditore attestante l'avvenuto pagamento ovvero lo sgravio totale riconosciuto, l'esattore «ha diritto al rimborso delle spese sostenute per l'attività di riscossione qualora l'ente creditore non abbia inviato la comunicazione dell'avvenuto pagamento o dello sgravio totale riconosciuto al debitore».

ge di stabilità, perché egli, mediante la commissione di un atto illecito, ostacola l'esercizio della funzione esattiva nei suoi confronti e distoglie le risorse organizzative degli enti coinvolti dallo svolgimento di altre attività.

La soluzione di segno inverso può essere argomentata rilevando che l'annullamento delle partite è un effetto che la disciplina lega alla mera inerzia della Pubblica amministrazione, al fine

di mettere il debitore al riparo dalle conseguenze negative di eventi - la disfunzione nella comunicazione tra gli enti prima, l'inattività dell'ente creditore poi - che non ricadono nella sua sfera di controllo. In quest'ottica, la condotta dell'ente creditore, disegnata come una sorta di silenzio-assenso rispetto ad una istanza di autotutela, deve essere ponderata «al netto» di eventuali illeciti del debitore.

## ■ Quando la legge deresponsabilizza rispetto a una valutazione di opportunità amministrativa

RL

L'episodio trattato dagli Autori che precedono è emblematico dell'appiattimento del diritto sulla legislazione, che costituisce uno dei fili conduttori del manuale di diritto amministrativo dei tributi, che sto ultimando in questi giorni.

Bisognerebbe seguire l'intreccio di consultazioni amministrativo-politiche, a monte di qualsiasi intervento normativo, per capire come si sono assestate le preoccupazioni gestionali e mediatiche sottostanti.

Sta di fatto però che l'intervento legislativo, giustamente criticato dagli Autori che precedono, consente una convenienza politica ed una amministrativa, assecondando entrambe le prospettive (di copertura e di immagine) alla base dell'organizzazione pubblica nella convivenza sociale.

La politica desidera infatti di poter annunciare, grazie a una legge, di aver fatto qualcosa per i contribuenti, venendo incontro alle rimostranze nei confronti di Equitalia.

Le Amministrazioni, invece di dover prendere l'iniziativa di varare una procedura amministrativa unilaterale di loro iniziativa, hanno il pungolo della legislazione.

I rovesci della medaglia sono la maggiore rigidità della soluzione legislativa dei problemi, con l'esagerazione dell'«estinzione del credito». Inoltre, la soluzione dei problemi per legge disabitua dalla riflessione, dalla capacità di svolgere valutazioni di opportunità, sia pure settoriale. Anche le istituzioni più lucide alla lunga si intorpidiscono facendosi prescrivere per legge quello che spesso avrebbero gli strumenti per

realizzare di propria iniziativa (13). Il rischio è innescare un circolo vizioso dove i difetti delle vecchie normative portano alla produzione di nuove, su questioni che magari in altri Paesi si risolvono con una banale circolare amministrativa. È una degenerazione dell'equivoca idea di onnipotenza legislativa, ripresa dal diritto civile, che la riferisce all'«istituzione giurisdizionale», dimenticando che la legge non può realizzare direttamente l'interesse pubblico finale di curare i malati, istruire la gioventù, smaltire i rifiuti, difendere i confini, costruire strade, e coordinare ente impositore ed esattore, per quanto qui ci riguarda. Può solo minacciare estinzioni dei crediti e responsabilità, dramatizzando ulteriormente il clima in cui lavorano le nostre istituzioni amministrative.

---

### Nota:

(13) Anche se le intenzioni sono lodevoli, farsi togliere le castagne dal fuoco per legge finisce per impigrire lo spirito di iniziativa delle istituzioni: vedi il post «amministrare per legge» su [www.organizzazione sociale.com](http://www.organizzazione sociale.com), che riprende il titolo di un volume di Sara Spuntarelli, reperibile *googlando* il titolo assieme al nome dell'autrice.