

Sull'impugnabilità dell'affidamento del carico a titolo straordinario e sulla immediata lesività del provvedimento (*)

On the admissibility of an appeal against the "affidamento straordinario del carico" and on the armfulness of the measure

(commento a /note to Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, 3 luglio 2024, n. 254)

Abstract

Il contributo è dedicato all'analisi dell'affidamento straordinario del carico e in particolare dell'ipotesi in cui, notificato prima un atto impositivo in cui si richiede il pagamento secondo le regole ordinarie (un terzo dell'imposta in pendenza di giudizio), successivamente l'Amministrazione comunica al contribuente una diversa decisione, con cui si richiede il pagamento dell'intero. Ci si interroga se questo secondo atto sia impugnabile e se sia suscettibile di tutela cautelare.

Parole chiave: riscossione, affidamento straordinario, atti impugnabili

Abstract

The contribution is dedicated to the analysis of the "affidamento straordinario del carico" and, in particular, of the hypothesis in which, after an initial tax assessment requesting payment according to ordinary rules (one-third of the tax pending judgment), the Administration subsequently communicates a different decision to the taxpayer, requesting the payment of the entire amount. The question arises as to whether this second act is appealable and whether it is susceptible to precautionary protection.

Keywords: tax collection, "affidamento straordinario", appealable tax

SOMMARIO: 1. La fattispecie in esame. - 2. Il *decisum* del giudice di secondo grado. - 3. La riscossione a titolo straordinario e la sua motivazione. - 4. La natura provvedimentoale dell'affidamento a titolo straordinario: impugnabilità dell'atto. - 5. L'affidamento a titolo straordinario e l'interesse a ottenere la sospensione degli effetti dell'atto.

1. Un'interessante decisione di secondo grado resa in sede di impugnativa cautelare consente di riflettere ancora sul numero degli atti impugnabili e sui rapporti tra effetti dell'atto e tutela cautelare (si fa riferimento all'ordinanza Corte di Giustizia tributaria

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2024 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

di secondo grado del Piemonte, 3 luglio 2024, n. 254). La questione posta sembra non ancora esplorata in giurisprudenza: non risultano precedenti in termini.

I fatti di causa sono sufficientemente lineari: l'Amministrazione notifica prima alcuni atti impositivi (avvisi di accertamento e atti di contestazione sanzione) senza alcuna indicazione specifica quanto al regime di esecuzione. Il contribuente impugna questi atti in relazione ai quali viene quindi incardinato un primo procedimento.

Successivamente, l'Amministrazione notifica al contribuente un atto denominato "comunicazione di affidamento straordinario", con il quale comunica al contribuente che l'intero debito è stato affidato all'Agente della riscossione, per la presenza di un fondato pericolo per la riscossione.

Il contribuente impugna anche la comunicazione di affidamento straordinario, incardinando un secondo processo, lamentando la carenza dei requisiti per l'affidamento straordinario e domandando la sospensione degli effetti della stessa.

Il giudice di primo grado, in sede cautelare, respinge la domanda di sospensione, affermando che la comunicazione di affidamento è suscettibile di impugnazione, ma che «*ha un effetto meramente informativo e non precettivo e, quindi, come tale, è privo di efficacia esecutiva*».

Avverso questa decisione in sede cautelare propone appello il contribuente, alla luce del nuovo art. 47, comma 4, D.Lgs. n. 546/1922, che prevede che «*L'ordinanza cautelare collegiale è impugnabile innanzi alla corte di giustizia tributaria di secondo grado entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria*».

2. Il giudice di appello conferma la sentenza di primo grado con questo percorso motivazionale:

- richiama la sentenza Cass., 19 luglio 2023, n. 21254 nella parte in cui nega l'impugnabilità dell'atto di presa in carico in quanto «*non ha capacità di incisione unilaterale sui profili sostanziali, né involge lesioni agli aspetti processuali, comportando limitazioni all'azione*»;
- afferma che la comunicazione di affidamento a titolo straordinario è priva di contenuto precettivo «*nel senso che la stessa non risulta idonea a modificare la situazione giuridica del contribuente, avendo un valore meramente informativo riferito all'andamento delle tempistiche dell'esecuzione (e non alla forma, né al contenuto delle stesse)*»;
- rileva che la comunicazione non modifica la situazione debitoria sostanziale, che è contenuta negli avvisi di accertamento, né determina preclusioni processuali, «*non limitando in alcun modo l'esercizio di azioni volte a contestare gli atti impositivi di cui si è detto (anche sotto il profilo cautelare, ben potendo essere richiesta, nella sede competente, una sospensiva dell'efficacia esecutiva degli stessi)*»;
- afferma che l'affidamento a titolo straordinario «*non è idoneo ad attribuire a quella comunicazione una valenza provvedimento modificativa della sfera giuridica del contribuente (nel senso rilevante in questa sede), dovendosi rilevare*

che la possibilità di un più celere svolgimento dell'azione esecutiva non pregiudica in alcun modo il diritto - nel caso concreto già fatto valere dalla ... – a vedere esaminate le doglianze avanzate avverso gli avvisi di accertamento esecutivi di cui si tratta».

3. L'affidamento straordinario del carico è disciplinato dall'art. 29, comma 1, lett. c), D.L. n. 78/2010, che prevede: *«in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lettera a), la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei termini previsti alle lettere a) e b). Nell'ipotesi di cui alla presente lettera, e ove gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico degli atti di cui alla lettera a), vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione di cui alla lettera b) e l'agente della riscossione non invia l'informativa di cui alla lettera b)».*

La disposizione ha il proprio antecedente storico, tuttora applicabile per le (sempre più ridotte) ipotesi escluse da accertamento esecutivo, nell'art. 11, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 che ha il seguente tenore: *«I ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione».*

La condizione necessaria per la riscossione dell'intero a titolo straordinario è quindi l'esistenza di un fondato pericolo per la riscossione.

Tale fondato pericolo deve essere apprezzabile e deve esternarsi in una motivazione espressa che si concretizza in un atto impugnabile (Cass. civ., 14 aprile 2020, n. 7795 aveva affermato che sussiste per l'Amministrazione un obbligo inderogabile di indicare le ragioni per le quali si procede in deroga alla procedura ordinaria; Cass. civ., 5 agosto 2021, n. 22306 ha espresso più estesamente il concetto con queste parole *«È evidente, infatti, che: a) il contribuente viene per la prima volta a conoscenza della emissione del ruolo straordinario solo con la notificazione della cartella di pagamento; b) il ruolo straordinario è idoneo ad incidere in maniera significativa sulla posizione del contribuente, consentendo, in deroga dalla previsione generale del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 la riscossione dei tributi oggetto di contestazione anche in pendenza del giudizio di primo grado; c) in assenza della indicazione dei presupposti per la formazione del ruolo straordinario, il contribuente sarebbe impossibilitato a contestarne la legittimità, dovendo impugnare sostanzialmente "al buio" la cartella di pagamento ed attendere che l'Amministrazione chiarisca e giustifichi, solo in sede contenziosa, l'esercizio del proprio potere».*

Quindi, in definitiva, nella giurisprudenza di Cassazione emerge un principio chiaro e condivisibile: la riscossione straordinaria, costituendo una eccezione al regime ordinario, deve essere motivata e il contribuente ha diritto di contestare la sussistenza dei requisiti che devono fondare, nel caso concreto, la richiesta di riscossione a titolo straordinario, impugnando il primo atto con il quale viene a conoscenza della decisione concernente la riscossione a titolo straordinario.

4. La statuizione sulla tipologia di riscossione, ordinaria o straordinaria, costituisce una decisione di natura provvedimentoale.

Si tratta di un provvedimento perché esprime una statuizione dell'Amministrazione, con rilevanza esterna, indirizzata a soggetti determinati e in grado di modificare la sfera giuridica di questi soggetti a prescindere dalla loro volontà (per questa interpretazione del concetto di provvedimento cfr. SANDULLI A.M., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, 611; per quel che vale persino l'Amministrazione riconosce questi come i caratteri fondativi del provvedimento: cfr. circ. 3 marzo 2009, n. 7/E in materia di interpelli, ove «*va evidenziato che sono qualificati "provvedimenti" gli atti della Pubblica Amministrazione che, indirizzati a soggetti determinati o determinabili, sono in grado di: apportare una modificazione unilaterale nella sfera giuridica dei destinatari [cosiddetta autoritarietà del provvedimento]; produrre automaticamente ed immediatamente i propri effetti [cosiddetta esecutività]; imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi in essi contenuti [cosiddetta esecutorietà]*»).

Tutti questi caratteri ricorrono nella decisione amministrativa concernente i modi della riscossione: abbiamo una statuizione (che riguarda l'applicazione del regime ordinario ovvero di quello straordinario), diretta a un soggetto determinato (il contribuente) e in grado di modificare la sfera giuridica del destinatario (in quanto tocca il modo dell'adempimento, ma su questo profilo si veda ancora oltre).

Di solito questo provvedimento viene formalizzato nell'atto impositivo, *i.e.* nell'avviso di accertamento, e il contribuente può apprezzare nella motivazione contenuta nell'atto la sussistenza o meno dei requisiti necessari per l'applicazione dell'eventuale esecuzione straordinaria. L'avviso di accertamento, in questa usuale applicazione, diviene quindi il contenitore di tre provvedimenti: la statuizione sull'accertamento (il *quantum debeatur*), la statuizione sulle sanzioni (tipologia di sanzioni applicabili e loro gradazione), la statuizione sulla modalità di riscossione.

Il caso deciso dal giudice piemontese ci porta invece a riflettere sull'ipotesi in cui il provvedimento sulla riscossione straordinaria sia formalizzato autonomamente. Si sta facendo riferimento all'ipotesi in cui, notificato in un primo di tempo un avviso di accertamento esecutivo che contiene una decisione sulla riscossione (esecuzione in forma ordinaria, quindi con l'affidamento del carico pari a un terzo delle imposte), successivamente l'Amministrazione ritenga che sussista il fondato pericolo per la riscossione e quindi intenda procedere ad affidamento per l'intero di imposte e sanzioni.

In questa scansione siamo dinanzi a due differenti provvedimenti concernenti la riscossione: (1) il primo provvedimento contenuto nell'avviso di accertamento e sintetizzabile in questa forma: la riscossione segue le regole ordinarie per mancanza del fondato pericolo per la riscossione; (2) un secondo provvedimento sintetizzabile in questa forma: la riscossione segue le regole previste per l'affidamento straordinario, in quanto sussiste il fondato pericolo per la riscossione.

Tralasciamo il tema, che meriterebbe autonomo approfondimento, concernente i limiti di legittimità di un mutamento provvedimento se la base fattuale fosse la medesima e ammettiamo (non è dato comprendere dalla decisione, ma supponiamo che sia così) che il mutamento provvedimento nel caso di specie sia derivato da un mutamento fattuale compreso tra la notificazione dell'avviso di accertamento e la nuova statuizione provvedimento (per pensare a un caso quasi di scuola, ipotizziamo che tra i due momenti intervengano fatti che fanno pensare al pericolo di fuga del debitore).

La prima questione che sorge è quella concernente l'impugnabilità di un simile provvedimento. L'atto non è infatti contemplato nell'elenco di atti impugnabili contenuto nell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992.

È nota la giurisprudenza della Cassazione in materia di atti impugnabili: sono impugnabili gli atti provvedimentali, ossia gli atti capaci di modificare unilateralmente ed in via autoritativa le situazioni giuridiche soggettive dei destinatari (Cass. civ., n. 21254/2023: «*In altri termini, occorre riferire la tassatività dell'elencazione di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, non tanto ai singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma all'indicazione di categorie di atti considerati in relazione agli effetti giuridici che producono*»). La tassatività dell'elenco di cui all'art. 19 «*deve intendersi riferita non a singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alla individuazione di "categorie" di atti considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti (tra cui predomina la categoria degli atti di natura impositiva), con la conseguenza che non è impedito all'interprete - mediante la qualificazione giuridica dell'atto in concreto impugnato, da compiere in relazione agli elementi funzionali ed agli effetti prodotti - di ricondurre ad una delle predette categorie anche atti "atipici" od individuati con "nomen juris" diversi da quelli indicati nell'elenco*» (Cass. civ., sez. V, 13 luglio 2023, n. 20051).

La lesività dell'atto è assunta a parametro anche nell'analisi dottrinale: è impugnabile l'atto in quanto lesivo (TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, VII ed., Torino, 2024, 93; sul punto cfr. anche l'analitico esame di KOSTNER A., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Torino, 2022).

Da questa prima prospettiva emerge una risposta netta: la statuizione sull'affidamento straordinario è impugnabile in quanto lesiva.

Infatti, la scansione legislativa contempla una riscossione ordinaria (in forma più lieve) e una riscossione straordinaria in casi eccezionali, sussistendo il pericolo fondato per la riscossione. L'adozione del provvedimento che conduce all'affidamento straordinario è lesiva in quanto comporta l'onere per il contribuente di anticipare tutte le imposte e tutte le sanzioni in pendenza del processo, prima di ottenere una decisione meritale.

È evidente che questa anticipazione muta le regole sul *quando* e sul *quantum* dell'obbligazione.

In carenza di un provvedimento di affidamento straordinario, il contribuente sarebbe chiamato a versare l'intero solo dopo la sentenza sfavorevole di secondo grado: con l'affidamento straordinario abbiamo un'eccezionale anticipazione di quanto il

contribuente è chiamato a versare. Questa anticipazione finanziaria muta evidentemente la situazione patrimoniale del contribuente, che è chiamato a un maggior esborso e che potrebbe essere impegnato a sforzi straordinari per procurarsi le somme da corrispondere immediatamente; un'anticipazione immediata di rilevanti somme potrebbe cagionare uno *shock* finanziario al contribuente.

Il che peraltro si salda perfettamente con quella condivisibile giurisprudenza della Cassazione citata sopra (paragrafo 3) secondo cui il contribuente può contestare la sussistenza delle condizioni per l'accesso alla riscossione straordinaria, condizioni che debbono essere adeguatamente motivate. Ed è chiaro che se l'atto di affidamento straordinario è un atto autonomo, il contribuente deve poterlo impugnare per contestare la fondatezza della richiesta amministrativa.

Appare quindi decisamente opinabile la prima affermazione del giudice nell'ordinanza commentata secondo cui l'affidamento non avrebbe contenuto precettivo: il comando (“devi pagare l'intero”) sorge proprio dalla statuizione dell'affidamento straordinario, poiché la regola ordinaria è differente (“devi pagare un terzo dell'imposta”).

Tanto che per sostenere la debole tesi della carenza di precettività, il giudice richiama la giurisprudenza in materia di non impugnabilità dell'avviso di presa in carico (Cass. civ., n. 21254/2023), stravolgendone il senso. La sentenza citata, infatti, faceva riferimento ad una ipotesi in cui i contribuenti avevano impugnato l'avviso di presa in carico, sostenendo di non avere ricevuto la notificazione degli avvisi di accertamento presupposti, ormai definitivi. La sentenza, oltre a ribadire la giurisprudenza espansiva in materia di impugnabilità degli atti, faceva espresso riferimento a una presa in carico ordinaria, per accertamenti divenuti definitivi, in cui la misura della riscossione è determinata dalla legge. Ed è evidente che quando la presa in carico segue accertamenti definitivi, l'avviso di presa in carico non modifica la situazione giuridica del contribuente, che è stata modificata dalla notificazione degli avvisi di accertamento poi divenuti definitivi.

Nel caso qui in esame, invece, gli accertamenti originari contemplavano la riscossione ordinaria, mentre l'affidamento straordinario era intervenuto successivamente ed aveva quindi inciso sulla sfera giuridica del destinatario, perché avevano mutato la precedente statuizione, che era di misura differente.

Tanto che è proprio la sentenza Cass. n. 21254/2023 che ribadisce che l'avviso di presa in carico resta impugnabile «*quando l'avviso di presa in carico sia il primo atto con cui si manifesta, palesandosi, un precedente provvedimento lesivo, che potrebbe essere espresso, tacito o anche presupposto*». Il che è proprio il caso qui in esame: un provvedimento di affidamento straordinario che viene formalizzato per la prima volta con la “comunicazione”. Con la “comunicazione” il contribuente viene a conoscenza del nuovo assetto che l'Amministrazione ha ritenuto di dare ai tempi e ai modi dell'adempimento dell'obbligazione.

Quindi, anche l'indicazione ritraibile da questa recente sentenza di Cassazione depone univocamente per l'impugnabilità dell'atto.

L'atto, in questo frangente, non ha quindi la funzione "informativa" che vorrebbe il giudice: la comunicazione di affidamento ha forse questa funzione quando replichi esattamente il contenuto decisionale dell'atto impositivo, ossia quando, già motivato l'affidamento straordinario nell'atto impositivo notificato, la comunicazione non faccia altro che replicare tale statuizione. Nel caso in cui, invece, l'atto impositivo abbia un contenuto differente da quello della comunicazione, non si può parlare di funzione comunicativa perché abbiamo l'emersione nitida di un nuovo provvedimento.

Per inciso, si nota che è indifferente la denominazione dell'atto. Risulta che nel caso di specie l'atto fosse stato denominato dall'Amministrazione "comunicazione di affidamento straordinario". Ora, come noto, non è la denominazione dell'atto che ne condiziona l'impugnabilità, perché occorre fare riferimento agli effetti dell'atto, come indicato anche chiaramente dalla giurisprudenza citata in questo paragrafo.

5. L'affidamento straordinario del carico che intervenga successivamente alla notificazione dell'avviso che contenga l'indicazione della semplice riscossione ordinaria è quindi impugnabile in quanto lesivo, perché modificativo della sfera patrimoniale del contribuente.

Da ciò discende l'interesse del contribuente ad ottenere la sospensione degli effetti lesivi. Se si riconosce, come è, che l'atto contiene una statuizione che si concretizza in un comando, con il quale si chiede al contribuente di pagare più di quanto previsto ordinariamente, si comprende come il contribuente abbia un chiaro interesse ad agire per ottenere la sospensione di tale provvedimento straordinario.

A seconda della successione degli atti notificati, il contribuente assoggettato a procedimento di affidamento straordinario può ottenere due differenti pronunce tramite il procedimento cautelare: (1) la sospensione totale degli effetti dell'atto; (2) la sola sospensione dell'affidamento straordinario, salvando quindi gli effetti riscossivi ordinari.

Ed è chiaro che si tratta di due domande differenti: in un caso il contribuente deve dimostrare che sussistono i requisiti contemplati dall'art. 47 D.Lgs. n. 546/1992 e in particolare che sussiste il danno grave e irreparabile, nell'altro caso, invece, il contribuente deve dimostrare che non sussiste il fondato pericolo per la riscossione (addotto e motivato dall'Amministrazione). La prima domanda può essere assorbente rispetto alla seconda: se il contribuente dimostra la sussistenza del danno grave e irreparabile, nessuna riscossione sarà consentita (né ordinaria, né straordinaria), ma potrebbe darsi che, pur non in assenza di danno grave e irreparabile, non sussista il pericolo per la riscossione e quindi il contribuente possa essere chiamato a versare solo il terzo dell'imposta secondo le regole ordinarie.

Il tutto è più lineare se l'affidamento straordinario viene motivato già nell'atto di imposizione: in quel caso, in un'unica sede cautelare, nel processo che ha per oggetto l'atto di imposizione, si potranno vagliare entrambe le domande.

Quando, come nel caso analizzato nella decisione commentata, invece, il provvedimento che fissa l'affidamento straordinario è successivo alla notificazione

dell'avviso e su questo si incardina un diverso processo, occorre adoperare qualche minimo distinguo.

Nel processo avente per oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento la tutela cautelare riguarderà la misura ordinaria e quindi si incentrerà sulla sussistenza del danno grave per il contribuente. Se la domanda viene accolta, la pronuncia sospenderà anche gli effetti del provvedimento relativo all'affidamento straordinario del carico. Se, invece, la domanda viene respinta, sussiste ancora l'interesse del contribuente, nel processo relativo all'affidamento straordinario del carico, a dimostrare l'inesistenza del fondato pericolo per la riscossione e a ottenere, quindi, in quel processo una pronuncia che sospenda gli effetti dell'affidamento straordinario, salvi gli effetti dell'affidamento ordinario.

Con il che si comprende l'erroneità della decisione commentata nella parte in cui afferma che non è configurabile una sospendibilità dell'affidamento straordinario, perché la tutela sarebbe esercitabile nel procedimento concernente gli atti di accertamento precedenti. Questo vale infatti solo per il caso in cui l'affidamento straordinario sia già statuito e motivato negli avvisi di accertamento. Nell'ipotesi cui si sta avendo riguardo, invece, gli atti impositivi notificati contengono una statuizione sull'esecuzione che ha le forme della riscossione ordinaria: è evidente che il contribuente non può domandare al giudice del processo concernente gli avvisi di accertamento di non applicare la riscossione straordinaria (la cui statuizione è contenuta nel diverso provvedimento di comunicazione, non impugnato in quel procedimento). La motivazione del provvedimento di affidamento straordinario non è contenuta negli avvisi di accertamento e quindi non è oggetto del procedimento che si è incardinato sugli avvisi di accertamento.

Un'ultima notazione: nell'ordinanza commentata, il giudice sembra quasi prefigurare che una tutela anche cautelare sarebbe comunque possibile nei confronti degli atti successivi la comunicazione; sembra quasi suggerirsi una sorta di impugnabilità differita dell'atto. Ora, merita ricordare che, con l'affidamento per intero del carico, gli atti successivi sono già atti dell'esecuzione forzata (pignoramenti): non è previsto un successivo atto impugnabile dinanzi alle Corti tributarie. Appare quindi contrario ad ogni configurazione del diritto di difesa privare di una tutela giurisdizionale il contribuente dinanzi agli organi dotati di giurisdizione tributaria, per costringerlo a rocambolesche opposizioni agli atti esecutivi o all'esecuzione per far valere un vizio (l'assenza dei requisiti per l'affidamento straordinario) la cui cognizione rientra certamente nella giurisdizione del giudice tributario e non in quella del giudice ordinario.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CONTRINO A. - DELLA VALLE E. - MARCHESELLI A. - MARELLO E. - MARINI G. - PAPANELLA F. (a cura di), *La giustizia tributaria*, Milano, 2024
KOSTNER A., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Torino, 2022

PAPARELLA F., *L'impugnabilità del certificato dei carichi pendenti: l'assenza di tutela avverso gli atti ricognitivi dei debiti tributari anche nell'ipotesi di infedeltà dannosa per il richiedente*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 2, V, 710 ss.

PERRONE L., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass.trib.*, 2020, 1, 79 ss.

RASI F., *L'interesse a ricorrere nel processo tributario - Il catalogo degli atti impugnabili alla prova di vuoti e duplicazioni di tutele*, Padova, 2022

SANDULLI A.M., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, 611

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, VII ed., Torino, 2024