



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



IL FERMO AMMINISTRATIVO COME GARANZIA DEL SODDISFACIMENTO DELLA PRETESA ERARIALE

L'Agente della riscossione può garantirsi il soddisfacimento della pretesa mediante l'adozione di un provvedimento di fermo amministrativo con funzione cautelare.

di **Daniela Mendola**

IUS/09 - ISTITUZIONI DI DIRITTO PUBBLICO

Estratto dal n. 12/2016 - ISSN 2532-9871

Direttore responsabile

Raffaele Giaquinto

Publicato, Giovedì 29 Dicembre 2016

Sommario: 1. Il soddisfacimento della pretesa erariale; 2. La riscossione coattiva; 3. Il fermo amministrativo; 4. Conclusioni

1. Il soddisfacimento della pretesa erariale

Come noto, tra Amministrazione Finanziaria e contribuente si configura un rapporto di natura obbligatoria tale per cui una parte ovvero l'Amministrazione Finanziaria riveste una posizione attiva, creditoria, e l'altra ovvero il contribuente ricopre una situazione giuridica soggettiva passiva, di debito. L'obbligazione tributaria recepisce interamente la disciplina privatistica per ciò che concerne i diritti e i doveri delle parti. Si aggiunga, tuttavia, che l'obbligazione tributaria nasce ex lege e non è generata né da un atto di autonomia contrattuale, né da un fatto illecito, né da un contatto sociale. Il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente già nasce in posizione di disparità: l'Amministrazione Finanziaria è in posizione di imperio, perché, la sua attività è posta a tutela di un interesse pubblico; il contribuente, di converso, è in una posizione di soccombenza.

Questo rapporto di privilegio-imperio determina il sorgere dell'obbligazione tributaria in campo al contribuente, soggetto passivo che ha maturato il presupposto di imposta ovvero quel fatto economico per mezzo del quale il contribuente diviene soggetto passivo e che differisce dalla capacità contributiva^[1] improntata alla genericità dei beni del soggetto passivo. L'obbligazione si estingue con l'adempimento^[2] della prestazione dovuta, laddove l'adempimento, quello "esatto", rappresenta il naturale modo di estinzione dell'obbligazione. Il contribuente è tenuto, dunque, ad adempiere alla prestazione dovuta, con la diligenza del buon padre di famiglia di cui all'art. 1176 c.c. e l'intero rapporto obbligatorio deve essere improntato alla leale collaborazione ed alla buona fede^[3].

Il predetto principio assurge a cardine dell'intero ordinamento tributario e trova cittadinanza all'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente rubricato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente" a tenore del quale "1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa....".

La collaborazione tra le parti deve essere effettiva, concreta, leale. Al fine di consentire che il soddisfacimento della pretesa erariale procuri il minor pregiudizio possibile al contribuente che già versa in una situazione di soccombenza. La leale collaborazione rileva ex ante, al momento della nascita, durante tutta la durata del rapporto obbligatorio ed ed ex post, al momento dell'adempimento da parte del contribuente.

2. La riscossione coattiva

L'obbligazione tributaria si estingue con l'adempimento della prestazione. E' la fase della riscossione che può essere spontanea, per ritenuta diretta ovvero coattiva. La prima tipologia è connotata dal carattere della spontaneità atteso che il contribuente adempie mediante versamento diretto delle somme dovute. La riscossione avviene per ritenuta diretta ogniqualvolta il sostituto versa all'erario le somme dovute dal sostituto in ossequio ad un rapporto di solidarietà paritetica. Le imposte sono pagate per ritenuta diretta nei casi indicati dalla legge e secondo le modalità previste dalle norme sulla contabilità generale (art. 2 DPR. 602/73).

Infine, l'Amministrazione Finanziaria può riscuotere le somme coattivamente. La riscossione coattiva avviene mediante iscrizione a ruolo, un provvedimento amministrativo emesso dagli Uffici della riscossione tramite gli Agenti della riscossione. Si tratta di un vero e proprio elenco contenente l'indicazione dei debitori, delle generalità e delle somme da questi dovute. In particolare, nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi. I ruoli si distinguono in ordinari e straordinari, questi ultimi sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione^[4]. Nel ruolo devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento, ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione (art. 12 DPR. 602/73).

Sono iscritte a ruolo a titolo definitivo nei ruoli: le imposte e le ritenute liquidate alla fonte ai sensi degli art. 36 bis e 36 ter del Decreto del Presidente della Repubblica 600/73, al netto dei versamenti direttirisultanti dalle attestazioni allegate alle dichiarazioni; le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi; i redditi dominicali dei terreni e i redditi agrarideterminati dall'ufficio in base alle risultanze catastali; i relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie.

Sul punto la Suprema Corte sez. VI civile 28 luglio 2016 n. 15740 "in tema di riscossione delle imposte, in caso di liquidazione in esito a controllo di dichiarazioni secondo procedure automatizzate, occorre l'instaurazione del contraddittorio prima dell'iscrizione a ruolo soltanto quando emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione,

situazione che non ricorre qualora nella dichiarazione vi sia un mero errore materiale. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Calabria, 15/07/2014)". Ad abundantiam "è ammissibile la diretta iscrizione a ruolo della maggiore imposta nel caso di correzione di errori materiali o di calcolo o mediante un controllo semplicemente cartolare della dichiarazione, sempre che non debbano essere esaminati atti diversi dalla dichiarazione stessa o debbano essere risolte questioni giuridiche. In tal caso, non si potrà procedere alla diretta iscrizione a ruolo, ma sarà necessario emettere un apposito avviso d'accertamento" (Comm. trib. reg. Bari (Puglia) sez. V 16 marzo 2016 n. 643).

Il ruolo rientra tra gli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19 del Dlgs. 546/92 che contiene l'elenco tassativo degli atti che sono impugnabili autonomamente dal contribuente atteso che sono idonei a produrre effetti diretti ed immediati nella sfera giuridica del destinatari e dai quali è ravvisabile una pretesa attuale e concreta da parte dell'Ente. Da tali atti scaturisce un interesse ad agire (art. 100 c.p.c.) del contribuente che avverte la necessità di impedire che, nel suo patrimonio, si producano effetti pregiudizievoli. Il termine per impugnare il ruolo è di sessanta giorni e l'impugnazione avviene a mezzo ricorso contenente gli elementi in fatto e in diritto sottesi all'opposizione da parte del contribuente.

3. Il fermo amministrativo

Al fine di assicurarsi il soddisfacimento della pretesa erariale, l'Agente della Riscossione può adottare alcune misure cautelari. Si tratta delle ipotesi di ipoteca esattoriale e del fermo amministrativo.

Il fermo amministrativo trova cittadinanza all'art. 86 del DPR. 602/73 rubricato "Fermo di beni mobili registrati" che legittima il concessionario a disporre il fermo dei beni mobili del debitore e dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza. Il 4 comma della medesima disposizione dispone che con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e dei lavori pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente Articolo". Sul punto la Suprema Corte con recente pronuncia ha affermato che "il fermo amministrativo di beni mobili registrati previsto dall'art. 86 del D.P.R. n. 602 del 1973, fino all'emanazione del decreto indicato nel comma 4 dello stesso articolo, può essere eseguito dall'agente della riscossione sui veicoli a motore del debitore nel rispetto delle disposizioni contenute nel decreto del Ministro delle finanze 7 settembre 199. n. 503 in quanto applicabili^[5]".

Come noto, i crediti fiscali sono crediti cd. privilegiati che assicurano un preventivo soddisfacimento del creditore che ne è titolare. Un vero e proprio diritto di prelazione

rispetto agli altri creditori. Il fermo amministrativo determina l'indisponibilità del bene mobile registrato da esso gravato e rappresenta una vera e propria misura cautelare adottata dall'Agente della Riscossione.

La procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente 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 (art. 86 comma 2). Non essendo necessaria un'ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione. Si tratterebbe, altresì, di un vero e proprio contraddittorio instaurato con il contribuente consentendogli di dimostrare che quel bene è "strumentale" e, in quanto, tale non assoggettabile alla procedura di fermo amministrativo.

Ecco che, dunque, la natura del bene sottoposto a fermo amministrativo configura una clausola di salvezza per il contribuente atteso che se il bene è strumentale all'attività di impresa o della professione resta esclusa l'applicazione del fermo. Qualora, nonostante il provvedimento di fermo, il contribuente faccia uso del bene sarà soggetto a sanzione come conseguenza della violazione di un obbligo di indisponibilità.

In caso di preavviso di fermo amministrativo del veicolo, va accolta l'istanza sospensiva ove risulti che l'autovettura oggetto della procedura di fermo è l'unico mezzo di locomozione a disposizione e necessario allo svolgimento dell'attività lavorativa e, pertanto, risulti provato il pericolo di grave ed irreparabile pregiudizio per il libero professionista^[6].

Il contribuente può presentare impugnazione avverso il provvedimento nel termine di sessanta giorni, chiedendone, se del caso, la sospensione purchè provi la sussistenza dei presupposti di fatto e di diritto posti alla base della richiesta. In particolare, il contribuente dovrà provare la sussistenza del *fumus boni iuris*^[7] ovvero della fondatezza della pretesa e del *periculum in mora*^[8], ovvero del pregiudizio che potrebbe derivare da un provvedimento di fermo amministrativo^[9].

Il bene mobile registrato gravato da fermo amministrativo è indisponibile. Sul punto il Tribunale di Brindisi Tribunale Bari sez. lav. 05 luglio 2016 "il debitore sottoposto alla procedura di fermo amministrativo, viene privato del diritto al godimento del bene e, se contravviene al divieto, subisce la sanzione di cui all'art. 214, comma 8, C.d.S., che prevede la confisca del veicolo, oltre che una sanzione di natura pecuniaria. Al contempo,

il fermo costituisce, di fatto, anche strumento di coercizione indiretta, essendo la misura volta ad indurre il privato ad adempiere l'obbligazione portata nella cartella esattoriale senza costringere il concessionario ad iniziare l'esecuzione forzata”.

Quanto alla competenza a decidere delle controversie in tema di fermo amministrativo, essa spetta al giudice tributario “il debitore sottoposto alla procedura di fermo amministrativo, viene privato del diritto al godimento del bene e, se contravviene al divieto, subisce la sanzione di cui all'art. 214, comma 8, C.d.S., che prevede la confisca del veicolo, oltre che una sanzione di natura pecuniaria. Al contempo, il fermo costituisce, di fatto, anche strumento di coercizione indiretta, essendo la misura volta ad indurre il privato ad adempiere l'obbligazione portata nella cartella esattoriale senza costringere il concessionario ad iniziare l'esecuzione forzata”^[10].

4. Conclusioni

I crediti tributari, sono crediti cd. privilegiati che godono di un diritto di prelazione e attribuiscono al titolare una preferenza di soddisfacimento rispetto agli altri creditori del contribuente. E' un'eccezione al principio della par condicio creditorum, che trova giustificazione causale nella natura dei crediti tributari che sono volti a soddisfare un interesse pubblico. Al fine di garantirsi il soddisfacimento della pretesa erariale, l'Agente della Riscossione può procedere al fermo amministrativo dei beni mobili registrati del contribuente come misura cautelare che gli consente di costituire un vincolo di indisponibilità sul bene. Il provvedimento è preceduto da una comunicazione preventiva normativizzata all'art. 86 del DPR. 602/73 che assurge a vero e proprio contraddittorio che consente al contribuente di provare la natura dei beni sottoposti a fermo amministrativo. Tuttavia, qualora si tratti di un bene strumentale all'esercizio dell'attività di impresa ovvero della professione non può essere assoggettato a fermo amministrativo. E, tale prova può essere fornita solo dal contribuente in sede di contraddittorio che torna ad essere un ampio strumento di tutela per il contribuente.

Note e riferimenti bibliografici ^[1]Cassazione civile sez. VI 01 settembre 2016 n. 17487 in www.dejure.it “in tema di accertamento dei redditi con metodo sintetico ex art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, la disponibilità di un alloggio e di un autoveicolo integra, ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. citato, nella versione "ratione temporis" vigente, una presunzione di capacità contributiva "legale" ai sensi dell'art. 2728 c.c., imponendo la stessa legge di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità l'esistenza di una "capacità contributiva", sicché il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'Ufficio, non ha il potere di privarli del valore presuntivo connesso dal legislatore alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non

reddituale (e, quindi, non imponibile perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Veneto, 14/01/2015)". [2] Tribunale Bari sez. III 08 novembre 2012 n. 3534 in www.dejure.it "l'inadempimento, affinché possa avere effetto risolutorio, deve essere valutato non soltanto in ordine all'elemento obiettivo in cui si concreta la violazione contrattuale, ma anche in relazione alla sussistenza dell'elemento soggettivo, che qualifica la stessa violazione e consiste nella effettiva volontà del debitore di sottrarsi ingiustamente alla prestazione dovuta. Ma perché tale volontà manchi, rendendo l'inadempimento non imputabile al debitore, è necessario che questi abbia usato la diligenza del buon padre di famiglia (art. 1176 cod. civ.), senza essere sufficiente la sola buona fede circa l'apprezzamento della propria condotta se questa non coincida con l'esaurimento di tutte le possibilità di adempiere l'obbligazione secondo la normale diligenza potendo la colpa, a differenza del dolo, sussistere anche in caso di errore, per non avere usato la diligenza che avrebbe preservato dal cadere nell'errore". [3] T.A.R. Lecce (Puglia) sez. I 28 novembre 2016 n. 1819 in www.dejure.it "sussiste per la Pubblica amministrazione l'obbligo di provvedere sull'istanza del privato nel senso che essa, secondo buona fede e ragionevolezza, è tenuta a fornire una risposta espressa in ordine all'istanza del privato, puntualizzando la situazione e fornendo alla stessa piena ed esaustiva contezza della possibilità o meno di accordare la concessione demaniale richiesta, con ogni statuizione consequenziale". [4] Cassazione civile sez. trib. 29 luglio 2016 n. 15829 in www.dejure.it "nel processo tributario, qualora il contribuente impugni la cartella di pagamento facendo valere, anche in via esclusiva, vizi propri del ruolo, non notificato precedentemente e, quindi, conosciuto solo tramite la cartella, è territorialmente competente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ricade la sede dell'Agente del servizio di riscossione, pure se non coincidente con quella in cui ha sede l'Ufficio tributario che ha formato il ruolo, in quanto il combinato disposto degli artt. 19, comma 1, lett. d), e comma 3, e 21, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, considerando i due atti (ruolo e cartella esattoriale) in modo unitario ed impugnabili congiuntamente, esclude, da un lato, il frazionamento delle cause tra giudici diversi, e, dall'altro, la rimessione al ricorrente della scelta del giudice territorialmente competente da adire. (Dichiara competenza, Comm. Trib. Reg. Campania, 24/10/2008)". [5] Cassazione civile sez. III 28 ottobre 2016 n. 21801 in www.dejure.it. [6] Tribunale Bari sez. lav. 05 luglio 2016 in www.dejure.it. [7] T.A.R. Venezia (Veneto) sez. I 07 dicembre 2016 n. 640 in www.dejure.it "sussiste il presupposto del "fumus boni iuris" necessario per l'accoglimento di un'istanza cautelare presentata in sede di ricorso per l'annullamento, previa sospensione dell'efficacia, dei provvedimenti attraverso i quali il comune di Padova ha designato alcuni particolari giorni dedicati alle dichiarazioni di costituzione delle unioni civili di cui alla l. 20 maggio 2016 n. 76, considerando non applicabili alle stesse le norme previste per la celebrazione dei matrimoni civili e riguardanti luoghi, orari e tariffe connessi a tali procedimenti, senza fornire, in merito alle proprie scelte, chiarimenti idonei a fugare i sospetti di un intento discriminatorio". [8] T.A.R. Ancona (Marche) sez. I 03 giugno 2016 n. 344 in

www.dejure.it “nei servizi pubblici le misure cautelari vengono adottate sul presupposto del periculum in mora e con effetto conservativo della re adhuc integra limitatamente al caso specifico, senza quindi produrre effetti di carattere erga omnes”. ^[9] Cassazione penale sez. VI 10 febbraio 2016 n. 10164 in www.dejure.it “La condotta del custode di un'autovettura sottoposta a sequestro e contestuale fermo amministrativo che, per colpa, agevola la circolazione abusiva del veicolo ad opera di terzi, integra non il reato di cui all'art. 335 cod. pen., ma un'ipotesi di concorso nell'illecito amministrativo di cui all'art. 213, comma quarto, C.d.S., ai sensi dell'art. 5 legge 24 novembre 1981, n. 689. (La S.C., in motivazione, ha richiamato la sentenza n. 58 del 2012 e l'ordinanza n. 175 del 2012 della Corte costituzionale, sottolineando, altresì, la necessità di privilegiare un'interpretazione più consona ai principi di specialità e di ragionevolezza, anche perchè l'ordinamento sottopone alla sola sanzione amministrativa la condotta, non meno grave, di colui che sottrae e circola abusivamente con veicolo sottoposto a fermo amministrativo). (Annulla senza rinvio, App. Palermo, 12/03/2014) ^[10]Tribunale Bari sez. lav. 05 luglio 2016 in www.dejure.it.
