



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Il preavviso di fermo amministrativo: analisi dell'istituto tra esigenze di recupero delle Entrate e limiti alla tutela del contribuente.

di Ernesto Aceto

Come autorevoli giuristi hanno più volte ribadito ancora lontana è la dirittura d'arrivo per la entrata a regime del processo tributario.

Tale assunto merita sicuramente delle spiegazioni al fine di motivare la considerazione sopra enunciata già abbastanza condivisa in dottrina; ed infatti, caratteristica del sistema tributario è la utilizzazione di strumenti appartenenti al sistema processual - civilistico italiano che molte volte rievocano per alcuni profili istituti previsti anche nel sistema penale e processuale penale, al fine di garantire il pagamento della obbligazione tributaria e/o extratributaria.

Ovviamente, nella materia della riscossione, numerosi sono stati gli interventi del Legislatore e spesso volte in assenza di un disegno organico, e ciò ha fortemente compromesso la corretta funzionalità di un sistema già per sua natura complesso.

Sul punto, emblematico è il quadro normativo previsto dal Legislatore in materia di recupero coattivo delle Entrate che, si presenta troppe volte lacunoso specie in relazione a quella necessaria ottica di bilanciamento tra poteri e doveri che riecheggia nella Carta Costituzionale, ma che in tale materia appare esser poco considerata.

Da una lettura storico sistematica dei lavori delle commissioni parlamentari che hanno riguardato l'emanazione di leggi e decreti per regolamentare il fermo amministrativo, è chiaro l'intento del Legislatore di voler creare un istituto ibrido, ed infatti, lo stesso mira a privare il debitore della disponibilità dei beni mobili registrati del contribuente moroso e dei suoi coobbligati, ponendosi come scopo quello di preservare i beni su cui garantire il credito.

Qualche commentatore¹ ha paragonato il preavviso di fermo amministrativo all'atto amministrativo facendo riferimento alla estrinsecazione del potere discrezionale, partendo dal presupposto che all'agente della riscossione è riconosciuto un potere (quello di disporre il fermo

¹ G.A. Micheli in Corso di Diritto Tributario.

amministrativo) in quanto, esecutore di funzioni pubbliche con il fine di assicurare entrate alle casse dello Stato.²

Nella teoria del diritto civile invece, l'unico istituto che si avvicina al fermo è il sequestro conservativo volto a tutelare le ragioni del creditore munito di appositi titoli, al fine di conservare e preservare il patrimonio del debitore per assicurare un esito soddisfacente alla successiva escussione coattiva.

Va evidenziato però che, ai fini della adottabilità del sequestro conservativo a differenza che per il fermo è necessaria la esistenza di un periculum in mora.

In sintesi, fatta questa pur breve premessa, va detto che in realtà nel diritto tributario non troviamo una definizione precisa del fermo amministrativo ma, solamente i modi e le forme per la sua attuazione. Ed infatti, l'istituto del fermo ex art. 86 DPR n. 546/92, è nato proprio in funzione dell'escussione coattiva del credito al fine di garantire l'incameramento delle somme.

Avviso di mora e preavviso di fermo tra differenze e similitudini, cenni al Regolamento di attuazione.

Il preavviso di fermo amministrativo, introdotto nella prassi sulla base di istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate alle società di riscossione al fine di superare il disposto dell'art. 86, secondo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 in forza del quale il Concessionario deve dare comunicazione del provvedimento di fermo al soggetto nei cui confronti si procede, decorsi 60 giorni dalla notificazione della cartella esattoriale e consistente nell'ulteriore invito all'obbligato di effettuare il pagamento, con la contestuale comunicazione che, alla scadenza dell'ulteriore termine, si procederà all'iscrizione del fermo, rappresenta sicuramente un atto autonomamente impugnabile al fine di evitare di attendere il decorso dell'ulteriore termine concesso all'obbligato per impugnare l'iscrizione del fermo, direttamente in sede di esecuzione con aggravio di spese.

In realtà, l'art. 86 del d.p.r. 602/73, in materia di riscossione, rappresenta, per alcuni aspetti, una norma di garanzia per il contribuente.

Ed infatti, l'art. 86, rubricato "fermo di beni mobili registrati", richiama l'art. 50 del medesimo d.p.r. che impone nel caso in cui il concessionario non abbia iniziato l'espropriazione, la

² Il Consiglio di Stato con l'ordinanza n. 4581/06 definiva infatti il fermo amministrativo come: " un provvedimento amministrativo di autotutela, in funzione dell'interesse pubblico sotteso alla soddisfazione del credito tributario, attribuito al concessionario della riscossione che, sotto tale profilo è esercente privato di una pubblica funzione: atto ablatorio discrezionale, che deve essere congruamente motivato sia sull'interesse pubblico prevalente sia in relazione all'entità del credito rispetto al sacrificio imposto".

necessità di far precedere tale fase da una preventiva notifica di un avviso con intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni.

Il preavviso di fermo amministrativo così come evidenziato anche dalla stessa Agenzia delle Entrate³ si materializza con una semplice comunicazione con cui il concessionario rende edotto il contribuente della esistenza del debito, con contestuale invito al pagamento dello stesso entro il termine di giorni 20 dalla avvenuta notificazione e con avviso che decorso il termine indicato il concessionario potrà provvedere alla iscrizione del provvedimento di fermo dei beni iscritti nei pubblici registri.

Il preavviso di fermo amministrativo è sicuramente uno degli strumenti maggiormente utilizzati dal fisco e, o comunque, dai concessionari della riscossione per il recupero coattivo e, pertanto, appare condivisibile la necessità che, pur se prevista normativamente, è nella prassi poco utilizzata, di notificare prima del preavviso di fermo amministrativo, (nel caso di cartelle notificate da oltre un anno) una preventiva intimazione ad adempiere.

Bisogna pure evidenziare che, con l'art. 86 comma 4 è stato previsto 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”; tale norma si riferisce al potere del concessionario di disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, assoggettandolo all'adozione di una disciplina attuativa di dettaglio nelle forme del decreto ministeriale, in mancanza della quale tale potere non è esercitabile.

Il D.M. n. 503/1998 detta norme di attuazione del fermo amministrativo dei veicoli come previsto non dal citato articolo 86 ma dall'art. 91 bis del D.P.R. n. 602 del 1973; disposizione quest'ultima posta nel nulla dal d.lgs. n. 46 del 1999 che ha riformulato l'intero titolo II, relativo alla riscossione coattiva, del D.P.R. 602/1973, ed ha altresì riformulato la disciplina del fermo amministrativo, collocandola nel citato art. 86; tale disciplina è stata poi nuovamente modificata con successivi interventi del legislatore nel 2001 con il d.lgs. 193 e successivamente con il D.L. 203 del 2005 convertito nella legge 248/2005, concedendo la possibilità di utilizzare la normativa già prevista per il fermo amministrativo sino alla adozione del decreto di cui al citato comma 4 dell'art. 86.

³ Risoluzione n. 2/E del 09.01.06.

L'art. 3 c. 41 l. 248/05, di conversione del d.l. 203/05, ha, infine, stabilito che “Le disposizioni dell'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si interpretano nel senso che, fino all'emanazione del decreto previsto dal comma 4 dello stesso articolo, il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni, relative alle modalità di iscrizione e di cancellazione ed agli effetti dello stesso, contenute nel decreto del Ministro delle finanze 7 settembre 1998, n. 503”.

Poco sostenibile è l'identità di funzioni tra il preavviso di fermo e l'avviso di mora, il fermo, infatti, ha una natura sostanzialmente cautelare, che il Legislatore seppur con previsioni sicuramente poco chiare, giustifica in forza della peculiarità di attuazione dell'obbligazione tributaria e degli interessi pubblici che deve tutelare.

Impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo: i recenti orientamenti della Giurisprudenza.

Parte della dottrina e parte minoritaria della giurisprudenza hanno sostenuto l'autonoma possibilità di impugnativa del preavviso di fermo amministrativo.⁴Tale teoria è stata però fortemente contrastata in quanto parte maggioritaria di dottrina e giurisprudenza ha sempre sostenuto che il preavviso di fermo amministrativo seppure quale atto prodromico all'esecuzione è comunque sempre successivo e susseguente alla notifica della cartella esattoriale.⁵

Nella materia fiscale, vige una giurisdizione allo stesso tempo speciale e generale che appartiene alle Commissioni Tributarie, per i teorici così come per i pratici sicuramente non è facile determinare la giurisdizione pure in presenza di quei principi generali previsti dal codice di procedura civile.

Il Legislatore nel momento in cui ha previsto la possibilità per l'esattore tributario di utilizzare strumenti idonei a ricercare e conservare i beni mobili del debitore, utili per garantire in fase esecutiva la soddisfazione del credito ha nello stesso tempo, in qualche modo, attenuato tali poteri garantendo al debitore la possibilità di esperire il rimedio previsto dall'art. 615 c.p.c. e collegati rimedi cautelari, tramite i quali è possibile anche la sospensione del ruolo⁶.

Con riferimento alla natura dell'atto impugnato, vi è da dire che in passato il fermo amministrativo è stato considerato come equiparabile ad un atto di pignoramento e, pertanto, il

⁴ Tribunale di Roma sez. feriale del 08.08.2006 e Giudice di Pace di Caserta sez. I, del 24 aprile 2006.

⁵ Si è ritenuto infatti che il riconoscimento della possibilità di impugnare solo e direttamente il preavviso di fermo amministrativo avrebbe comportato una eccessiva sperequazione di tutela tra cittadino ed amministrazione, in danno ovviamente di quest'ultima ponendo seriamente in discussione la definitività della pretesa creditoria decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella.

⁶ La Cassazione con ordinanza delle Sezioni Unite n. 875 del 17.01.2007 ha stabilito che il provvedimento di fermo amministrativo di beni mobili registrati (nella specie, un'autovettura) emesso da un concessionario del servizio riscossione tributi ex art. 86 del DPR n. 602 del 1973 è un atto funzionale all'espropriazione forzata attraverso il quale si realizza il credito dell'amministrazione, e pertanto la tutela giurisdizionale nei confronti dello stesso si realizza dinanzi al giudice ordinario con le forme dell'opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi (Cass. ord. n. 14710 del 2006 e sent. Cons. di Stato n. 4689/2005).

relativo preavviso, alla stregua di atto di precetto, era considerato impugnabile davanti al G. O. con i rimedi tipici dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi.

Giurisprudenza non remota, aveva seguito anche un diverso orientamento, già espresso in un non lontano passato (Comm. Trib. Prov. Cosenza, Sez. ix, 23/10/2004, N. 259), per cui gli effetti del fermo amministrativo e del relativo preavviso, seppure analoghi a quelli che si creano con il pignoramento (vincolo di indisponibilità relativa del bene) e per alcuni aspetti ancor più incisivi, perché impeditivi anche dello "jus utendi ac fruendi" del titolare, fanno ritenere che esso costituisca una misura cautelare (App. Napoli, Sezione III, 18/05/2006, Trib. Napoli, Sez. V., 20/03/2007), diretta a garantire l'esecuzione forzata sui beni del debitore e, nel contempo una misura affittiva o parasanzionatoria connessa all'inadempimento. Da ciò deriva il diritto di impugnare il preavviso di fermo con ricorso davanti al Giudice competente per materia e territorio.

Va detto pure che dottrina e giurisprudenza, in maniera maggioritaria ed univoca, hanno sostenuto che l'elencazione contenuta nell'art. 19 del DPR 546/92, non è una elencazione tassativa e pertanto, è ritenuta la sicura impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo.

La Suprema Corte di Cassazione ha più volte evidenziato che il preavviso di fermo vale (ai sensi dell'art. 4 comma 1, secondo periodo, del D.M. 7 settembre 98 n. 503) come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo a quello di avvenuta notificazione. Il preavviso è sostanzialmente l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo dell'autoveicolo per cui, secondo la Corte l'atto in questione si colloca all'interno di una sequela procedimentale, emanazione del provvedimento di fermo, preavviso, iscrizione del provvedimento emanato, finalizzata ad assicurare mediante una pronta conoscibilità del provvedimento di fermo, una ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento è il destinatario⁷. I Giudici di legittimità hanno in realtà risolto in maniera sicuramente encomiabile la problematica relativa alla mancata notificazione di atti precedenti il fermo, stabilendo la impugnabilità del preavviso di fermo nonostante la mancata previsione di tale facoltà nell'art. 19 d. lgs. n. 546 del 1992, ispirandosi alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), ciò anche in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448 del 2001.

⁷ In tal senso esso svolge una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora, di cui all'art. 50 DPR 602/73, nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale e come tale esso non può non essere un atto impugnabile.

La Cassazione ha ritenuto quindi impugnabile ogni atto che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cpc, a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa, e quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico⁸.

Quanto alla giurisdizione la Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 11087 del 07-05-2010⁹, ha stabilito testualmente che: “ il preavviso di fermo amministrativo D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ex art. 86, che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è impugnabile innanzi al giudice tributario, in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria, rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c., l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva, a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nel D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, in quanto tale elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. 28 dicembre 2001, n. 448” (Cass. 10672/2009).

Analoghe considerazioni valgono, mutatis mutandis, allorché il preavviso riguardi obbligazioni extratributarie. Le Sezioni Unite hanno quindi ribadito il principio secondo cui il destinatario del preavviso ha un interesse specifico e diretto al controllo della legittimità sostanziale della pretesa che è alla base del preannunciato provvedimento cautelare.

Circa la impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo in seguito all'intervento chiarificatore avutosi negli anni 2009 e 2010, con le citate Sezioni Unite della Cassazione la CTP di Lecce, sezione I, con sentenza depositata in data 23 settembre 2010 sul ricorso n. 1189/08 si è così pronunciata: “...nel mentre il ricorso avverso il preavviso di fermo

⁸ Vd. Cass. nn. 21045 del 2007 e 27385 del 2008.

⁹ Tale orientamento, già anticipato dalla sentenza della Cassazione a Sezioni Unite del 11.05.2009 n. 10672, ha rappresentato sicuramente il superamento del precedente orientamento restrittivo della Cassazione, esternato con le sentenze nn. 20301/2008 e 8890/2009.

Va evidenziato come la Cassazione già nel 2008 con la sentenza 14831 ispirandosi all'orientamento della Corte Costituzionale (sentt. 14 marzo 2008, n. 64 e 14 maggio 2008 n. 130) secondo cui l'affermazione della giurisdizione tributaria deve ritenersi collegata alla natura tributaria del rapporto e non può essere ancorata al dato formale e soggettivo, relativo all'ufficio che ha emesso l'atto. Ha rilevato la sussistenza della giurisdizione tributaria solo nel caso in cui il fermo venga adottato per la tutela di crediti tributari: le Commissioni tributarie, quindi devono rimanere afferme la corte giudici sui tributi e non giudici dell'amministrazione finanziaria.

amministrativo, suscettibile di trasformarsi automaticamente in vero e proprio “fermo amministrativo” con il decorso di venti giorni concessi per il pagamento del carico tributario iscritto a ruolo, può essere accolto, atteso che non estrinseca adeguatamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’Amministrazione (art. 7 L.212/2000)”.

Con la citata sentenza la Cassazione ha consegnato all’operatore giuridico una vera e propria chiave interpretativa della norma che, in sostanza rappresenta, un chiaro ed univoco richiamo ai normali criteri che presidono al riparto di giurisdizione ex art. 103 della Costituzione.

I limiti al principio della tutela giurisdizionale, cenni al “principio di effettività”.

Il principio di effettività della tutela giurisdizionale rappresenta sicuramente uno degli argomenti maggiormente cari ai processual civilisti ormai da tempo immemorabile ed a tutt’oggi nonostante gli studi, data la molteplicità dei casi pratici che aumentano sempre più nella realtà degli operatori tecnici del diritto, non vi è stata una univoca definizione del principio.

Ed infatti, il principio di effettività trova il suo limite nella applicazione della riscossione tributaria nei confronti delle fasce deboli ed infatti, a fronte della pretesa creditoria avanzata dall’Agente della Riscossione, con la notifica del ruolo e successiva iscrizione del preavviso di fermo amministrativo, al contribuente non resta strada più sicura che quella di addivenire al pagamento o comunque una rateizzazione della pretesa dell’agente rinunciando il più delle volte ad un proprio diritto costituzionalmente garantito cioè quello di agire in giudizio al fine di far accertare la fondatezza o meno della pretesa azionata.

Ebbene, troppe volte, la ferriginosità della normativa finisce per non garantire effettività alle pur previste tutele.

Dallo studio della normativa sulla riscossione esattoriale emerge in maniera inconfondibile una differenza troppe volte ai limiti della previsione dell’art. 3 della nostra Carta Costituzionale e che troppo spesso distingue anche in assenza di effettivi presupposti logico-giuridici la posizione del debitore contribuente da quella del debitore di diritto comune.

Conclusioni

Alla luce delle susposte riflessioni, emerge la complessità di un quadro normativo sicuramente poco chiaro e per alcuni aspetti, manifestamente lacunoso, anche alla luce della Giurisprudenza di merito e di legittimità più volte intervenuta sulla materia. Ovviamente va pure detto che il preavviso di fermo amministrativo rappresenta uno strumento per il recupero delle Entrate e quindi finalizzato alla riscossione coattiva del credito della Amministrazione Finanziaria, necessario a tutelare le ragioni di recupero delle Entrate, ma d'altro canto, interesse del Legislatore è o dovrebbe essere, quello di offrire idonee garanzie anche al cittadino contribuente, consentendo a quest'ultimo la azionabilità del proprio diritto ad opporsi alla riscossione chiedendo al Giudice, terzo ed imparziale la verifica di legittimità e fondatezza della pretesa azionata.

Chi scrive è consapevole che una delle difficoltà maggiori e sulle quali grandi interpreti della Legge si sono interrogati è la necessità della logica del bilanciamento e quindi del temperamento delle esigenze che dovrebbe sempre ispirare il Legislatore al fine di garantire allo Stato il recupero delle Entrate ed al cittadino il diritto a non subire una ingiusta esecuzione senza la possibilità idoneamente garantita di proporre opposizione alle azionate pretese.

Pertanto, appare necessaria una organica rivisitazione della materia relativa al fermo amministrativo ed in generale delle procedure di recupero coattivo delle Entrate al fine di consentire maggiori tutele e garantire un migliore temperamento degli interessi e dei diritti soggettivi ex art. 3 della Carta Costituzionale, limitando la eccessiva ed a volte illogica sperequazione di poteri tra le parti, a danno troppo spesso dei più deboli.

BIBLIOGRAFIA

Basilavecchia, Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle commissioni tributarie, in "Corr. Trib." 2002, pag. 4108;

S. Cannizzaro; Brevi note in tema di giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati alla luce del recente orientamento del Consiglio di stato in Riv. Dir. Trib. 2005, II;

Cantillo, Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente, in Rass. Trib. N. 1/2007 pag.11;

G.M. Cipolla, Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria, in Rass. Trib. N. 2/2003;

G. Frasoni, La nozione di tributo, in L. Perrone – C. berliri (a cura di), Diritto tributario e Corte Costituzionale, Napoli 2006;

Gallo, I principi di diritto tributario: problemi attuali, in "Rass. Trib.", n. 4/2008, pag. 922;

G. Marongiu, La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie, in Rass. Trib. N. 1/2003;

Messina, La compensazione nel diritto tributario, Giuffrè, Milano. 2006;

L. Perrone, I limiti della giurisdizione tributaria, in Rass. Trib. N. 3/2006;

P. Russo, I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie, in "Rass. Trib." N. 2/2002 pag. 416;

P. Russo, L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria, in Rass. Trib. N. 2/2006;

