



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

I limiti di fonte internazionale ed europea alla discrezionalità del legislatore nel settore della riscossione tributaria^(*)

di Alessio Persiani

Ricercatore di Diritto tributario
Università Luiss "Guido Carli"

ABSTRACT

The article focuses on the limits to the discretionality of the legislator resulting from international and EU law sources having specific regard to the provisions on the tax collection. More specifically, the Author analyzes the principle of proportionality - in its twofold meaning of the taxpayer's right to submit its observations and file an appeal and the necessity of a link between the activity carried out by the tax collection agent and the remuneration the latter receives - the prohibition of state aid and the principle of public procurement highlighting the relationships between such principles and the domestic provisions regarding tax collection, including some of the provisions enacted by the recent Law Decree n.193 of 2016.

SINTESI

L'articolo analizza il tema dei limiti di fonte internazionale ed europea alla discrezionalità del legislatore nel particolare settore della riscossione tributaria. In particolare, l'Autore si sofferma sul principio di proporzionalità - nella sua duplice accezione di garanzia del diritto al contraddittorio e di necessario collegamento tra remunerazione spettante all'agente della riscossione e attività da questi svolta - sul divieto di aiuti di Stato e sul principio di evidenza pubblica evidenziando le interrelazioni tra tali principi e la disciplina della riscossione tributaria, ivi comprese alcune delle previsioni recate dal recente Decreto-Legge n.193 del 2016.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Limiti alla discrezionalità del legislatore e principio di proporzionalità – 3. Limiti alla discrezionalità del legislatore e divieto di aiuti di Stato – 4. Limiti alla discrezionalità del legislatore e principio di evidenza pubblica

1. Introduzione

Non v'è dubbio che il settore della riscossione tributaria sia rimasto per lungo tempo estraneo alle sollecitazioni di fonte europea ed internazionale; sollecitazioni che, viceversa, hanno spiegato effetti di notevole rilievo in relazione alla disciplina

^(*) Si tratta del testo, con l'aggiunta delle note, della relazione tenuta dall'Autore al seminario su "I limiti alla discrezionalità tributaria. Profili internazionali e dell'Unione europea" tenutosi il 28 novembre 2016 presso il Dipartimento di Economia dell'Università degli studi della Campania Luigi Vanvitelli.

sostanziale dell'imposizione diretta ed indiretta.

Tuttavia, la situazione sta mutando negli ultimi anni, assistendosi ad una crescente attenzione a livello sia legislativo sia giurisprudenziale per le interrelazioni tra riscossione tributaria e principi di fonte europea ed internazionale, avendo particolare riguardo, a quest'ultimo proposito, ai principi affermati nell'ambito della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU).

Di seguito concentriamo la nostra attenzione su tre principi di fonte europea ed internazionale potenzialmente idonei a limitare la discrezionalità del legislatore nell'area della riscossione tributaria:

(i) il principio di proporzionalità, inteso sia quale garanzia del diritto al contraddittorio, sia quale ragionevole collegamento tra ammontare della remunerazione dell'agente della riscossione e attività da questi svolta;

(ii) il divieto di aiuti di Stato, applicato – anche qui – alla disciplina dell'aggio di riscossione; e infine

(iii) il principio di evidenza pubblica nello specifico settore della riscossione dei tributi locali.

2. Limiti alla discrezionalità del legislatore e principio di proporzionalità

Prendendo le mosse dal principio di proporzionalità, si tratta di un principio che troviamo sancito tanto nel diritto dell'Unione europea quanto nel contesto della CEDU.

Nell'ordinamento europeo esso ha trovato accoglimento nella giurisprudenza europea sin dagli esordi e si è progressivamente affermato – quale principio generale del diritto europeo – come strumento di sindacato giurisdizionale applicato nei diversi settori di competenza delle istituzioni⁽¹⁾. In particolare, la Corte di giustizia ha applicato il principio di proporzionalità ritenendo di poterlo ricavare in via di riduzione generalizzante dall'analisi comparata dei diversi ordinamenti

⁽¹⁾ In dottrina, si ritiene che la prima affermazione del principio di proporzionalità risalgia alla sentenza della Corte di giustizia del 17 dicembre 1970, relativa alla causa C-11/70, *International Handelsgesellschaft*. Importanti sono anche le affermazioni dei giudici comunitari nella successiva sentenza del 24 ottobre 1973, relativa alla causa C-5/73, *Balkan-Import-Export*.

nazionali, facendolo quindi assurgere al rango di principio generale del diritto europeo applicabile nei diversi Stati membri. Pertanto, già sulla base della giurisprudenza della Corte di giustizia, al principio di proporzionalità era riconosciuto il rango di principio fondamentale dell'ordinamento europeo. A ciò si aggiunga che il principio di proporzionalità risulta anche positivamente sancito nelle norme europee di rango primario. Il riferimento è, in particolare, all'art. 5 del Trattato UE (ex art. 5 del Trattato CE) ⁽²⁾, che opera esplicito riferimento al profilo della necessità dell'azione comunitaria rispetto ai fini propri dell'Unione. In questo senso, la previsione espressa del principio di proporzionalità nell'ambito del Trattato, oltre a rafforzare il ruolo del principio stesso nel contesto europeo, ha fatto sì che esso fosse elevato anche a criterio direttivo della distribuzione e dell'esercizio delle competenze delle istituzioni.

Ancor più rilevante ai fini che interessano è l'affermazione del principio di proporzionalità nel contesto della CEDU e, in particolare, nell'applicazione dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU.

L'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU tutela il diritto di proprietà; tutela che è lucidamente espressa dal primo periodo della disposizione in commento, secondo cui *"ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni"* ⁽³⁾. Il secondo periodo del primo paragrafo ed il secondo paragrafo del medesimo art. 1 contengono, di converso, norme che autorizzano la limitazione del diritto di proprietà. In base al secondo periodo del primo paragrafo la privazione

⁽²⁾ Art. 5, par. 1, del Trattato UE: *"la delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione. L'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità"*. A mente del successivo par. 4 *"in virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati. Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di proporzionalità conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità"*.

⁽³⁾ Si tenga conto che il diritto al rispetto dei beni costituisce il solo diritto di carattere economico protetto in ambito CEDU e la strada che ha condotto alla sua previsione è stata tutt'altro che agevole: la circostanza che il relativo articolo si trovi nel primo Protocollo addizionale alla CEDU e non all'interno della convenzione rappresenta, in questo senso, una chiara dimostrazione del difficile negoziato tra gli Stati (allora) membri del Consiglio d'Europa e dei contrasti esistenti sull'opportunità di inserire il diritto di proprietà nel contesto della convenzione. Si veda, al riguardo, M. L. PADELLETTI, *Art. 1 Protezione della proprietà*, in AA.VV., *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di S. BARTOLE – B. CONFORTI – G. RAIMONDI, Padova, 2001, p. 801-802.

della proprietà – esproprio o nazionalizzazione – è sottoposta al rispetto di determinate condizioni, ovvero che sussista una “*causa di pubblica utilità*” e che ciò avvenga “*nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale*”. Il secondo paragrafo, poi, consente agli Stati di comprimere il diritto di proprietà per “*porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende*”.

Nel delineare la portata delle norme dianzi menzionate la Corte di Strasburgo ha da sempre riconosciuto agli Stati contraenti un'ampia latitudine di apprezzamento in merito agli obiettivi di politica economica e sociale da realizzare (dottrina del c.d. «margine di apprezzamento statale»), richiedendo, tuttavia, che gli Stati perseguano quel «giusto equilibrio» tra le esigenze dell'interesse generale e la salvaguardia dei diritti fondamentali dell'individuo che la Corte considera come un requisito implicito in ognuna delle diverse previsioni dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU ⁽⁴⁾.

Ora, senza voler scendere in un'analisi dettagliata del giudizio di proporzionalità, possiamo ricordare che, nonostante nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo raramente si assista ad una separata analisi dei diversi momenti del giudizio di proporzionalità, il relativo principio risulta strutturato secondo la tradizionale tripartizione elaborata dalla dottrina e giurisprudenza tedesca in riferimento al *Verhältnismäßigkeitsprinzip*, vale a dire la verifica di idoneità (*Geeignetheitsprüfung*), il controllo di necessità (*Notwendigkeitsprüfung*) e, infine, la ponderazione vera e propria degli interessi in gioco (*Abwägung* ovvero *Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*) ⁽⁵⁾.

La Corte europea dei diritti umani, facendo leva sulla citata dottrina del c.d. «margine di apprezzamento statale», tende a lasciare spesso sullo sfondo la verifica di idoneità – intesa come esame del rapporto tra atto e funzione, tra mezzo

⁽⁴⁾ M. L. PADELLETTI, *Art. 1 Protezione della proprietà*, cit., p. 814-815.

⁽⁵⁾ Oltre ai contributi citati nelle note precedenti, sul principio di proporzionalità si vedano anche G. SCACCIA, *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, *passim*, nonché S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità*, Torino, 2011.

impiegato e fine predeterminato – e si concentra, viceversa, sull’esame di necessità della misura rispetto al fine perseguito, sulla scorta del tradizionale insegnamento per cui il mezzo prescelto non deve risultare eccessivo per il raggiungimento del fine (regola del c.d. «*mildestes Mittel*») e, più in generale, sulla valutazione complessiva del «giusto equilibrio» tra perseguimento delle esigenze statali e salvaguardia dei diritti umani, *sub specie* di diritti proprietari.

2.1. Venendo ora alle implicazioni di tale principio nello specifico settore della riscossione tributaria, va rilevato che esso esprime, in termini generali, un’esigenza di corretto e ragionevole bilanciamento tra gli interessi erariali e la salvaguardia dei diritti del contribuente. Tale necessità di ragionevole bilanciamento può assumere molteplici declinazioni in relazione ai diversi ambiti della riscossione.

In primo luogo essa richiede l’applicazione anche nel settore della riscossione del *principio del contraddittorio*. A tale riguardo può ricordarsi la sentenza della Corte di Strasburgo del 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*, in cui si discuteva della privazione della proprietà sulla base di una norma dell’ordinamento francese che consentiva allo Stato di esercitare un diritto di prelazione avente carattere reale in presenza di un corrispettivo contrattuale ritenuto eccessivamente basso. In tale occasione, i giudici – dopo aver evidenziato come la disciplina in esame non potesse, in linea generale, considerarsi conforme al requisito di necessità, risultando applicabile anche a fattispecie in cui l’acquirente avesse agito secondo buona fede e, comunque, potendo i medesimi risultati conseguirsi mediante l’esercizio degli ordinari poteri di accertamento e di irrogazione di sanzioni – hanno precisato che il contribuente aveva sopportato un pregiudizio eccessivo che avrebbe potuto considerarsi legittimo qualora gli fosse stata data la possibilità, negata nel caso di specie, di contestare il provvedimento adottato nei suoi confronti.

Venendo alla disciplina nazionale della riscossione, va rilevato che in tale contesto il principio del contraddittorio gode di una tutela altrimenti assente per la generalità dei tributi non armonizzati. Il riferimento è, in particolare, a quella

giurisprudenza di Cassazione ⁽⁶⁾ che ha riconosciuto come proprio il principio del contraddittorio e la tutela del diritto di difesa del contribuente impongano all'agente della riscossione di procedere ad una preventiva comunicazione al contribuente dell'iscrizione di ipoteca al fine – precisa la Cassazione – da un lato di consentire a quest'ultimo di impugnare un atto lesivo della sua sfera giuridica individuale, promuovendo in tal modo *“il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi”* e, dall'altro lato, di perseguire *“l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione”* ⁽⁷⁾.

L'ulteriore affermazione della Cassazione secondo cui il contraddittorio endoprocedimentale costituisce un *“principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa”* è stata successivamente ridimensionata dalla stessa Suprema Corte nella ben nota pronuncia a sezioni unite n.24823 del 2015, ove – e in modo opinabile – si è distinto tra tributi armonizzati, governati dal principio generale del contraddittorio elaborato dalla Corte di giustizia e codificato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali, e tributi non armonizzati, per i quali si è esclusa l'esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, che deve pertanto ritenersi limitato alle specifiche ipotesi previste dalla legge, tra cui deve ricomprendersi l'iscrizione di ipoteca ⁽⁸⁾.

Ora, e in un'ottica *de iure condendo* che valorizzi l'effettività del principio del contraddittorio, vale forse la pena riflettere sull'opportunità di apprestare una

⁽⁶⁾ Il riferimento è, in particolare, alla sentenza della Corte di Cassazione, sezioni unite, del 18 settembre 2014, n.19667 e alle successive sentenze della stessa Corte n.25561 del 2014, n.2879 del 2016 e n.3783 del 2016. Merita evidenziare come tale posizione sia stata ribadita anche nel 2016, in una fase, quindi, successiva alla pronuncia a sezioni unite n.24823 della stessa Corte di Cassazione del dicembre 2015 sul principio del contraddittorio endoprocedimentale, di cui diremo subito nel testo.

⁽⁷⁾ Così la citata sentenza Cass., sez. unite, n.19667 del 2014.

⁽⁸⁾ La sentenza della Cassazione n.24823 del 2015 evidenzia come la precedente pronuncia del 2014 fosse pervenuta alla previsione della comunicazione preventiva dell'iscrizione di ipoteca sulla scorta di un'omologazione della disciplina pregressa a quella sopravvenuta a seguito delle modifiche recate dal decreto-legge n.70 del 2011 alla disciplina dell'iscrizione di ipoteca, stigmatizzando la caratteristica di tale iscrizione di essere *“atto impugnabile e, pur tuttavia, suscettibile non solo di essere posto in essere, ma, altresì e soprattutto, di produrre effetti pregiudizievoli per il destinatario anche insciente domino”*.

maggiore tutela al diritto al contraddittorio nell'ambito dell'*espropriazione presso terzi* che, nella maggior parte dei casi, si sostanzia nel pignoramento delle somme depositate sui conti correnti bancari del contribuente.

Si tratta della forma di espropriazione che meglio esprime i tratti di autotutela esecutiva e la natura amministrativa che la dottrina dominante e una parte della giurisprudenza riconoscono all'espropriazione forzata tributaria ⁽⁹⁾. Infatti, a differenza di quanto avviene nel processo esecutivo ordinario in cui il terzo è citato a comparire dinanzi al giudice dell'esecuzione, in tal caso il legislatore prevede forme di soddisfazione che non richiedono alcuna partecipazione del giudice dell'esecuzione. A ciò si aggiunga che l'art. 3 del recente decreto-legge n.193 del 2016 ha ulteriormente rafforzato i poteri conoscitivi dell'agente della riscossione, consentendo alla futura Agenzia delle entrate-Riscossione di accedere a tutte le banche dati ed informazioni cui oggi può accedere l'Agenzia delle entrate. Tra queste spicca, per importanza, la sezione dell'anagrafe tributaria contenente l'archivio dei rapporti finanziari: allo stato, infatti, Equitalia può accedere unicamente all'anagrafe tributaria e, dunque, può venire a conoscenza esclusivamente dell'elenco dei rapporti finanziari facenti capo ai singoli contribuenti, senza conoscere, tuttavia, le consistenze effettive ed aggiornate di tali rapporti ⁽¹⁰⁾.

Nell'assetto futuro, invece, l'agente della riscossione potrà accedere anche a tale archivio che contiene tutte le "*movimentazioni relative ai rapporti finanziari*" e "*ogni informazione relativa ai predetti rapporti necessaria ai fini dei controlli fiscali*" ⁽¹¹⁾.

Se è ben vero che in tal modo si rende l'espropriazione mediante pignoramento delle somme depositate su conti correnti assai più spedita e certa nel suo esito, va rilevato, dall'altro lato, che non sembra si sia prestata la necessaria attenzione alla salvaguardia dei diritti dei contribuenti, in osservanza di quel giusto equilibrio tra

⁽⁹⁾ Al riguardo sia consentito rinviare alla dottrina e alla giurisprudenza citata in A. PERSIANI, *La riscossione e il rimborso*, in G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, quarta edizione aggiornata, 2016, p. 445-446.

⁽¹⁰⁾ Come confermato dall'amministratore delegato di Equitalia S.p.A. Avv. Ernesto Maria Ruffini nell'audizione dinanzi alla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria del 24 febbraio 2016, p. 15.

⁽¹¹⁾ Giusta l'art. 11, comma 2, del decreto-legge n.201 del 2011.

contrapposti interessi tutelato dal principio di proporzionalità. Ricordiamo, infatti, che – a differenza di quanto avviene nell'ordinario processo esecutivo in cui la legittimità del pignoramento dei crediti verso terzi è sottoposta ad un preventivo vaglio giudiziale – nel caso della riscossione tributaria l'agente della riscossione si limita a notificare l'ordine al terzo – vale a dire alla banca – di pagare entro sessanta giorni il credito direttamente nelle mani dell'agente della riscossione, fino a concorrenza dell'ammontare posto in riscossione. Ora, in ragione della speditezza dei tempi della procedura sembra legittimo dubitare degli strumenti di tutela a disposizione del contribuente, che dovrebbe ottenere dal giudice ordinario ⁽¹²⁾ una pronuncia relativa alla legittimità dell'ordine di pagamento emesso dall'agente della riscossione nel breve volgere di sessanta giorni ⁽¹³⁾; ciò che, tenuto conto dei tempi medi di trattazione delle controversie, appare inverosimile, quantomeno nei tribunali delle principali città italiane.

2.2. Un'ulteriore declinazione del principio di proporzionalità che assume rilievo ai nostri fini è quella che impone un ragionevole collegamento tra la misura della remunerazione spettante all'agente e l'ammontare dei costi da questo sostenuti per l'attività di riscossione.

A questo proposito occorre richiamare la sentenza della Corte di Strasburgo relativa al caso *Yukos* ⁽¹⁴⁾, in cui si discuteva della legittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria russa e delle autorità nazionali incaricate della riscossione dei tributi nei confronti della società petrolifera *Yukos*, dapprima di proprietà statale e privatizzata negli anni 1995-1996 nell'ambito del piano di privatizzazione di talune imprese strategiche russe intrapreso e portato avanti

⁽¹²⁾ Ricordiamo, infatti, che le contestazioni relative alla fase esecutiva della pretesa tributaria non rientrano nella giurisdizione del giudice tributario, bensì in quella del giudice ordinario.

⁽¹³⁾ Se non addirittura in un lasso temporale inferiore, tenuto conto delle attuali prassi in tema di notifica dell'ordine di pagamento: infatti, come evidenziato dal Viceministro Morando nella risposta resa all'interrogazione dell'On.le Busin n.5-08330 dinanzi alla Commissione Finanze della Camera dei Deputati il 7 aprile 2016, l'attuale prassi – confortata dalla circolare del Ministero della Giustizia del 20 luglio 2011 – è quella di notificare l'ordine di pagamento prima al terzo e, solo successivamente, al debitore.

⁽¹⁴⁾ Si veda la sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo del 20 settembre 2011, *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Russia*.

dall'allora Presidente Boris Eltsin. Nei confronti di tale società l'Amministrazione finanziaria russa aveva emesso diversi avvisi di accertamento in riferimento al periodo compreso tra il 2000 ed il 2003 per aver la società stessa posto in essere comportamenti elusivi della legislazione tributaria applicabile, procedendo, in sostanza, all'abbattimento della base imponibile rilevante ai fini delle imposte dirette allora vigenti in Russia per il tramite di manovre di *transfer pricing*, rivolte al trasferimento della maggior parte dei ricavi rivenienti dall'attività di estrazione, raffinazione e commercializzazione del petrolio a favore di società riconducibili al gruppo *Yukos* e beneficiarie di regimi fiscali agevolati, a motivo della loro collocazione in aree ben individuate della Russia. Nel ritenere violato il principio di proporzionalità sotteso all'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla CEDU, la Corte di Strasburgo ha evidenziato come le autorità precedenti si fossero rifiutate di calcolare il *quantum* dovuto a titolo di spese per la procedura esecutiva secondo un metodo diverso da quello della percentuale fissa; metodo quest'ultimo che aveva restituito una somma – 1,16 miliardi di Euro – evidentemente sproporzionata rispetto a quanto ragionevolmente prospettabile ⁽¹⁵⁾.

Ora, non può farsi a meno di rilevare come con la riforma della riscossione del 2015 ⁽¹⁶⁾ il legislatore abbia bensì apportato modifiche di rilievo alla previgente disciplina, ma senza stabilire alcuna soglia massima e di carattere assoluto dell'ammontare degli oneri di riscossione ⁽¹⁷⁾. Con la conseguenza che anche la disciplina riformata sembra comunque suscettibile di prestare il fianco a censure attinenti alla sua conformità al principio di proporzionalità: e questo è proprio

⁽¹⁵⁾ Si veda il par. 655 della sentenza, ove la Corte precisa che *"the fee was by its nature unrelated to the actual amount of the enforcement expenses borne by the bailiffs. Whilst the Court may accept that there is nothing wrong as a matter of principle with requiring a debtor to pay for the expenses relating to the enforcement of a debt or to threaten a debtor with a sanction to incite his or her voluntary compliance with enforcement writs, in the circumstances of the case the resulting sum was completely out of proportion to the amount of the enforcement expenses which could have possibly been expected to be borne or had actually been borne by the bailiffs"*.

⁽¹⁶⁾ Si veda, in particolare, l'art. 9 del D.Lgs n.159 del 2015, che, tra l'altro, ha previsto la riduzione della misura dell'aggio dall'8% al 6% delle somme iscritte a ruolo e dei relativi interessi di mora.

⁽¹⁷⁾ Peraltro, la mancata fissazione di una tale soglia massima e di carattere assoluto potrebbe venire in rilievo anche sotto il profilo costituzionale e, in particolare, con riferimento al principio di eguaglianza, nell'applicazione che di tale principio la Corte Costituzionale ha fatto alla disciplina dell'aggio di riscossione nella pronuncia n.480 del 1993.

quanto potrebbe essere rilevato dalla sentenza che verrà resa dalla Commissione Tributaria provinciale di Milano in un giudizio tributario recentemente incardinato e nel quale è stata eccepita la non conformità dell'ammontare in termini assoluti dell'aggio di riscossione (pari, nella specie, a circa quattro milioni di Euro) ai principi di fonte europea ed internazionale ⁽¹⁸⁾.

3. Limiti alla discrezionalità del legislatore e divieto di aiuti di Stato

Un altro possibile limite alla discrezionalità del legislatore che nell'ultimo periodo ha ricevuto attenzione soprattutto sul piano giurisprudenziale riguarda il divieto di aiuti di Stato.

A tale riguardo ricordiamo che in base all'art. 107, par. 1 del TFUE *“sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”*. In questo senso si qualifica come aiuto di Stato vietato ogni misura che: (i) conferisca un vantaggio economico al beneficiario falsando così la concorrenza tra gli Stati membri; (ii) sia imputabile allo Stato o a risorse statali; (iii) vada a beneficio di un'impresa o di una produzione e (iv) sia selettiva e favorisca soltanto talune imprese o talune produzioni.

Rispetto al divieto di aiuti di Stato la disciplina della riscossione è venuta in rilievo, di nuovo, con riferimento alle norme in tema di aggio.

Invero, già alcuni anni fa la Commissione Tributaria provinciale di Latina ⁽¹⁹⁾ aveva prefigurato l'incompatibilità della disciplina dell'aggio di riscossione con le norme in tema di aiuti di Stato, rilevando da un lato la qualificazione di Equitalia come impresa in base al diritto europeo in quanto essa *“riveste la forma di società commerciale”* e svolge un'attività economica contraddistinta da finalità lucrative costituita dalla *“riscossione delle imposte per conto dello Stato”* e, dall'altro lato,

⁽¹⁸⁾ Ne dà notizia *Il Sole 24 Ore* del 10 maggio 2016, p. 48 ove riporta che il giudizio è stato promosso dagli stilisti Dolce e Gabbana in relazione ad una cartella esattoriale per complessivi ottantacinque milioni di Euro. L'udienza è stata aggiornata a dicembre del 2016.

⁽¹⁹⁾ Il riferimento è all'ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Latina n.41 del 29 gennaio 2013.

che nei confronti di Equitalia trovano applicazione le regole del diritto europeo della concorrenza in quanto essa deve considerarsi in concorrenza con le imprese private che possono essere incaricate dagli enti locali dello svolgimento dell'attività di riscossione dei relativi tributi ⁽²⁰⁾. Nutrendo dubbi sull'interpretazione delle norme in materia di aiuti di Stato i giudici di Latina avevano rimesso un quesito pregiudiziale alla Corte di giustizia; quesito che, tuttavia, la Corte di giustizia ha considerato manifestamente irricevibile in ragione dell'insufficiente esposizione dei profili fattuali e giuridici rilevanti nel caso di specie, tale da non consentire agli stessi giudici europei di pronunciarsi sul merito del quesito ⁽²¹⁾.

La questione – rimasta sopita a seguito dell'ordinanza dei giudici europei – è recentemente tornata di attualità a seguito di alcune pronunce di merito. Il riferimento è, in particolare, ad una sentenza di fine 2015 della Commissione Tributaria regionale della Lombardia ⁽²²⁾ e ad una ancor più recente pronuncia della Commissione Tributaria provinciale di Treviso ⁽²³⁾. Secondo tali sentenze la disciplina dell'aggio di riscossione finirebbe per attribuire ad Equitalia *“un sussidio statale, cioè un aiuto, facendole conseguire un ingiusto vantaggio economico che è superiore e diverso da quello che conseguirebbe sul mercato o se fosse rapportato comunque ad un'attività effettivamente svolta”*, tanto più che si tratta di un compenso *“destinato a retribuire il servizio reso dal concessionario a prescindere dall'effettivo costo sostenuto per l'attività di riscossione rivolta al singolo contribuente e, pertanto, finisce per costituire una forma di aiuto”* ⁽²⁴⁾. Di qui la conclusione dei giudici trevigiani sulla qualificazione dell'aggio come aiuto di

⁽²⁰⁾ Il riferimento è, in particolare, alla previsione dell'art. 52, comma 5, lett. b) del D.Lgs n.446 del 1997.

⁽²¹⁾ Si veda l'ordinanza della Corte di giustizia del 27 febbraio 2014, relativa alla causa C-181/13, *Francesco Acanfora*. A ciò doveva aggiungersi che il quesito posto da parte della CTP Latina veniva prospettato in funzione di una valutazione di compatibilità con il diritto europeo da parte degli stessi giudici di primo grado; valutazione, tuttavia, rientrante nella potestà esclusiva della Commissione europea e che, come tale, non può essere svolta dai giudici nazionali.

⁽²²⁾ Si veda la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. 29, n.5454 del 16 dicembre 2015.

⁽²³⁾ Il riferimento è alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, sez. 1, n.325/1/2016 del 12 settembre 2016.

⁽²⁴⁾ Così la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso citata nella nota precedente.

Stato, come tale contrario al divieto posto dall'art. 107, par. 1 del TFUE, con l'ulteriore conseguenza della sua non debenza nel caso di specie ⁽²⁵⁾.

Si tratta di un tema che presenta aspetti di una certa complessità. Anzitutto occorre chiedersi se l'agente della riscossione possa qualificarsi come impresa in base alla disciplina sugli aiuti di Stato. A questo proposito il conciso riferimento dei giudici lombardi e trevigiani all'essere Equitalia "*costituita in forma di società commerciale*" non sembra convincente. Occorre infatti chiedersi se l'attività di riscossione che con l'aggio viene remunerata possa considerarsi quale esercizio di un potere pubblico e, dunque, come attività priva di quel carattere economico necessario per ritenerla soggetta alla disciplina degli aiuti di Stato. A questo riguardo, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, assumono rilievo "*la natura, l'oggetto e le norme*" ⁽²⁶⁾ alle quali l'attività è assoggettata, dovendosi valutare, tra l'altro, in che misura le attività dell'ente cui si contesta la percezione dell'aiuto siano sottoposte alla normativa pubblicistica e quali spazi abbia l'ente per influire sull'entità dei compensi richiesti ⁽²⁷⁾.

Ora, sebbene non constino allo stato posizioni della giurisprudenza europea riferite all'attività di riscossione di tributi o contributi in sé considerata, occorre rilevare che le attività svolte dall'agente della riscossione risultano incisivamente disciplinate dalla normativa pubblicistica, con margini di autonomia estremamente ridotti per lo stesso agente. Ciò che, indirettamente, risulta confermato dalla circostanza che tale normativa non sempre rafforza la posizione dell'agente della riscossione rispetto a quella in cui si verrebbe a trovare un creditore privato: valgano, per tutti, i limiti posti dal legislatore all'espropriazione immobiliare – che non può avere ad oggetto la c.d. prima casa ed alla quale può procedersi solo in presenza di un credito di ammontare superiore a centoventimila Euro – o, ancora,

⁽²⁵⁾ La pronuncia della commissione lombarda conclude a favore del contribuente sulla scorta di motivi diversi da quello della qualificazione dell'aggio come aiuto di Stato.

⁽²⁶⁾ In questo senso si vedano, in particolare, le sentenze della Corte di giustizia del 17 febbraio 1993, relativa alle cause riunite C-159/91 e 160/91, *Poucet e Pistre*, par. 17-19; del 19 gennaio 1994, relativa alla causa C-364/92, *Eurocontrol*, par. 30 e del 18 marzo 1997, relativa alla causa C-343/95, *Cali & Figli*, par. 23.

⁽²⁷⁾ In questo senso si vedano le conclusioni dell'Avvocato generale Cosmas del 10 dicembre 1996 relative alla causa C-343/95, *Cali & Figli*, par. 42.

l'estensione alle società ed agli enti connotati da una prevalenza del capitale sul lavoro del regime di impignorabilità relativa dei beni d'impresa previsto dalle norme processual-civilistiche.

Quanto, poi, alla remunerazione dell'agente della riscossione, come detto la relativa misura è fissata dalla legge, non residuando a favore dell'agente della riscossione alcuno spazio di intervento nel senso dell'adeguamento della relativa remunerazione alle attività concretamente svolte in ciascun caso ⁽²⁸⁾.

Inoltre, anche volendo ritenere l'attività dell'agente della riscossione connotata dal carattere dell'economicità, occorre considerare che una misura di fonte statale che avvantaggi una o più imprese non si qualifica come aiuto di Stato se non è in grado di incidere sulla concorrenza. Ebbene, come chiarito dalla Commissione europea ⁽²⁹⁾, la distorsione della concorrenza deve essere esclusa ove:

a) il servizio sia soggetto ad un regime di monopolio legale stabilito in conformità del diritto dell'Unione nel senso che il servizio sia riservato, per legge o regolamento, ad un prestatore esclusivo e la sua prestazione sia esplicitamente vietata agli altri operatori, non essendo ammessa nemmeno per soddisfare un'eventuale domanda residua di alcuni gruppi di clienti;

b) il monopolio legale non escluda soltanto la concorrenza sul mercato, ma anche la concorrenza per il mercato ossia la concorrenza per la posizione di prestatore esclusivo del servizio in questione;

c) il servizio non sia in concorrenza con altri servizi.

Quantomeno nell'ambito della riscossione dei tributi erariali non sembra dubbio che l'agente della riscossione operi in un quadro di monopolio legale. Inoltre, il disegno di riportare e mantenere nella mano pubblica l'attività di riscossione sotteso alla riforma del 2005 non può che realizzarsi attraverso società a partecipazione interamente pubblica – come è Equitalia – o attraverso enti pubblici

⁽²⁸⁾ Conclude nel senso del carattere non economico dell'attività di riscossione tributaria anche S. CANNIZZARO, *Rinvio alla Corte di giustizia UE sulla natura di aiuto di Stato dell'aggio di riscossione*, in *Corriere tributario*, 2013, p. 1596 e ss. facendo leva sul "potere di costringere i contribuenti a prestazioni a favore dell'ente impositore".

⁽²⁹⁾ Si veda la recente comunicazione della Commissione europea sulla nozione di aiuto di Stato pubblicata in *G.U.U.E.*, C 262 del 19 luglio 2016, pag. 41.

economici – come sarà la futura Agenzia delle entrate-Riscossione, ciò che esclude anche qualsiasi concorrenza per rivestire la posizione di soggetto incaricato dello svolgimento dell'attività.

In conclusione, sembra legittimo dubitare dell'applicabilità della normativa in tema di aiuti di Stato rispetto all'attività di riscossione e, dunque, della sua idoneità a fungere da limite alla discrezionalità del legislatore.

4. Limiti alla discrezionalità del legislatore e principio di evidenza pubblica

Venendo al principio di evidenza pubblica, la sua valenza di limite alla discrezionalità del legislatore si pone, in particolare, per la riscossione dei tributi degli enti locali.

Si tratta di un ambito caratterizzato da una disciplina estremamente frammentaria e di cui anche la sola ricostruzione è impresa ardua.

In estrema sintesi, il legislatore aveva previsto che al termine di una fase transitoria di affidamento del servizio di riscossione ad Equitalia e che sarebbe dovuta durare fino al 31 dicembre 2010 gli enti territoriali avrebbero dovuto svolgere le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, dei tributi locali o in proprio – in via diretta o, se del caso, mediante società direttamente partecipate (società cc.dd. *in house*) – ovvero affidandone lo svolgimento, mediante apposite procedure ad evidenza pubblica, ai soggetti privati abilitati allo svolgimento di tali funzioni e iscritti in apposito albo⁽³⁰⁾, agli operatori di altri Stati membri dell'UE in possesso di requisiti equivalenti a quelli degli operatori nazionali, alle società a capitale interamente pubblico o, ancora, alle società miste a prevalente capitale privato, anch'esse iscritte nell'albo.

Almeno finora questo scenario prefigurato dal legislatore è rimasto «sulla carta», essendo stata ripetutamente prorogata l'applicabilità del regime transitorio che accordava agli enti locali la possibilità di continuare ad avvalersi di Equitalia, con conseguente rinvio dell'effettiva applicazione del sistema descritto.

In questo quadro è ora intervenuto il decreto-legge n.193 del 2016 che, da un

⁽³⁰⁾ Il riferimento è ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53, comma 1, D.Lgs n.446 del 1997.

lato, ha nuovamente prorogato al 30 giugno 2017 la possibilità per gli enti locali di avvalersi di Equitalia e, dall'altro lato, ha previsto che dal 1° luglio 2017 gli enti locali possano deliberare di affidare al nuovo ente preposto alla riscossione nazionale – vale a dire Agenzia delle entrate-Riscossione – *“le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali proprie e delle società da essi partecipate”*. Con la conseguenza che risulta escluso, in via permanente ed a regime, lo svolgimento di procedure ad evidenza pubblica per l'affidamento di tali attività.

A questo proposito occorre ricordare che la giurisprudenza amministrativa ha più volte qualificato l'attività di riscossione dei tributi locali come servizio pubblico ⁽³¹⁾, che può essere svolta da soggetti diversi dall'ente locale sulla scorta di una concessione di servizi ⁽³²⁾. In base alla normativa ed alla giurisprudenza europea – peraltro recepite nel 2016 dal nuovo codice degli appalti – nei confronti delle concessioni di servizi trovano applicazione i principi di *“libera concorrenza, non discriminazione, trasparenza, proporzionalità e pubblicità”* ⁽³³⁾ e, dunque, si impone per la scelta del concessionario l'espletamento di procedure ad evidenza pubblica. In base all'orientamento consolidato della Corte di giustizia ⁽³⁴⁾ – anch'esso recepito dal codice degli appalti ⁽³⁵⁾ – una concessione può ritenersi sottratta ai suddetti principi qualora siano soddisfatte le condizioni per l'affidamento *in house*, vale a dire:

a) l'ente aggiudicatore esercita sulla persona giuridica aggiudicataria un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi, inteso come *“influenza determinante sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni significative della persona giuridica”* ⁽³⁶⁾ aggiudicataria;

b) oltre l'ottanta per cento delle attività della persona giuridica aggiudicataria è effettuato nello svolgimento dei compiti ad essa affidati dall'amministrazione

⁽³¹⁾ Si vedano le sentenze del Consiglio di Stato n.5284 del 2015 e n.3672 del 2005.

⁽³²⁾ Si vedano le sentenze del Consiglio di Stato n.5566 del 2010 e 4510 del 2010.

⁽³³⁾ Così l'art. 30, comma 1, D.Lgs 18 aprile 2016, n.50 (c.d. nuovo codice degli appalti).

⁽³⁴⁾ Si veda, da ultimo, la pronuncia della Corte di giustizia dell'8 aprile 2008, relativa alla causa C-337/05, *Commissione c. Italia*, par. 36.

⁽³⁵⁾ Si veda l'art. 5, comma 1, D.Lgs n.50 del 2016.

⁽³⁶⁾ Si veda l'art. 5, comma 2, D.Lgs n.50 del 2016.

aggiudicatrice o da altre persone giuridiche controllate da quest'ultima;

c) nella persona giuridica aggiudicataria non vi è alcuna partecipazione diretta di capitali privati, salvo specifiche eccezioni.

Ora, sembra difficile ritenere che gli enti locali possano esercitare sulla nuova Agenzia delle entrate-Riscossione un'influenza determinante sui suoi obiettivi strategici e sulle sue decisioni significative, essendo tale ente sottoposto all'indirizzo ed alla vigilanza del Ministero dell'economia e delle finanze ed al costante monitoraggio dell'Agenzia delle entrate, senza alcun coinvolgimento, neppure al livello del comitato di gestione, degli enti locali o di enti rappresentativi dei relativi interessi.

Se così è, non sembra fuori luogo sollevare dubbi di compatibilità della disciplina appena approvata dal legislatore sulla riscossione degli enti locali con i principi dettati dal TFUE e, in particolare, con il principio di evidenza pubblica che deve trovare applicazione per tutti i casi di affidamento all'esterno dello svolgimento di un servizio pubblico.