

UNIVERSITÀ DI CATANIA
PUBBLICAZIONI DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Nuova serie

302



SITUAZIONI SOGGETTIVE E DIRITTO PUBBLICO

a cura di

ROSANNA BELFIORE ed ELEONORA NICOSIA



Edizioni Scientifiche Italiane



UNIVERSITÀ DI CATANIA
PUBBLICAZIONI DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Nuova serie

302

SITUAZIONI SOGGETTIVE E DIRITTO PUBBLICO

a cura di

ROSANNA BELFIORE ed ELEONORA NICOSIA



Edizioni Scientifiche Italiane

Il volume è stato finanziato con i fondi del progetto di ricerca PRO.PO.S.T.E. - PROCESSI, POTERI, SOGGETTI: TRADIZIONE ED EVOLUZIONE. Le situazioni giuridiche soggettive e i nuovi orizzonti del diritto pubblico, erogati nell'ambito del «PIAno di inCENTivi per la Ricerca - PIA.CE.RI.» dell'Università di Catania 2020/2022.

L'inserimento di questo volume nella Collana "Università di Catania. Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza" è stato deliberato dal Consiglio del Dipartimento di Giurisprudenza.

BELFIORE, Rosanna; NICOSIA, Eleonora (*a cura di*)

Situazioni soggettive e diritto pubblico

Collana: Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Catania, 302

Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2024

pp. XIV+338; 24 cm

ISBN 978-88-495-5743-5

© 2024 by Edizioni Scientifiche Italiane s.p.a.

80121 Napoli, via Chiatamone 7

Internet: www.edizioniesi.it

E-mail: info@edizioniesi.it

I diritti di traduzione, riproduzione e adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche) sono riservati per tutti i Paesi.

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4 della legge 22 aprile 1941, n. 633 ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTI-GIANATO, CASA, CLAAI, CONFCOMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000.

E-book

ISBN 9788849557442

Creative Commons Attribuzione - Non commerciale - Non opere derivate 4.0 Internazionale

(CC BY-NC-ND 4.0)



Indice

<i>Autori</i>	VII
<i>Introduzione</i>	IX
<i>Il progetto di ricerca «PRO.PO.S.T.E.»</i>	XI

PARTE I

Situazioni soggettive e azione amministrativa

FRANCESCO ARCARIA, <i>La soggettività giuridica del fisco nel diritto romano</i>	3
ANTONIO GUIDARA, <i>Legalità, riserva di legge e indisponibilità del tributo: alcune considerazioni per una visione sovranazionale</i>	23
GABRIELE FERLITO, <i>Le situazioni giuridiche «provvisorie» dell'amministrazione finanziaria</i>	37
MARIA PIA NASTRI, <i>Cronaca di una riforma annunciata: l'accesso agli atti nel procedimento tributario</i>	53
GUIDO SALANITRO, <i>Sull'attualità della figura del responsabile d'imposta. Dal notaio all'albergatore, alla global minimum tax</i>	71
NICOLA PIGNATELLI, <i>La tutela degli interessi legittimi innanzi ai «silenzi» in materia di autorizzazione paesaggistica</i>	85
BIAGIO SPAMPINATO, <i>Distingue frequenter: gli interessi legittimi «dipendenti»</i>	103

PARTE II

Situazioni soggettive e processi

GIAN PAOLO DOLSO, <i>Evoluzioni e trasformazioni del giudizio di costituzionalità delle leggi: i poteri istruttori della Corte e la loro evoluzione</i>	123
ALESSANDRO FABBI, <i>Situazioni giuridiche e processo civile: micro-speculazioni tra dogmi, categorie e concetti, dall'angolo visuale dell'accordo</i>	153
FRANCESCO TESTA, <i>Le situazioni soggettive e la loro tutela nel sistema di protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea</i>	213
MITJA GIALUZ, <i>Innovazione tecnologica e procedimento penale nella «riforma Cartabia»</i>	219
MICHELE CAIANIELLO, <i>Il processo penale telematico. Uno sguardo di insieme sulle nuove previsioni introdotte alla luce delle linee ispiratrici della riforma</i>	241
SILVIA SIGNORATO, <i>Indagini e prove digitali</i>	265
ROSANNA BELFIORE, <i>Il sequestro preventivo e la tutela del terzo</i>	295
FABIO CASSIBBA, <i>Il problema del controllo giurisdizionale: il criterio della «ragionevole previsione di condanna»</i>	311
GIORGIO SPANGHER, <i>Udienza predibattimentale: le modifiche all'imputazione</i>	323

Autori

FRANCESCO ARCARIA, Ordinario di Diritto romano e fondamenti del diritto europeo, Università di Catania

ROSANNA BELFIORE, Associata di Diritto processuale penale, Università di Catania

MICHELE CAIANIELLO, Ordinario di Diritto processuale penale, Università di Bologna

FABIO CASSIBBA, Ordinario di Diritto processuale penale, Università di Parma

GIAN PAOLO DOLSO, Ordinario di Diritto costituzionale, Università di Trieste

ALESSANDRO FABBI, Associato di Diritto processuale civile, Università di Catania

GABRIELE FERLITO, Dottore di ricerca in Diritto tributario, Università di Catania

MITJA GIALUZ, Ordinario di Diritto processuale penale, Università di Genova

ANTONIO GUIDARA, Ordinario di Diritto tributario, Università di Catania

MARIA PIA NASTRI, Associata di Diritto tributario, Università Suor Orsola Benincasa - Napoli

NICOLA PIGNATELLI, Ordinario di Istituzioni di diritto pubblico, Università di Bari «Aldo Moro»

GUIDO SALANITRO, Ordinario di Diritto tributario, Università di Catania

SILVIA SIGNORATO, Associata di Diritto processuale penale, Università di Padova

BIAGIO SPAMPINATO, Associato di Diritto amministrativo e pubblico, Università di Catania

GIORGIO SPANGHER, Emerito di Diritto processuale penale, Sapienza Università di Roma

FRANCESCO TESTA, Procuratore europeo delegato, Roma

GABRIELE FERLITO

Le situazioni giuridiche «provvisorie» dell'amministrazione finanziaria

SOMMARIO: 1. Premessa e delimitazione dell'oggetto dell'indagine. – 2. La provvisorietà quale elemento strutturale delle situazioni giuridiche con funzione cautelare. – 3. Il fondamento del potere amministrativo tributario con funzione cautelare. – 4. Profili di discrezionalità e di vincolatezza dell'azione amministrativa tributaria nell'esercizio della funzione cautelare... – 4.1. *Segue...* con riguardo a ipoteca, fermo dei beni mobili registrati e sospensioni dei pagamenti... – 4.2. *Segue...* e con riguardo alla sospensione degli effetti di precedenti provvedimenti.

1. Nell'ordinamento giuridico tributario esistono diversi istituti che, pur operando in momenti differenti dell'attuazione del tributo, sono caratterizzati dalla comune finalità di attribuire all'amministrazione finanziaria poteri amministrativi di natura cautelare. Tali istituti si manifestano in atti di natura provvedimentale, attraverso i quali l'amministrazione assicura in via autoritativa l'efficacia di eventuali e successivi provvedimenti finali¹.

Alcuni di questi istituti attribuiscono all'amministrazione finanziaria, alla presenza dei requisiti volta per volta stabiliti dalla legge, la possibilità di apporre vincoli giuridici su diverse categorie di beni e diritti nella disponibilità dei contribuenti (beni immobili, beni mobili registrati, crediti), in vista di un loro successivo asservimento al soddisfacimento della pretesa erariale: rientrano anzitutto in questa categoria l'ipoteca ed il fermo dei beni mobili registrati (artt. 77 e 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), i quali sono disposti dall'agente della riscossione nell'ottica della eventuale espropriazione dei beni e sulla base di ruoli o avvisi di accertamento esecutivi non pagati nei termini di legge; ma vi si annoverano anche i provvedimenti che tutelano la posizione dell'erario per mezzo della sospensione di pagamenti dovuti in favore del contribuente – generalmente giustificata dalla contestuale esistenza di parallele e contrarie pretese fiscali vantate dall'amministrazione – ove la sospensione del pagamento è in taluni casi finalizzata alla compensazione delle reciproche partite di segno contrario mentre in altri è prodromica al pignoramento del credito vantato dal contribuente (art. 69 comma 6 del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440; art. 23 del

¹ Sulla autoritatività dei provvedimenti amministrativi, si veda per tutti R. VILLATA e M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, p. 18 ss.

d.lg. 18 dicembre 1997, n. 472; art. 38-*bis* comma 8 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 48-*bis* del d.P.R. n. 602/1973)². Tutti i predetti istituti incidono sulla posizione della pretesa fiscale vantata dall'amministrazione finanziaria, che in questo modo risulterà maggiormente garantita, agevolando l'interesse dello Stato-comunità alla riscossione dei tributi nei confronti di quei contribuenti che non adempiano spontaneamente ai propri obblighi di contribuzione³. Peraltro, essi vanno ad affiancarsi, in un'ottica di complementarità, alle azioni cautelari e conservative di diritto comune (attuabili previo intervento del giudice civile) cui l'amministrazione finanziaria può fare ricorso ai sensi dell'art. 49 comma 1 del d.P.R. n. 602/1973⁴.

² Dal novero si esclude la misura prevista dall'art. 22 del d.lg. n. 472/1997 («Ipoteca e sequestro conservativo») perché, pur avendo essa funzione cautelare, non è espressione di potere amministrativo bensì giurisdizionale. La dinamica procedimentale configurata dalla disposizione in esame non consente difatti all'amministrazione finanziaria di disporre la misura cautelare in via autoritativa, ma prevede la necessaria mediazione dell'autorità giurisdizionale, la quale si esprime sulla legittimità o meno della richiesta di adozione della misura cautelare ad esito di un apposito procedimento in contraddittorio tra le parti.

Parimenti, si esclude dal novero il ruolo/avviso di accertamento straordinario disciplinato dagli artt. 11 e 15-*bis* del d.P.R. n. 602/1973 stante il fatto che esso, per quanto espressione di potere amministrativo, non partecipa di alcuna natura cautelare. Ed invero, nonostante la posizione della giurisprudenza, secondo cui tale istituto «costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale» (tra le tante: Cass., Sez. un., 13 gennaio 2017, n. 758; Cass., 21 ottobre 2020, n. 22938; Cass., 5 agosto 2021, n. 22306; Cass., 6 maggio 2022, n. 14384), il profilo qualificante del ruolo/avviso di accertamento straordinario è solamente quello di consentire all'ente impositore, in presenza dei presupposti previsti dalla legge, di derogare al regime generale di riscossione provvisoria e parziale in pendenza di giudizio, dettata dall'art. 15 del medesimo decreto, consentendo all'amministrazione di procedere alla riscossione della totalità delle somme recate dall'atto impositivo. Al ruolo straordinario può quindi attribuirsi la funzione di accelerare la riscossione delle entrate vantate dall'amministrazione finanziaria, ma tale istituto manca dei caratteri tipici delle misure cautelari, non essendo in particolare volto a regolamentare la situazione giuridica sostanziale in attesa di un successivo provvedimento finale.

³ Costituisce ormai fatto notorio quello per cui l'ammontare non riscosso delle somme affidate all'agente della riscossione ha raggiunto dimensioni imponenti. Dai dati contenuti nell'ultima relazione della Corte dei Conti sul rendiconto generale dello Stato (rinvenibile sul sito internet della Corte: www.corteconti.it/Home/Organizzazione/UfficiCentraliRegionali/UffSezRiuniteSedeControllo/RelRendiconto), emerge che l'ammontare dei carichi pendenti, affidati ad Agenzia delle Entrate Riscossione nel periodo compreso dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2022, è pari a 1.153,4 miliardi di euro; cifra di per sé abnorme, e che peraltro è cresciuta di oltre un quarto (+26,8%) negli ultimi cinque anni, a testimonianza dell'effetto quasi nullo o estremamente ridotto delle varie normative condonistiche (variamente denominate: «rottamazioni», «saldi e stralci», ecc.) messe in campo dai diversi Governi durante lo stesso periodo.

⁴ A norma del quale: «Per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo; il concessionario può altresì promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore».

Sotto altro profilo, finalità cautelari sono rinvenibili anche nel potere dell'amministrazione finanziaria di sospendere gli effetti di un precedente provvedimento di cui essa valuti l'eliminazione. L'esercizio del potere di sospensione si inquadra nel più ampio potere di autotutela della pubblica amministrazione e consente all'amministrazione finanziaria di salvaguardare il proprio interesse a non dare esecuzione ad un provvedimento dalla incerta legittimità, sia esso ampliativo o limitativo della sfera giuridica del contribuente. In questo secondo caso, che nella materia tributaria si pone con maggiore frequenza, l'adozione della sospensione consente all'amministrazione di neutralizzare gli effetti di provvedimenti che potrebbero risultare illegittimi, così non solo adeguando la propria azione ai principi costituzionali che impongono una attuazione del tributo sempre in linea con la capacità contributiva del contribuente ed un esercizio dell'azione amministrativa caratterizzata da buon andamento e imparzialità, ma anche evitando il rischio di eventuali responsabilità risarcitorie configurabili in capo all'amministrazione stessa. Il recente d.lg. 30 dicembre 2023, n. 219, ha abrogato quello che in precedenza costituiva il referente normativo del potere cautelare di sospensione, ossia l'art. 2-*quater* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, ma anche in mancanza di una espressa statuizione di legge deve ritenersi configurabile in capo all'amministrazione finanziaria il potere di sospensione di precedenti provvedimenti, dovendosi esso considerare insito nel sistema, a prescindere da una specifica norma che espressamente lo preveda, così come del resto lo è il più ampio potere di autotutela riconosciuto alla pubblica amministrazione⁵.

Nonostante l'importanza che i predetti istituti ricoprono nella dinamica di attuazione del tributo, si constata la assoluta mancanza, nell'ordinamento giuridico tributario, di disposizioni di principio specificamente rivolte alla regolamentazione dei poteri amministrativi cautelari di cui dispone l'amministrazione finanziaria. Il dato positivo con cui ci si deve confrontare è costituito solamente dalle disposizioni di dettaglio sopra citate, che di volta in volta disciplinano lo specifico procedimento tributario finalizzato alla costituzione in via autoritativa della specifica situazione giuridica soggettiva con funzione cautelare.

Scopo del presente lavoro è allora quello di mettere in evidenza alcuni profili generali connessi alle diverse forme di espressione del potere che la legge attribuisce all'amministrazione finanziaria al fine di soddisfare esigenze cautelari alla stessa riferibili.

⁵ Tali conclusioni sono condivise anche da G. MELIS, *L'autotutela tributaria*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*. Vol. II. *I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, p. 125, secondo cui la disposizione relativa al potere di sospensione amministrativa dell'atto «deve ritenersi immanente al sistema», con la conseguenza che essa, pur non riprodotta dal d.lg. n. 219/2023, «certamente sarà riproposta almeno in sede di prassi».

2. Si vogliono anzitutto rimarcare gli elementi distintivi dei provvedimenti costitutivi di situazioni giuridiche con funzione cautelare.

Sulla base di quanto in precedenza rilevato, emerge anzitutto che essi sono per definizione posti al servizio, e sono quindi strumentali, ad un eventuale successivo provvedimento dell'amministrazione finanziaria, di cui tendono ad assicurare la fruttuosità. Così, solo per fare alcuni esempi, la sospensione del rimborso disposta ai sensi dell'art. 23 del d.lg. n. 472/1997 è strumentale alla compensazione tra il credito del contribuente e l'opposta pretesa fiscale vantata dall'amministrazione, nei limiti in cui quest'ultima acquisisca il carattere della definitività per mancata impugnazione o a seguito di pronuncia giurisdizionale passata in giudicato; mentre l'ipoteca ed il fermo dei beni mobili registrati sono strumentali alla successiva eventuale espropriazione dei beni su cui è apposto il vincolo giuridico.

Il predetto rapporto di strumentalità determina poi, sul piano degli effetti, che ai provvedimenti cautelari amministrativi sia connaturato il carattere della provvisorietà: essi sono difatti destinati a venire automaticamente meno una volta che l'amministrazione abbia assunto il provvedimento in vista del quale la cautela è stata adottata⁶. Anzi, data la varietà tipologica dei procedimenti cautelari tributari previsti dall'ordinamento, ciascuno dei quali è diversamente tratteggiato dal legislatore in relazione ai diversi interessi che con tali strumenti si intendono tutelare, si osserva che in alcune ipotesi espressamente tipizzate il connotato della provvisorietà assume più propriamente il carattere della temporaneità, avendo il legislatore imposto precisi limiti temporali entro i quali o si giunge alla soddisfazione dell'interesse erariale, tramite l'emissione del provvedimento finale, oppure la misura cautelare è automaticamente caduca⁷.

⁶ Già A. TORRENTE, *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, p. 353 s., richiamando peraltro il pensiero di P. Calamandrei, osservava che «una regola che sicuramente discende dalla natura della misura cautelare e che è valida in ogni campo, è quella della caducazione della misura stessa, per l'esaurimento della sua funzione, allorché intervenga il provvedimento alla cui attuazione la cautela era preordinata. In particolare, per quanto concerne questa specifica caratteristica del provvedimento cautelare, strettamente collegata alla sua funzione strumentale, si deve a mio avviso concordare con ciò che Calamandrei scriveva: che, cioè, con l'emanazione del provvedimento principale, la misura cautelare perde efficacia *ex se*, senza bisogno di apposito provvedimento di revoca».

⁷ È il caso del c.d. blocco dei pagamenti previsto dall'art. 48-*bis* del d.P.R. n. 602/1973, ove è previsto che, prima di effettuare il pagamento in favore del contribuente di importi superiori ad un certo ammontare, l'amministrazione debba verificare se il contribuente stesso sia al contempo inadempiente all'obbligo di versamento di somme iscritte a ruolo per un importo pari o superiore a tale soglia e, nel caso in cui la verifica dia esito positivo, il pagamento debba essere sospeso per sessanta giorni, entro i quali dell'inadempimento deve essere informato l'agente della riscossione affinché attivi il pignoramento presso terzi *ex art. 72-bis* del d.P.R. n. 602/1973; e qualora l'agente della riscossione non si attivi entro il termine indicato «*il soggetto pubblico procede al pagamento delle somme spettanti al beneficiario*» (art. 3 comma 6 del d.m. n. 40/2008, di attuazione dell'art. 48-*bis* del d.P.R. n. 602/1973).

I rilevati caratteri della strumentalità e della provvisorietà impongono peraltro che il provvedimento cautelare permanga per il tempo necessario ad adottare quello definitivo, ma anche che questo lasso di tempo sia ben individuato o individuabile, e comunque contenuto, potendo altrimenti la misura cautelare assumere connotati para-sanzionatori⁸ della cui legittimità è lecito dubitare⁹; da qui l'opportunità, già esplorata da altri ordinamenti vicini al nostro, di prestabilirne la durata¹⁰.

2.1. Non costituiscono invece presupposti dei provvedimenti cautelari amministrativi il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*, nonostante la diversa posizione espressa al riguardo da alcuna dottrina¹¹.

⁸ Ciò è in particolare evidente con riguardo all'ipoteca ed al fermo dei beni mobili registrati, nelle ipotesi in cui tali misure siano disposte a fronte di pretese fiscali che non siano state contestate o non siano più contestabili, non potendo in tali casi la misura cautelare venire meno quale effetto implicato della pronuncia giurisdizionale di annullamento della pretesa; ciò, unitamente alla mancanza di un termine per l'avvio della procedura espropriativa, comporta che il fermo o l'ipoteca possano astrattamente restare iscritti *sine die*. Tale dinamica è attenuata in relazione ai provvedimenti di sospensione dei pagamenti dovuti in favore del contribuente: come ha condivisibilmente osservato alcuna dottrina (R. LUPI, in R. LUPI, E. COVINO e A. PACIERI, *Sospensione dei rimborsi IVA a fronte di processi verbali: azioni cautelari del Fisco e tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2010, p. 680), in questi casi «a un certo punto la pretesa tributaria che giustifica il fermo avrà una sua definizione, ed a quel punto, in un modo o nell'altro, il rimborso sarà sbloccato, oppure si estinguerà per compensazione con il debito tributario, nel senso che finalmente il credito tributario del Fisco sarà soddisfatto compensandolo con il debito per il rimborso vantato dal contribuente».

⁹ Una funzione para-sanzionatoria delle misure cautelari amministrative è in ogni caso da escludere, non foss'altro perché essa: richiederebbe un coordinamento con i principi e le regole che disciplinano l'esercizio della potestà sanzionatoria in materia tributaria, con cui tuttavia non appare conciliabile (solo per fare alcuni esempi, si pensi alle disposizioni in tema di colpevolezza, criteri di determinazione della sanzione, cause di non punibilità); comunque, non emerge in alcun modo dal dato normativo, neanche a seguito delle recenti modifiche che hanno interessato sotto più profili l'ordinamento tributario in esecuzione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111. Non paiono pertanto condivisibili le ricostruzioni effettuate in questo senso da alcuna dottrina: si veda ad es. S. CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, Torino, 2013, spec. p. 80 e ss. e p. 155 ss., secondo cui il fermo costituirebbe uno «strumento autonomo di coazione finalizzato all'esecuzione indiretta del credito», mentre l'ipoteca, pur non potendosi ascrivere tra le misure coercitive indirette in senso stretto, assumerebbe una «funzione coercitiva» per indurre il contribuente al pagamento.

¹⁰ Il riferimento è all'ordinamento spagnolo, ove l'art. 81, comma 7, della Ley General Tributaria (17 dicembre 2003, n. 58), dispone che le misure cautelari amministrative hanno una efficacia temporalmente limitata ad periodo di sei mesi, prorogabile di ulteriori sei mesi in presenza di motivate ragioni; tale previsione è di indubbia rilevanza in quanto concretezza puntualmente il carattere della provvisorietà insito nelle misure cautelari, a maggiore garanzia di un utilizzo fisiologico dello strumento cautelare.

¹¹ Cfr. ad esempio L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 433, il quale, con speci-

Difatti, il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora* sono le note formule con cui si identificano i requisiti per l'ottenimento della tutela cautelare in ambito giurisdizionale; ma la prospettiva in cui si inquadra la tutela cautelare di stampo processuale è differente rispetto a quella che contraddistingue la cautela incardinata nell'azione amministrativa, e del resto differenti sono i poteri (rispettivamente, giurisdizionale ed amministrativo) cui le due forme di cautela si correlano. In particolare, mentre la tutela cautelare è espressione di un'attività giurisdizionale finalizzata ad ovviare ai pericoli che potrebbero minacciare l'effettività della «principale» tutela giurisdizionale cui essa si riferisce, la cautela amministrativa si inserisce nella vicenda procedimentale amministrativa e, con specifico riferimento alla materia tributaria, risente sia della natura pubblicistica del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, sia della struttura e delle dinamiche della disciplina del prelievo d'imposta, la quale è articolata in una complessa trama di atti che nel tempo si susseguono e da cui derivano svariati effetti¹².

Da tutto ciò consegue che, nei due modelli di cautela, ben possono essere differenti i presupposti delineati dal legislatore nell'esercizio della propria discrezionalità. È pertanto questa la ragione per la quale in nessuna delle disposizioni che disciplinano le misure cautelari amministrative oggetto di analisi i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* vengono espressamente valorizzati dal dato positivo.

fico riferimento all'ipoteca ed al fermo dei beni mobili registrati, rileva che si tratta di provvedimenti di natura cautelare «caratterizzati anch'essi, come tutte le misure cautelari, dai tipici requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. [...] A nulla rileva che le norme non fanno riferimento a tali requisiti. Troppo spesso la legislazione tributaria è manipolata dall'amministrazione finanziaria, che la infarcisce di dettagli, o la rende laconica (come nel caso di specie) a suo piacimento, svilendo la intrinseca coerenza del sistema».

¹² Tuttavia, si può dire che le esigenze alla base della tutela cautelare giurisdizionale sono le medesime di quelle su cui poggiano i provvedimenti cautelari della pubblica amministrazione: si tratta pur sempre di disciplinare interinalmente la situazione sostanziale affinché l'interesse che si intende tutelare non venga frustrato nell'attesa dell'assunzione del provvedimento finale. Si veda al riguardo P. POTOTSCHING, *Sospensione amministrativa e provvedimenti cautelari*, in AA.Vv., *Studi in onore di Benvenuti*, Modena, 1996, IV, p. 1470, ove l'Autore osserva condivisibilmente che «il presupposto dei provvedimenti cautelari è dunque sempre il medesimo, sia che a promuoverli sia il privato, sia che l'iniziativa parta dall'amministrazione. In un caso come nell'altro, l'obiettivo è sempre lo stesso; quello di evitare che l'interesse tutelato dalle norme venga sacrificato solo perché il provvedimento finale voluto dall'una o dall'altra parte dovesse tardare, rendendo vana la tutela prevista». Sul punto si veda anche A. TORRENTE, *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, cit., p. 345, ove l'Autore, effettuando un parallelismo tra le misure cautelari amministrative e quelle rese nell'ambito del procedimento giurisdizionale, osserva: «Sia il processo che il procedimento constano di una serie di atti preordinati ad uno scopo unitario, atti il cui compimento implica necessariamente un periodo di tempo. Quella lotta con il tempo e quell'esigenza di sollecitudine che [...] sono aspetti caratteristici della misura cautelare, si possono riscontrare anche nel procedimento amministrativo».

3. Si è visto che tutti gli istituti qui in considerazione attribuiscono all'amministrazione finanziaria, al ricorrere di determinati presupposti, il potere di costituire situazioni giuridiche soggettive di carattere provvisorio, con finalità cautelare.

Tale potere si pone come uno strumento fondamentale per conseguire concretamente l'interesse pubblico attribuito alla cura dell'amministrazione finanziaria. Difatti, in mancanza di opportuni strumenti con finalità cautelare, l'azione amministrativa potrebbe risultare frustrata dalla modificazione del quadro sostanziale nel periodo di tempo necessario all'adozione del provvedimento amministrativo finale.

Così, ad esempio, l'attività di riscossione coattiva dei tributi correrebbe il rischio di rimanere insoddisfatta qualora il contribuente potesse liberamente disporre del proprio patrimonio nelle more dell'esercizio dell'azione esecutiva da parte dell'amministrazione: in uno scenario siffatto, l'adozione dell'ipoteca oppure del fermo dei beni mobili registrati consente all'amministrazione finanziaria di maggiormente garantire la propria pretesa. Allo stesso modo, e specularmente, l'interesse dell'amministrazione potrebbe risultare frustrato ove si desse regolare esecuzione a provvedimenti che ad un maggiore approfondimento potrebbero rivelarsi illegittimi: in questi casi la sospensione cautelare dell'atto durante il periodo di tempo necessario alla conclusione del procedimento di revisione consente di anticipare gli effetti dell'eventuale e successivo ritiro dell'atto stesso.

Si può allora dire che le norme attributive di poteri cautelari alla pubblica amministrazione sono finalizzate ad assicurare l'efficacia e l'effettività, in definitiva il buon andamento, dell'attività amministrativa e trovano pertanto il proprio riferimento costituzionale anzitutto nell'art. 97 Cost.; ma viene in rilievo anche l'art. 53 Cost., sul quale si fonda, secondo l'opinione prevalente, la rilevanza costituzionale dell'interesse fiscale dello Stato-comunità alla percezione dei tributi nella misura stabilita dalla legge¹³.

¹³ In generale, non si registrano incertezze nella dottrina in ordine alla rilevanza costituzionale dell'interesse dello Stato-comunità alla percezione dei tributi nella misura stabilita dalla legge. Diversi Autori utilizzano in proposito il sintagma «interesse fiscale»: P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996. Sussistono invece diversità di vedute in merito alle disposizioni costituzionali cui tale interesse andrebbe ricondotto. Secondo l'impostazione prevalente esso sarebbe riconducibile all'art. 53 Cost. che sancisce non solamente il dovere dei consociati di partecipare alle spese pubbliche, ma anche la misura in base alla quale è richiesto l'assolvimento di tale dovere di contribuzione, nonché l'interesse generale della comunità al reperimento dei tributi per il funzionamento dell'apparato statale; in questo senso si vedano: A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, p. 49; F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 3 ss. Per una diversa ricostruzione si veda A. FEDELE, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, p. 463 ss.

Dato che i provvedimenti cautelari consentono all'amministrazione di tutelare in via provvisoria l'interesse dalla stessa perseguito con l'emanazione di un successivo provvedimento finale, essi si pongono al servizio quest'ultimo, del quale intendono garantire l'effettività; ne consegue che i provvedimenti amministrativi cautelari trovano fondamento nello stesso potere cui si correla il provvedimento finale in vista del quale la cautela è disposta. Ciò rileva particolarmente con riferimento alla materia tributaria, ove già da diverso tempo è consolidata in dottrina l'idea che l'attività dell'amministrazione finanziaria si esplica secondo diversi procedimenti, tra loro tendenzialmente autonomi, riferibili a diverse potestà amministrative¹⁴.

E così, si può osservare che l'ipoteca, il fermo dei beni mobili registrati e le diverse forme di sospensione dei pagamenti si correlano alla più ampia potestà di riscossione dell'amministrazione finanziaria¹⁵, avendo tali istituti il già anticipato effetto di facilitare l'interesse dello Stato ad una più rapida o probabile acquisizione dei tributi, che viene perseguita tramite l'apposizione di vincoli giuridici su determinati beni e diritti del contribuente.

Diverso il discorso per quel che concerne i provvedimenti cautelari di sospensione di provvedimenti già perfetti ed efficaci: con l'emissione del provvedimento di sospensione l'amministrazione finanziaria interviene sugli effetti di un precedente provvedimento amministrativo, appunto determinandone la temporanea neutralizzazione in vista di una sua possibile eliminazione in autotutela dall'ordinamento giuridico. Trattandosi di un potere inquadrabile tra gli strumenti «autotutelativi» a disposizione dell'amministrazione (attraverso i quali essa amministra da sé i propri interessi), il potere di sospensione cautelare è ascrivibile a tutte le potestà

¹⁴ Cfr. al riguardo S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 812, secondo cui non sarebbe accettabile una impostazione che, individuando e valorizzando un unico profilo funzionale dell'azione amministrativa tributaria, in particolare quello volto alla determinazione del tributo dovuto, riconduca l'azione amministrativa ad un unico procedimento, in cui tutta la sequenza di atti sarebbe funzionalmente rivolta alla emanazione dell'atto impositivo, dovendosi invece prendere atto della esistenza di una pluralità di poteri autoritativi, di una pluralità di funzioni pubbliche e, conseguentemente, di una pluralità di procedimenti tributari, in ragione della diversità e della specificità degli interessi pubblici da soddisfare; da qui la distinzione delle attività amministrative in «tre grandi aree tipologiche: quella dei poteri e procedimenti finalizzati all'acquisizione di conoscenze su fatti fiscalmente rilevanti, quella dei poteri e procedimenti volti alla determinazione autoritativa dei tributi dovuti dai singoli contribuenti, e quella dei poteri e procedimenti finalizzati, infine, all'acquisizione, anche in forme eventualmente coattive, delle somme da essi dovute».

¹⁵ Per un inquadramento sistematico dell'attività amministrativa di riscossione e delle diverse fasi in cui essa si articola, si veda A. GUIDARA, *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm., Agg.*, 2017, p. 420 ss., il quale osserva che trattasi di attività autoritativa riconducibile al più generale potere di coazione della pubblica amministrazione, comunemente conosciuta come autotutela esecutiva.

dell'amministrazione finanziaria idonee ad incidere sulla sfera giuridica del contribuente tramite atti di natura provvedimentoale, quindi non solamente alla potestà di riscossione dei tributi, ma anche alle potestà accertativa e sanzionatoria.

4. L'esercizio di un potere attribuito dalla legge all'amministrazione può essere diversamente regolato dalla normativa di riferimento, nel senso che l'amministrazione può essere più o meno vincolata dalla legge in ordine alle modalità di perseguimento dell'interesse pubblico alla stessa affidato: mentre alcune norme disciplinano in maniera puntuale l'esercizio del potere, vincolando l'amministrazione nei modi e nei tempi relativi all'adozione del provvedimento in ragione della integrazione dei presupposti stabiliti dalla disposizione normativa, altre norme consentono invece all'amministrazione di esercitare il relativo potere godendo di margini più o meno ampi di discrezionalità, all'interno dei quali l'amministrazione può quindi operare delle scelte, sotto molteplici profili.

I profili della discrezionalità e della vincolatezza dell'azione dell'amministrazione si intrecciano nella materia tributaria con il principio di indisponibilità del tributo, andando a delineare temi centrali nello studio della materia sui quali non si può qui indugiare in considerazione dei limiti del presente lavoro.

Si può però dare atto che, secondo la dottrina che più ha approfondito tali tematiche, il principio di indisponibilità del tributo, riconducibile alla riserva di legge recata dall'art. 23 Cost., comporta che i profili di vincolatezza dell'attività dell'amministrazione siano limitati all'esercizio di quelle funzioni che incidono sulla doverosità del tributo e sulla quantificazione di esso¹⁶. Dovendosi conseguentemente affermare che, al di fuori di tali ambiti, l'amministrazione finanziaria possa invece disporre di margini di discrezionalità più o meno ampi, all'interno dei quali essa può effettuare valutazioni nell'ottica del migliore perseguimento dell'interesse pubblico¹⁷, coerentemente con diversi principi: il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.); il principio euro-

¹⁶ Si veda per tutti A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 162 s.; ID., *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 5 ss.

¹⁷ Naturalmente la discrezionalità in materia tributaria non va intesa alla stessa stregua di quanto avviene nel diritto amministrativo, ove la discrezionalità dell'agire dell'amministrazione pubblica indica il potere di comparare e scegliere tra diversi interessi coinvolti nell'esercizio dell'azione amministrativa: l'amministrazione finanziaria non può ponderare con altri interessi l'interesse erariale alla effettuazione del prelievo dei tributi nella misura prevista dalla legge, ma nel quadro dei poteri alla stessa attribuiti dalla legge essa può compiere delle scelte finalizzate al migliore perseguimento dell'interesse pubblico, in coerenza con il principio di legalità dell'agire dell'amministrazione.

peo di buona amministrazione contenuto nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, rientrando tra i «principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo» ora espressamente richiamati quali principi generali dell'ordinamento tributario interno dall'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, nella versione conseguente alle modifiche apportate dal d.lg. n. 219/2023; ma anche il principio di proporzionalità, anch'esso recentemente codificato tra i principi generali dell'ordinamento¹⁸.

4.1. Il discorso che si conduce rileva in modo particolare con riguardo a quelle misure cautelari amministrative che si manifestano nella apposizione di vincoli giuridici su beni e diritti e del contribuente (ipoteche, fermi dei beni mobili registrati, sospensioni dei pagamenti). Come già notato, esse sono inquadrabili all'interno della potestà amministrativa di riscossione coattiva dei tributi, ove è più sfumata l'incidenza della riserva di legge *ex art. 23 Cost.* e sono conseguentemente ridotti i profili di vincolatezza dell'azione dell'amministrazione finanziaria: nella fase della riscossione non si determinano la doverosità e l'entità del tributo dovuto ma si acqui-

¹⁸ Fino alla entrata in vigore del d.lg. n. 219/2023, il principio di proporzionalità non era espressamente contemplato tra i principi generali dell'ordinamento tributario. Ciò ha comportato che, fatta eccezione per il comparto sanzionatorio, ove l'applicabilità del principio di proporzionalità è stata da tempo riconosciuta (cfr. Corte cost., 6 marzo 2019, n. 112 e 12 settembre 2019, n. 212), di esso è stato fatto sporadico utilizzo a livello giurisprudenziale. Con specifico riguardo alle misure cautelari amministrative, diverse sono anzi le pronunce della Corte di Cassazione con cui sono state censurate le sentenze di secondo grado che avevano annullato i provvedimenti cautelari valorizzando il mancato rispetto del principio di proporzionalità. Di recente, di veda Cass., 4 novembre 2022, n. 32506, che ha censurato la sentenza di secondo grado «avendo il giudice di appello ritenuto esistente una “soglia di debito” al di sotto della quale il fermo è illegittimo»; si veda anche Cass., 21 settembre 2017, n. 22018, che ha confermato la sentenza di secondo grado «non prevedendo l'art. 86 cit. alcun limite di proporzionalità o di valore del credito tra i presupposti di applicabilità della misura».

Come anticipato, la situazione è di recente mutata per effetto delle modifiche apportate dal d.lg. n. 219/2023 allo Statuto dei diritti del contribuente. Il principio di proporzionalità è ora espressamente inserito tra i «Principi generali» dell'ordinamento enumerati all'art. 1 dello Statuto, ivi leggendosi (comma 3) che «[l]e amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti [...] il principio di proporzionalità». Ma ad esso è altresì specificamente dedicato il nuovo art. 10-*ter* dello Statuto, rubricato «Principio di proporzionalità nel procedimento tributario», ai sensi del quale: «Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità. 2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo. 3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie».

sisce nei confronti del contribuente quanto già determinato dall'amministrazione finanziaria in fase accertativa nel rispetto del richiamato principio costituzionale¹⁹.

I rilevati margini di discrezionalità amministrativa sono individuabili sotto vari aspetti.

Si può anzitutto osservare che, con riguardo alla scelta della misura cautelare cui l'amministrazione può di volta in volta fare ricorso a tutela delle pretese dalla stessa vantate, la legge non stabilisce alcuna priorità nell'utilizzo dell'una piuttosto che di un'altra tra le misure astrattamente contemplate dall'ordinamento, potendo così l'amministrazione finanziaria, al ricorrere dei presupposti legali di operatività dei singoli istituti, fare ricorso allo strumento cautelare che maggiormente è in grado di garantire i propri interessi, tenuto anche conto dell'entità della pretesa e della composizione del patrimonio del contribuente. E così, solo per fare un esempio, è ben possibile che l'amministrazione finanziaria preferisca cautelare la propria pretesa fiscale sospendendo l'erogazione di un eventuale credito che il contribuente vanta nei suoi confronti anziché ricorrere agli istituti dell'ipoteca o del fermo di beni mobili registrati, i quali comportano il rispetto di più rigide formalità (a partire dalla iscrizione del provvedimento nei relativi registri pubblici) ed il sostenimento di maggiori costi.

Sotto altro e connesso profilo, si può rilevare che la legge non impone alcun vincolo alla possibilità per l'amministrazione finanziaria di eventualmente adottare più misure cautelari amministrative a tutela della stessa posizione creditoria, ove ciò sia giustificato dagli interessi che si intendono cautelare: riguardo a questi aspetti rilevano piuttosto profili di proporzionalità dell'azione amministrativa, i quali richiedono un esercizio del potere che risulti adeguato alle circostanze del caso concreto.

¹⁹ Cfr. ancora A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo*, cit., p. 180, il quale, pur escludendo una incidenza diretta della riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione sull'attività di riscossione, osserva che «[c]iò non significa però che l'attività di riscossione sfugga del tutto alla riserva di legge ex art. 23 Cost. L'amministrazione, infatti, per riscuotere coattivamente quanto le è dovuto muove pur sempre da una preventiva determinazione del debito effettuata nel rispetto della riserva di legge in esame; anzi è proprio l'esistenza di un debito in tutto o in parte non estinto che giustifica il dispiegarsi della potestà di riscossione; e l'entità del debito rappresenta la misura di tale potestà, il parametro rispetto al quale gli uffici devono agire. Ne deriva che l'attività di riscossione soggiace alla riserva di legge ex art. 23 Cost. limitatamente a esistenza e entità del debito tributario, rispettivamente presupposto e misura della stessa, in relazione ai quali l'amministrazione non dispone di alcuna discrezionalità (non sono possibili discrezionali rinunce o transazioni, pure sostenute, e sono incostituzionali le letture in tal senso, talvolta fornite, di istituti esistenti). E siccome tali elementi sono determinati in sede di accertamento e l'attività di riscossione è conseguente e strumentale a quella di accertamento, si può concludere che essa è indirettamente condizionata dalla riserva di legge ex art. 23 Cost., ossia quest'ultima ha un'incidenza mediata su di essa».

I profili di discrezionalità ravvisabili in capo all'amministrazione finanziaria con riferimento alle misure cautelari amministrative riguardano poi, a diversi livelli di intensità, l'*an* (se adottare o meno il provvedimento cautelare), il *quando* (il momento di adozione del provvedimento, nell'ampio arco di tempo che caratterizza la fase di riscossione coattiva dei tributi) ed il *quid* (l'individuazione concreta dei beni del contribuente da sottoporre a vincolo, tra i diversi eventualmente disponibili).

Quanto all'*an* si osserva che, fatte salve alcune ipotesi puntualmente individuate dalla legge²⁰, l'adozione delle misure cautelari amministrative è sempre facoltativa per l'amministrazione finanziaria: ciò emerge già dal tenore letterale delle norme di riferimento, che prevedono l'adozione di tali misure cautelari quale mera possibilità in capo all'amministrazione finanziaria²¹. Nulla vieta quindi che l'amministrazione possa non attivare i predetti strumenti cautelari pur alla presenza dei relativi presupposti legali, nell'un caso attivando la procedura di esecuzione forzata per la riscossione coatta delle somme risultanti da ruoli o avvisi di accertamento esecutivi non pagate nei termini di legge, nell'altro caso dando seguito al rimborso dei crediti vantati dal contribuente pur in pendenza di parallele pretese fiscali vantate dall'amministrazione nei confronti dello stesso.

Profili di discrezionalità contraddistinguono l'azione amministrativa

²⁰ Le eccezioni riguardano anzitutto quelle che, tra le diverse misure di sospensione dei pagamenti cui si è fatto cenno, hanno un campo di applicazione più specifico, vale a dire il blocco dei pagamenti finalizzato al pignoramento presso terzi (art. 48-*bis* del d.P.R. n. 602/1973) e la sospensione dei rimborsi Iva conseguente ad una contestazione di frode (art. 38-*bis* comma 8 del d.P.R. n. 633/1972), le quali vanno obbligatoriamente disposte al verificarsi dei presupposti individuati dalla legge, ossia: quanto all'art. 48-*bis*, in seguito all'esito della positiva verifica in merito alla sussistenza di cartelle di pagamento non pagate dal contribuente per un importo pari ad almeno cinquemila euro; con riguardo all'art. 38-*bis*, quando, con riferimento al periodo d'imposta per il quale è stata presentata la richiesta di rimborso Iva, al contribuente sia contestato un reato connesso all'utilizzo o alla emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Con riguardo all'ipoteca sono poi individuate alcune ipotesi (art. 76, comma 1 lett. b, e art. 77, comma 2, del d.P.R. n. 602/1973) in cui l'agente della riscossione non può procedere ad esecuzione forzata per la soddisfazione coattiva della pretesa fiscale senza prima avere apposto il vincolo ipotecario sugli immobili del contribuente, atteggiandosi in tali casi l'ipoteca come presupposto procedimentale della successiva espropriazione; su quest'ultimo profilo sia consentito rinviare a G. FERLITO, *Limiti alla espropriazione immobiliare tributaria e rapporti con l'ipoteca dell'agente della riscossione*, in C. GLENDI e A. GUIDARA (a cura di), *L'esecuzione forzata tributaria*, Milano, 2024, p. 453 ss. in corso di pubblicazione.

²¹ Segnatamente, nelle diverse disposizioni normative che regolamentano i procedimenti amministrativi cautelari in considerazione, si legge che: «L'agente della riscossione [...] può iscrivere la garanzia ipotecaria» (art. 77 del d.P.R. n. 602/1973); «il concessionario può disporre il fermo dei beni» (art. 86 del d.P.R. n. 602/1973); «il pagamento può essere sospeso» (art. 23 del d.lg. n. 472/1997); «Qualora un'amministrazione dello Stato [...] richieda la sospensione» (art. 69 del r.d. n. 2440/1923).

anche con riferimento al momento di adozione del provvedimento cautelare (*quando*), considerato che le norme di riferimento non stabiliscono specifici termini per l'adozione dei relativi provvedimenti. E così, a partire dal momento in cui si sono verificati i presupposti previsti dalla legge per l'adozione dell'ipoteca o del fermo dei beni mobili registrati (ossia il mancato pagamento nei termini di legge del ruolo o dell'avviso di accertamento esecutivo), l'agente della riscossione può valutare il momento più opportuno per apporre tali vincoli su tutti o alcuni beni del contribuente e può farlo all'interno di quell'ampio segmento temporale che intercorre tra la formazione del titolo esecutivo e l'eventuale pignoramento dei beni (che peraltro – come anticipato – non è subordinato ad alcun termine di decadenza nell'ambito dell'attuale assetto normativo). Similmente avviene nelle misure di sospensione dei pagamenti, ove però la problematica del momento di adozione del provvedimento cautelare di fatto dipende da quando l'amministrazione decide di dare corso alle sollecitazioni provenienti dal contribuente in ordine alla erogazione delle somme allo stesso spettanti, che a quel punto saranno oggetto di sospensione.

Spazi di discrezionalità dell'amministrazione finanziaria sono infine rinvenibili con riferimento all'oggetto del vincolo imposto alla misura cautelare amministrativa (*quid*). Ciò è vero anzitutto per quanto riguarda le misure dell'ipoteca e del fermo dei beni mobili registrati, ove la legge non individua alcun criterio preferenziale che imponga all'agente della riscossione di apporre il vincolo su determinati beni del contribuente piuttosto che su altri per potere soddisfare la pretesa erariale; pertanto, in presenza di una pluralità di beni parimenti aggredibili, l'agente della riscossione potrà certamente preferirne alcuni piuttosto che altri sulla base di valutazioni che, seppure sempre finalizzate a soddisfare l'interesse pubblico alla più efficiente riscossione del credito erariale, sono caratterizzate da discrezionalità²². Nel caso delle misure di sospensione dei pagamenti, poi, l'amministrazione può scegliere, tra gli eventuali diversi crediti vantati dal contribuente nei confronti dell'amministrazione, quali di questi bloccare nell'ottica della successiva compensazione o del pignoramento presso terzi e a quali invece dare seguito effettuando il pagamento dell'importo dovuto.

4.2. Il discorso diviene più articolato passando ad indagare i profili di discrezionalità e vincolatezza rinvenibili nel potere amministrativo di so-

²² Anche qui, volendo fare un esempio, è probabile che l'agente della riscossione preferisca iscrivere ipoteca su un immobile posto in una zona di pregio piuttosto che su un immobile localizzato nel medesimo Comune ma in un'area periferica, di modo che maggiore sia l'interesse del contribuente ad eventualmente saldare il proprio debito e comunque risulti maggiore la possibilità che l'eventuale espropriazione del bene si concluda con una vendita rapida dello stesso e ad un valore soddisfacente della pretesa erariale.

sospensione degli effetti di precedenti atti. Ciò fondamentalmente per due ordini di ragioni. Il primo, perché il potere di sospensione è incardinato nel più ampio potere di autotutela configurabile in capo all'amministrazione (sul presupposto che la sospensione altro non è che esercizio di autotutela riguardo all'efficacia dell'atto), con la conseguenza che l'approccio al tema richiede di confrontarsi con una questione notoriamente controversa quale è quella della discrezionalità o della vincolatezza che in materia tributaria caratterizzano l'agire dell'amministrazione con riguardo al potere di riesame dell'atto. In secondo luogo, perché sull'argomento è di recente intervenuto il già richiamato d.lg. n. 219/2023, che ha apportato profonde modifiche alla disciplina dell'autotutela tributaria e di cui occorre tenere conto ai fini del discorso che qui si conduce.

Andando con ordine, ed avuto riguardo ai limiti del presente lavoro, si può anzitutto rilevare che, tradizionalmente, il potere dell'amministrazione finanziaria di sospendere in via cautelare gli effetti di precedenti atti è stato configurato come un potere essenzialmente discrezionale. E del resto in questo senso deponeva già la *littera* della disposizione normativa di riferimento, ossia il già citato art. 2-*quater* del d.l. n. 564/1994, ora abrogato, che non individuava alcuno specifico presupposto al ricorrere del quale la sospensione dovesse essere concessa²³. A ciò si aggiunga che lo stesso potere di autotutela, cui il potere di sospensione si riconduce, era anch'esso ritenuto discrezionale dalla giurisprudenza, secondo una impostazione cui peraltro conseguiva una sostanziale carenza di tutela per il contribuente. Tale posizione della giurisprudenza è ben riassunta dalla nota pronuncia della Corte Costituzionale 13 luglio 2017 n. 181 la quale, preso atto della mancanza di una previsione legislativa in tema di autotutela obbligatoria (la cui introduzione veniva però ritenuta astrattamente possibile) ha affermato che «l'autotutela tributaria costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali, sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente. Il privato può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso»; e ancora «l'assenza del dovere di provvedere non è sotto altri profili costituzionalmente illegittima, e non sussiste dun-

²³ Tanto è vero che non sono mancati in dottrina tentativi volti a fornire ricostruzioni alternative del potere di sospensione dell'amministrazione finanziaria, anche facendo ricorso ad una lettura congiunta dell'art. 2 del d.l. n. 564/1994 con l'art. 21-*quater*, comma 2, della legge n. 241/1990, che regolamenta l'analogo istituto nel settore ordinamentale del diritto amministrativo e che invece subordina la sospensione a più precisi presupposti. Sia consentito sul punto rinviare a G. FERLITO, *L'interesse del contribuente alla sospensione amministrativa dell'atto impositivo definitivo: profili problematici e possibilità di tutela*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, p. 309 ss.

que un interesse giuridicamente protetto a ottenere una decisione amministrativa espressa sull'istanza di autotutela»²⁴.

Sul richiamato tessuto normativo ed interpretativo si è innestato l'intervento del d.lg. n. 219/2023, che ha dato concreta attuazione alla possibilità, affermata dalla Corte Costituzionale con la citata sentenza, di predisporre una apposita normativa in materia di autotutela obbligatoria. È stato così inserito nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente il nuovo art. 10-*quater*, che enumera alcune fattispecie di «*manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione*» (in larga parte corrispondenti a quelle già in precedenza recate dall'art. 2 del d.m. 37/1997, ora abrogato) a fronte delle quali l'amministrazione è tenuta ad annullare l'atto, aprendo la strada alla tutela giurisdizionale del contribuente ove ciò non avvenga²⁵. Contestualmente, è stato inserito nello Statuto anche l'art. 10-*quinquies*, che si pone in ottica di complementarità rispetto alla precedente disposizione in quanto riguardante l'esercizio del potere di autotutela in via facoltativa, ivi prevedendosi che l'amministrazione finanziaria possa comunque procedere all'annullamento dell'atto anche al di fuori delle menzionate ipotesi di autotutela «doverosa».

Ci si deve pertanto chiedere se il nuovo assetto normativo dettato in

²⁴ Il principio è stato poi ribadito da diverse pronunce della Corte di Cassazione, tra cui si può citare l'ordinanza 21 febbraio 2018, n. 4160. La posizione fatta propria dalla giurisprudenza è stata però fortemente criticata dalla dottrina, sul presupposto che nella materia tributaria l'azione dell'amministrazione manca dei caratteri della discrezionalità amministrativa propriamente intesa e quindi la disciplina dell'autotutela tributaria si caratterizza in termini di doverosità, non essendovi la necessità di valutare un interesse pubblico ulteriore a quello del ripristino della legalità consistente nella giusta imposizione. Per tutti, cfr. M. ALLENA, *L'annullamento d'ufficio. Dall'autotutela alla tutela*, Napoli, 2018, la quale ben mette in evidenza che «La disciplina dell'autotutela tributaria non fa alcun riferimento al carattere discrezionale del potere [...]. Emerge dunque, già sul piano normativo, la non necessità della valutazione di un interesse pubblico ulteriore rispetto a quello al ripristino della legalità o, detto in altri termini, emerge che la valutazione dell'interesse pubblico (ossia, l'interesse a una imposizione che sia innanzitutto "giusta") qui non è disgiunta, ma coincide con il riscontro della illegittimità di un dato provvedimento. Del resto, nella materia tributaria sono difficilmente enucleabili interessi pubblici diversi da quello al rispetto della legge e a che tutti concorrano alle spese pubbliche "in ragione della loro capacità contributiva", salvo a voler immaginare un interesse pubblico al conseguimento in ogni caso da parte dell'erario del maggior gettito possibile, pure ove non dovuto».

²⁵ Si tratta delle seguenti fattispecie: «a) errore di persona; b) errore di calcolo; c) errore sull'individuazione del tributo; d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria; e) errore sul presupposto d'imposta; f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti; g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza». L'autotutela obbligatoria è però espressamente esclusa in presenza di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria (non precisandosi tuttavia se il riferimento sia da intendersi al giudicato formale o a quello sostanziale) nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto per mancata impugnazione.

materia di autotutela possa, ed eventualmente in quali termini, rifluire sulla tradizionale configurazione del potere di sospensione quale potere discrezionale.

Il tema è nuovo e senza dubbio complesso, pertanto non può essere qui sviluppato approfonditamente. Ma volendosi fornire al riguardo alcuni preliminari spunti di riflessione, si può osservare che lo spirito della riforma depone nel senso che nelle ipotesi contemplate dal nuovo art. 10-*quater* deve ora ritenersi escluso qualsiasi profilo di discrezionalità amministrativa in relazione all'esercizio del potere di autotutela, il quale pertanto viene a delinarsi come una attività integralmente vincolata²⁶.

Nelle medesime ipotesi, potrebbe allora ipotizzarsi la doverosità, e quindi la vincolatezza, anche della sospensione degli effetti del provvedimento durante il tempo necessario alla conclusione del procedimento di revisione dell'atto, stante il fatto che il potere di sospensione, per quanto visto, costituisce un «di cui» del potere di autotutela. Seguendo questa linea di pensiero, quindi, alle ipotesi di autotutela obbligatoria corrisponderebbero altrettante fattispecie di sospensione obbligatoria²⁷.

Al di fuori di tale ambito di doverosità dell'azione dell'amministrazione finanziaria, dovrebbero invece permanere spazi di discrezionalità amministrativa nell'esercizio del potere di sospensione, secondo la tradizionale impostazione che, sul punto, resterebbe immutata.

²⁶ Nello stesso senso, cfr. G. MELIS, *L'autotutela tributaria*, cit., p. 136.

²⁷ Peraltro, considerato che a fronte della nuova disciplina in materia di autotutela obbligatoria è stato ampliato il perimetro della tutela giurisdizionale del contribuente, il quale può adesso impugnare «il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212» (così, la nuova lett. g-bis della elencazione degli atti impugnabili recata dall'art. 19 del d.lg. n. 546/1992), ci si potrebbe ulteriormente chiedere se analoga tutela giurisdizionale spetti al contribuente cui l'amministrazione non conceda, espressamente o tacitamente, la sospensione nelle ipotizzate fattispecie in cui questa sia parimenti obbligatoria.