



CIRCOLARE N. 31/IR DEL 22 MAGGIO 2013

**LA NUOVA PROCEDURA DI SOSPENSIONE LEGALE DEGLI ATTI DELLA RISCOSSIONE
E DI ESTINZIONE DI DIRITTO DEI CREDITI AD ESSI SOTTESI**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La sospensione legale delle procedure esecutive illegittime a seguito di dichiarazione del debitore. – 3. L'estinzione automatica dei crediti in riscossione a seguito dell'inerzia dell'ente creditore. – 4. Il regime sanzionatorio. – 5. I rapporti tra procedura amministrativa e tutela giurisdizionale: alternative o concorrenza? L'impugnabilità della comunicazione di inidoneità della documentazione.



1. Premessa

Dopo aver provveduto a razionalizzare e velocizzare le procedure di riscossione coattiva delle somme dovute a seguito dell'attività di accertamento rendendo esecutivi, decorsi sessanta giorni dalla notifica, gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive¹, il legislatore è intervenuto nuovamente in materia di riscossione con la legge di stabilità 2013² sia con alcune misure a carattere straordinario finalizzate a ridurre considerevolmente il numero e la gestione dei vecchi ruoli³, sia introducendo una nuova procedura *a regime*⁴ cui può far ricorso il contribuente per far valere eventuali illegittimità della pretesa creditoria azionata dall'agente della riscossione.

La nuova procedura, introdotta dall'articolo 1, commi da 537 a 543 della legge 24 dicembre 2012, n. 228⁵, riguarda le somme iscritte a ruolo o affidate agli enti e alle società incaricate della riscossione e consente al debitore di arrestare ogni iniziativa finalizzata alla riscossione coattiva dei crediti a suo carico a seguito della presentazione di una dichiarazione, debitamente documentata, dalla quale possa evincersi che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede sono interessati da vizi relativi alla pretesa creditoria ovvero alla successiva corrispondente procedura esecutiva.

Entro i successivi dieci giorni, l'ente o la società incaricata della riscossione (di seguito denominati, in conformità a quanto previsto dal citato comma 537, "concessionari per la riscossione") provvede a trasmettere la dichiarazione, corredata della relativa documentazione, all'ente creditore al fine di ottenere da quest'ultimo, nei successivi sessanta giorni, dimostrazione dell'esistenza e della veridicità delle ragioni invocate dal debitore, ed una volta ottenuta tale conferma, anche a ricevere, sui propri sistemi informativi, la trasmissione dei provvedimenti di sospensione o di sgravio.

Di particolare rilievo sono le conseguenze previste dalla norma nel caso di prolungata inerzia dell'ente creditore.

¹ Art. 29, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, cui è dedicata la Circolare n. 22/IR del 7 marzo 2011.

² Legge 24 dicembre 2012, n. 228, pubblicata sulla G.U. n. 302 del 29 dicembre 2012.

³ Il riferimento è al comma 527 dell'articolo unico della legge che ha previsto che, una volta decorsi sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge di stabilità (quindi dal 1° luglio 2013), tutti i ruoli resi esecutivi sino al 31 dicembre 1999 recanti crediti non superiori a duemila euro sono annullati *ope legis*, ma anche ai successivi commi 528 e 529 che introducono una sanatoria delle attività di recupero svolte dagli agenti della riscossione, con riferimento alla totalità dei ruoli resi esecutivi sino al 31 dicembre 1999, per i quali non si applicano le previsioni di cui agli articoli 19 e 20 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e, fatti salvi solo i casi di dolo, non si procede a giudizio di responsabilità contabile ed amministrativa.

⁴ Tra le disposizioni *a regime* può includersi anche l'istituzione (prevista nei commi da 531 a 535), tramite apposito decreto del Ministero dell'economia da emanarsi entro giugno 2013, di un *Comitato di indirizzo e verifica* dell'attività di riscossione a mezzo ruolo cui sarà attribuito il compito di individuare annualmente – tenuto conto delle capacità operative degli agenti – i criteri per lo svolgimento selettivo dell'azione di riscossione dei crediti amministrati dal sistema pubblico.

⁵ D'ora in avanti, i riferimenti ai commi da 537 a 543 dell'art. 1 della legge n. 228/2012 saranno operati citando esclusivamente il comma interessato.



Qualora quest'ultimo non provveda a dare risposta al debitore (e contestualmente a notificare il "concessionario") entro il termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione al "concessionario", le partite relative agli atti della riscossione indicate dal debitore come illegittime sono annullate di diritto ed il concessionario considerato automaticamente scaricato delle relative somme.

Si tratta, in realtà, di una modifica normativa già oggetto di un autonomo disegno di legge (A.S. 1551), il cui testo, tuttavia, rispetto all'originaria formulazione, presenta una portata applicativa molto più ampia: laddove l'art. 1 del disegno di legge prevedeva l'annullamento d'ufficio delle "*cartelle esattoriali notificate per tributi e crediti che, ai sensi delle leggi vigenti, risultano prescritti alla data di notifica della cartella esattoriale*", il testo approvato dalla legge di stabilità introduce, invece, una disciplina di sistema, non più circoscritta alle sole cartelle esattoriali, ma estensibile a tutti gli atti che danno avvio all'esecuzione coattiva (come gli accertamenti esecutivi e/o le ingiunzioni fiscali) e, soprattutto, introduce la possibilità di annullare la pretesa impositiva non più solo a causa dell'intervenuta prescrizione, ma per "*qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso*"⁶.

Occorre peraltro segnalare che, per le ipotesi di intervenuti sgravi o pagamenti, una procedura analoga è già prevista nel nostro ordinamento dall'art. 49 del DPR 602/1973⁷, le cui disposizioni, ad oltre tre anni di distanza dalla loro introduzione, non sono tuttavia ancora applicabili, non essendo stato approvato il relativo decreto ministeriale di attuazione⁸.

Sotto il profilo operativo, va comunque ricordato che la procedura di cui ai commi da 537 a 543 è stata in parte anticipata in via di prassi amministrativa dalla direttiva di Equitalia n. 10 del 6 maggio 2010, con la quale è stata approvata un'autodichiarazione tramite la quale il contribuente, nei casi di pagamento, sgravio o sospensione, avrebbe potuto ottenere il blocco immediato delle attività esecutive e cautelari.

Con l'entrata in vigore della nuova disciplina i contenuti della citata direttiva sono da intendersi dunque superati⁹.

2. La sospensione legale delle procedure esecutive illegittime a seguito di dichiarazione del debitore

Come anticipato, a seguito della novella legislativa, a decorrere dal 1° gennaio 2013¹⁰, i "concessionari" per la riscossione sono tenuti a sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle

⁶ In termini, la lettera f) del comma 538.

⁷ Nel testo modificato dall'art. 3, comma 3-bis, lettere a) e b), del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73, in vigore dal 26 maggio 2010.

⁸ Il comma 1-ter del citato art. 49 prevede, infatti, che con decreto del Ministro delle finanze, che avrebbe dovuto essere emanato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 40 del 2010, devono essere stabilite le modalità di attuazione e approvato il modello di dichiarazione attestante lo sgravio o l'avvenuto pagamento. In base al disposto normativo, l'effetto esecutivo del ruolo viene meno se il contribuente, mediante apposita documentazione, dimostra l'avvenuto pagamento delle somme o l'avvenuto sgravio di queste ultime ad opera dell'ente creditore. È, inoltre, previsto che i pagamenti del contribuente successivi all'iscrizione a ruolo delle somme o il riconoscimento dello sgravio devono essere tempestivamente comunicati, a cura dell'ente creditore, all'agente della riscossione. L'ente creditore, a tal fine, deve rilasciare al debitore, in triplice copia, una dichiarazione attestante l'avvenuto pagamento o lo sgravio. Tale dichiarazione è opponibile al concessionario della riscossione.

⁹ In tal senso, la direttiva di Equitalia n. 2/2013 dell'11 gennaio 2013.



somme iscritte a ruolo o affidate, a seguito della presentazione di una dichiarazione da parte del debitore da cui emerge che la procedura non doveva essere avviata o, comunque, che la stessa debba essere sospesa.

Effetto della presentazione della dichiarazione è l'immediata sospensione di ogni iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, a prescindere da qualsivoglia esame o deliberazione da parte del "concessionario" in ordine alla fondatezza della richiesta del debitore.

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione della nuova disciplina, il comma 537 fa generico riferimento ai "debitori" in ordine ai soggetti legittimati a presentare la dichiarazione finalizzata alla sospensione immediata della riscossione coattiva e "agli enti e alle società incaricate per la riscossione dei tributi" per quanto concerne i soggetti destinatari della dichiarazione stessa.

Sotto il profilo oggettivo, il medesimo comma 537 consente l'attivazione della nuova procedura in relazione alle "somme" iscritte a ruolo o affidate.

La genericità dei riferimenti ai "debitori" e alle "somme" lascia privilegiare l'interpretazione che ritiene applicabile la disciplina in oggetto ai debiti di qualsiasi natura, nonostante la medesima formulazione letterale della norma si riferisca, quanto ai destinatari della dichiarazione, agli enti e alle società incaricate per la riscossione dei tributi.

Questi ultimi soggetti ben potrebbero infatti essere incaricati di riscuotere somme aventi natura diversa da quella tributaria, per cui circoscrivere l'ambito di applicazione della disciplina ai soli debiti tributari avrebbe richiesto una specifica e più precisa previsione normativa.

Peraltro, il ricorso a tale procedura consente la sospensione di atti quali i ruoli che, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46¹¹, rappresentano ormai lo strumento di riscossione coattiva di tutte le entrate pubbliche, e non più solo di quelle tributarie (erariali e locali), per cui sembra preferibile riconoscere l'applicabilità di detta procedura a tutte le entrate potenzialmente riscuotibili tramite ruolo.

Il riferimento operato poi dal comma 537 non solo alle somme iscritte a ruolo, ma anche a quelle "affidate" agli enti e alle società incaricate per la riscossione consente di ritenere irrilevante il mezzo tramite il quale l'ente aziona la riscossione, per cui possono costituire oggetto di sospensione tanto le procedure cautelari o esecutive avviate in base al ruolo di cui al DPR n. 602/1973, quanto quelle promosse a seguito della notifica di un avviso

¹⁰ Ai sensi del comma 560, l'entrata in vigore della legge n. 228/2012 è stata fissata al 1° gennaio 2013.

¹¹ Si riporta il testo dell'articolo: "1. Salvo quanto previsto dal comma 2, si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici.

2. Può essere effettuata mediante ruolo affidato ai concessionari la riscossione coattiva delle entrate delle regioni, delle province, anche autonome, dei comuni e degli altri enti locali, nonché quella della tariffa di cui all'articolo 156 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152.

3. Continua comunque ad effettuarsi mediante ruolo la riscossione delle entrate già riscosse con tale sistema in base alle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto.

3-bis. Il Ministro dell'economia e delle finanze può autorizzare la riscossione coattiva mediante ruolo di specifiche tipologie di crediti delle società per azioni a partecipazione pubblica, previa valutazione della rilevanza pubblica di tali crediti.

3-ter. In caso di emanazione dell'autorizzazione di cui al comma 3-bis, la società interessata procede all'iscrizione a ruolo dopo aver emesso, vidimato e reso esecutivo un'ingiunzione conforme all'articolo 2, primo comma, del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639".



di accertamento¹² o di un avviso di addebito¹³ aventi natura esecutiva, oltre che quelle derivanti da atti di riscossione alternativi al ruolo, quali le ingiunzioni fiscali¹⁴.

Ai sensi del comma 538, le ipotesi che giustificano la presentazione della dichiarazione da parte del debitore sono: a) la prescrizione o la decadenza del diritto di credito, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è stato reso esecutivo; b) il provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore; c) la sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore; d) la sospensione giudiziale ovvero la sentenza di annullamento, totale o parziale, della pretesa dell'ente creditore resa in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte; e) il pagamento, riconducibile al ruolo oggetto di riscossione, effettuato in data antecedente alla formazione del ruolo stesso; f) qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso.

A ben guardare, si tratta delle ipotesi già contemplate dalla direttiva di Equitalia n. 10 del 2010, fatta eccezione per quelle di cui alle precedenti lettere a) e f), di portata ben più ampia e generalizzata rispetto alle casistiche tradizionali.

Le cause di cui sopra devono riferirsi agli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo ovvero agli atti emessi successivamente dal "concessionario", quali ad esempio la cartella di pagamento, l'avviso di intimazione di pagamento, il preavviso o la comunicazione di fermo amministrativo o di ipoteca, l'atto di pignoramento, ecc.

Pur nella loro eterogeneità, le fattispecie contemplate dalla legge possono essere raggruppate in due categorie.

Alla prima categoria vanno ricondotte le fattispecie in cui la procedura esecutiva è illegittima *ab origine* – casi *sub* lettere a) ed e) – ovvero risulta tale la sua prosecuzione – precedenti lettere b) e d) (nella parte riferita all'intervenuta sentenza di annullamento).

Alla seconda categoria sono invece riconducibili i casi in cui, per effetto di una sospensione amministrativa o giudiziale – precedenti lettere c) e d) (nella parte riferita all'intervenuta sospensione giudiziale) –, risulta illegittima, quanto meno all'atto della presentazione della dichiarazione, la sola eseguibilità immediata in forma coattiva del credito posto in riscossione, ma non anche l'esistenza stessa di quest'ultimo.

L'ipotesi residuale prevista dalla precedente lettera f) (qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso), considerata la sua genericità, sembra comprendere infine fattispecie inquadrabili sia nella prima che nella seconda categoria.

Dalla lettura delle varie fattispecie, un tratto comune è comunque identificabile: si tratta di ipotesi caratterizzate dall'esigenza di mettere in comunicazione i due soggetti coinvolti nell'azione esecutiva (ente creditore e soggetti incaricati della riscossione), così da rimediare ai ritardi nella trasmissione delle informazioni nonché ai danni che potrebbe cagionare un'azione esecutiva indebita, dovuta al loro mancato coordinamento. Il che mette in luce le

¹² Emesso ai sensi dell'art. 29 del decreto-legge n. 78 del 2010, per il recupero delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative ai periodi di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi (cfr. circolare Agenzia delle entrate n. 1/E del 15 febbraio 2013, p. 2.3).

¹³ Emesso ai sensi dell'art. 30 del decreto-legge n. 78 del 2010, per il recupero delle somme a qualunque titolo dovute all'INPS, tra le quali i contributi previdenziali (cfr. messaggio INPS 28 gennaio 2013, n. 1636).

¹⁴ Come accade per la riscossione coattiva delle entrate comunali.



notevoli criticità che l'attuale sistema di riscossione ancora presenta e il tentativo del legislatore di risolvere le predette inefficienze con la "collaborazione" del debitore.

La nuova procedura si attiva mediante la presentazione ad opera del debitore¹⁵ della dichiarazione che, per quanto concerne le somme riscosse dalle società del gruppo Equitalia, dovrà essere redatta su modello conforme a quello di cui all'allegato 1 della direttiva di gruppo n. 2/2013 dell'11 gennaio 2013.

La dichiarazione, che deve essere resa nella consapevolezza della comminatoria delle sanzioni penali di cui all'art. 76 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445 in caso di dichiarazioni mendaci ovvero di formazione o di uso di atti falsi¹⁶, va presentata ai soggetti incaricati della riscossione delle entrate¹⁷ e può avere ad oggetto tutte o solo alcune delle somme poste in riscossione in base a quanto indicato dallo stesso debitore nella richiesta.

Essa può essere inoltrata, come espressamente previsto dal comma 538, "*anche con modalità telematiche*", per cui devono ritenersi ammesse le modalità alternative di presentazione tramite consegna diretta, spedizione a mezzo posta, fax o posta elettronica anche non certificata¹⁸.

La dichiarazione deve essere corredata da tutta la documentazione atta a dimostrare la fondatezza della richiesta di arresto della procedura cautelare o esecutiva¹⁹.

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 38 del DPR n. 445 del 2000, la sottoscrizione della dichiarazione, in caso di consegna diretta, può essere effettuata dall'interessato in presenza del dipendente addetto allo sportello ovvero, in caso di modalità di presentazione diversa dalla precedente, allegando alla dichiarazione copia del documento di identità del sottoscrittore o, per le persone giuridiche, del legale rappresentante, accompagnata dalla relativa dichiarazione sostitutiva di certificazione rilasciata ai sensi dell'art. 46 del citato DPR n. 445.

Quanto al termine di presentazione, il comma 538 stabilisce che la dichiarazione va presentata entro novanta giorni dalla notifica del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa dal "concessionario".

Il termine, non essendo espressamente previsto a pena di decadenza, sembrerebbe avere una natura meramente ordinatoria. Ed in effetti, anche la *ratio* dell'istituto sembra deporre in tal senso, essendo rivolta a ripristinare la legittimità dell'azione impositiva ed esecutiva.

¹⁵ Nonostante il comma 538 faccia espresso riferimento al "contribuente", ciò non esclude che la stessa possa essere presentata anche da un coobbligato solidale, considerato il più generico riferimento al "debitore", contenuto nel precedente comma 537.

¹⁶ Si tratta dunque di una dichiarazione avente valore analogo alle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà e non di una semplice istanza.

¹⁷ Quindi non solo Equitalia, ma anche le società affidatarie dello stesso servizio, ad esempio, all'esito di procedure ad evidenza pubblica, come previsto per il settore delle entrate comunali ai sensi dell'art. 52 del decreto legislativo n. 446/1997.

¹⁸ In senso conforme, la direttiva Equitalia n. 2/2013 dell'11 gennaio 2013. Per quanto concerne le somme poste in riscossione dalle società del gruppo Equitalia, gli indirizzi utili a cui recapitare la dichiarazione sono indicati nelle bozze messe a disposizione dei contribuenti sul sito Internet di Equitalia, predisposte separatamente per Equitalia Nord, Centro e Sud, ovvero sul sito di Riscossione Sicilia s.p.a..

¹⁹ A seconda della motivazione fatta valere con la dichiarazione, si potrebbe trattare, ad esempio, della copia del modello F24 o F23 attestante il pagamento delle somme poste in riscossione, del provvedimento di sgravio e/o di sospensione, della sentenza



Di diverso avviso la direttiva n. 2/2013 di Equitalia, secondo cui le dichiarazioni tardive, ossia presentate oltre il termine di novanta giorni dalla notifica dell'atto che le origina, devono essere considerate prive di effetti, in quanto inammissibili.

A tale conclusione si potrebbe obiettare che in relazione ad una procedura, come quella in esame, avente funzione di garanzia dei diritti del contribuente, le cause di inammissibilità avrebbero dovuto essere espressamente stabilite dalla legge.

In situazioni in cui, ad esempio, il pagamento sia stato già effettuato sarebbe paradossale ritenere che la riscossione non debba in ogni caso essere bloccata non appena il "concessionario" viene a conoscenza del venir meno del presupposto per poter procedere, costituito dall'esistenza stessa di un credito da poter azionare. Anche prima dell'emanazione della direttiva di Equitalia n. 10 del 2010²⁰, nessun dubbio vi era sul fatto che le azioni esecutive avrebbero dovuto immediatamente essere sospese a seguito di sgravio o annullamento del credito, ancorché con sentenza ancora non passata in giudicato.

Per tali ragioni, sembra quindi preferibile ritenere che anche le dichiarazioni tardive siano ammissibili e comportino comunque l'arresto immediato delle procedure cautelari o esecutive oltre che un obbligo di valutazione da parte dall'ente creditore, soggetto a cui è riservato in via esclusiva l'esame della fondatezza di quanto dichiarato e documentato dal debitore.

Al fine tuttavia di evitare il rischio, di fronte all'infondatezza della richiesta, del prodursi di possibili pregiudizi al recupero del credito, sembra altresì corretto ritenere che la tardività della dichiarazione comporti in ogni caso l'inapplicabilità degli ulteriori effetti previsti dal comma 540²¹ in caso di inerzia dell'ente creditore protrattasi oltre il termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione al "concessionario".

Una volta ricevuta la dichiarazione da parte del debitore, il "concessionario" per la riscossione deve astenersi da ogni tipo di valutazione sul merito, dovendo limitarsi a controllare la corretta compilazione del modello di autodichiarazione, la presenza materiale della documentazione giustificativa della richiesta di arresto della procedura cautelare o esecutiva, nonché l'allegazione di copia dei documenti richiesti in presenza di autocertificazione²².

In caso di dichiarazione incompleta, la direttiva di Equitalia n. 2/2013 afferma che il debitore sarà invitato all'integrazione dei documenti e la protocollazione avverrà al momento della presentazione di tutta la documentazione necessaria.

3. L'estinzione automatica dei crediti in riscossione a seguito dell'inerzia dell'ente creditore

Esaurita la fase di verifica del contenuto estrinseco della dichiarazione e dei documenti allegati, il "concessionario" entro e non oltre i dieci giorni successivi dalla data di presentazione della dichiarazione ne

di annullamento od ancora dell'ordinanza con la quale la Commissione tributaria provinciale ha disposto la sospensione dell'esecuzione.

²⁰ Che, come ricordato in premessa, ha anticipato in via di prassi la procedura ora prevista normativamente.

²¹ Rappresentati dall'annullamento di diritto delle partite creditorie, dall'automatico discarico delle stesse in favore del "concessionario" e dalla contestuale eliminazione dei corrispondenti importi dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore (su tali effetti, v. *infra* nel testo).



cura la trasmissione²³ all'ente creditore, unico soggetto legittimato, come detto, ad esaminare la fondatezza di quanto dichiarato e documentato dal debitore.

Ai sensi del comma 539, decorso il termine di ulteriori sessanta giorni l'ente creditore è tenuto, con propria comunicazione, a confermare al debitore la correttezza della documentazione prodotta ovvero ad avvertirlo della inidoneità della stessa a mantenere sospesa la riscossione.

La comunicazione al debitore deve essere effettuata a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno o a mezzo posta elettronica certificata, per i debitori obbligati alla sua attivazione.

Nel contempo, l'ente creditore, in caso di conferma dell'esistenza delle ragioni del debitore, deve anche provvedere a trasmettere, in via telematica, al "concessionario" della riscossione il conseguente provvedimento di sospensione o di sgravio ovvero, in caso di inidoneità della documentazione, a darne allo stesso immediata notizia al fine di consentire la ripresa dell'attività di recupero del credito iscritto a ruolo o affidato.

A tal fine, il comma 542 prevede che i "concessionari" per la riscossione devono fornire agli enti creditori il massimo supporto per l'automazione delle fasi di trasmissione dei provvedimenti di annullamento o sospensione dei carichi iscritti a ruolo.

L'aspetto di maggiore novità della disciplina è tuttavia contenuto nel comma 540 che introduce una sorta di silenzio-assenso in caso di inerzia dell'ente creditore.

È infatti previsto che in caso di mancato invio, da parte dell'ente creditore, della comunicazione al debitore, nonché di mancata trasmissione dei conseguenti flussi informativi al "concessionario" della riscossione nel termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione allo stesso "concessionario", le partite creditorie sono annullate di diritto e il "concessionario" è considerato automaticamente scaricato dei relativi ruoli. Contestualmente i corrispondenti importi sono eliminati dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore.

Tali relevantissimi effetti si producono dunque automaticamente con il semplice decorso del termine di duecentoventi giorni dalla presentazione della dichiarazione, senza che l'ente creditore abbia fornito risposta al debitore²⁴, ed indipendentemente dalla causa giustificativa che il debitore ha fatto valere in sede di dichiarazione.

In assenza di espressa previsione contraria, deve infatti ritenersi che l'estinzione del credito discenda automaticamente dall'inerzia dell'ente creditore, tanto nei casi di insussistenza del credito posto in riscossione, quanto nei casi di sua temporanea non coercibilità.

In queste ultime circostanze, la disciplina si traduce quindi in una vera e propria "sanzione" a carico dell'ente creditore che omette di pronunciarsi tempestivamente in merito alla richiesta del debitore.

²² In tal senso, cfr. la direttiva Equitalia. n. 2/2013.

²³ Almeno per quanto concerne Equitalia, la trasmissione all'ente creditore della dichiarazione del debitore, unitamente alla relativa documentazione, è effettuata a mezzo posta elettronica certificata, utilizzando il modello di cui all'allegato 2 della direttiva n. 2/2013.

²⁴ Si ritiene che, a tal fine, a nulla valga la comunicazione con cui l'ente creditore eventualmente renda noto al debitore di aver ricevuto la dichiarazione con la relativa documentazione. In tal caso, ci si troverebbe infatti al cospetto di una semplice presa d'atto dell'ente creditore e non di una vera e propria comunicazione degli esiti dell'esame, a cui quest'ultimo è tenuto, circa la fondatezza di quanto dichiarato e documentato dal debitore.



Resta il dubbio se i medesimi effetti devono ritenersi integrati anche nel caso in cui la dichiarazione presentata dal debitore sia fondata su un motivo diverso da quelli espressamente contemplati dal comma 538.

Pur nella consapevolezza che potrebbero presentarsi situazioni in cui il debitore faccia valere motivazioni pretestuose, va anche considerato che la fattispecie residuale relativa a “*qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso*” di cui alla lettera f) del predetto comma 538 sembra aprire la strada a qualsivoglia causa giustificativa della richiesta di immediato arresto delle procedure cautelari o esecutive.

Di assoluto rilievo anche la previsione di una disciplina transitoria²⁵, con la quale il legislatore ha esteso l'applicabilità delle disposizioni di cui ai commi da 537 a 542 alle dichiarazioni presentate al “concessionario” della riscossione prima della data di entrata in vigore della legge n. 228/2012²⁶.

In tal caso, il termine entro cui l'ente creditore avrebbe dovuto esaminare le dichiarazioni ed effettuare le prescritte comunicazioni al debitore e al “concessionario” era di novanta giorni dalla data di pubblicazione della legge²⁷, termine scaduto il 29 marzo scorso²⁸.

Ma quel che più conta è che anche per le dichiarazioni pregresse è previsto l'operare del meccanismo del silenzio-assenso, per cui l'inerzia dell'ente creditore protrattasi oltre il termine di duecentoventi giorni dalla stessa data di pubblicazione della legge²⁹, comporta l'annullamento di diritto delle partite creditorie, il discarico automatico delle stesse in favore del concessionario e la contestuale eliminazione dei corrispondenti importi dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore.

4. Il regime sanzionatorio

Ferma restando la responsabilità penale in caso di dichiarazioni mendaci ovvero di formazione o di uso di atti falsi che comporta l'obbligo di provvedere, senza indugio, ad inoltrare all'autorità giudiziaria la denuncia di cui all'art. 331 c.p.p., il comma 541 introduce una specifica sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'ammontare delle somme dovute, con un importo minimo di 258 euro, nel caso in cui il debitore, a corredo dell'autodichiarazione, produca documentazione falsa³⁰.

Nessuna sanzione si rende dunque irrogabile nel caso in cui la documentazione, ferma restando la sua veridicità, sia semplicemente inidonea a giustificare la richiesta del debitore.

Ad avviso dei primi documenti ufficiali di prassi³¹, la competenza all'irrogazione della sanzione amministrativa di nuova introduzione spetta unicamente all'ente creditore ed essa non avrebbe natura tributaria, con conseguente applicazione della disciplina di cui alla legge 24 novembre 1981, n. 689.

²⁵ Cfr. il comma 543.

²⁶ 1° gennaio 2013 (cfr. comma 560).

²⁷ Avvenuta il 29 dicembre 2012 (v. la precedente nota 2).

²⁸ Va segnalato che, così come previsto per la disciplina a regime, anche in tal caso la legge non sanziona espressamente il mancato rispetto da parte dell'ente creditore di quest'ultimo termine.

²⁹ Dunque, a decorrere dal 7 agosto 2013.

³⁰ Sia la direttiva di Equitalia n. 2/2013 che il messaggio INPS n. 1636/2013 fanno riferimento, al riguardo, anche ai documenti contraffatti.

³¹ Oltre ai documenti citati nella nota precedente, cfr. altresì la nota dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale accertamento, del 16 gennaio 2013.



È lecito nutrire dubbi su quest'ultima interpretazione, posto che, nella misura in cui il contribuente domandi il "blocco" della riscossione per crediti aventi natura tributaria, la sanzione eventualmente irrogabile acquisisce la medesima natura del credito a cui la stessa si riferisce.

5. I rapporti tra procedura amministrativa e tutela giurisdizionale: alternatività o concorrenza? L'impugnabilità della comunicazione di inidoneità della documentazione

L'aspetto di maggiore criticità che rischia di vanificare la finalità chiaramente deflativa del contenzioso in materia del nuovo istituto è costituito dalla mancanza di una norma di raccordo tra la procedura amministrativa in oggetto e la tutela giurisdizionale.

Occorre pertanto stabilire cosa accade se, ad esempio, la comunicazione dell'esito della verifica da parte dell'ente creditore dell'idoneità della documentazione prodotta non perviene al debitore nel lasso temporale messo a disposizione di quest'ultimo per la proposizione del ricorso contro l'atto da cui origina la presentazione dell'autodichiarazione.

In mancanza di un'espressa norma contraria, non sembrano esservi ostacoli alla concorrenza delle due procedure (amministrativa e giurisdizionale).

Nel caso innanzi prospettato, è quindi opportuno che il debitore proponga comunque il ricorso nei termini previsti dalla legge, onde evitare la definitività dell'atto da cui promana il credito posto in riscossione.

La proposizione del ricorso (o del reclamo/ricorso, nei casi previsti dalla legge) non inibisce pertanto la prosecuzione della procedura amministrativa in oggetto, il che comporta l'ulteriore conclusione secondo cui, in caso di inerzia dell'ente creditore, rimane fermo l'effetto estintivo del credito previsto *ex lege* dal comma 540, a cui dunque il giudice, in mancanza di ulteriori questioni, è tenuto ad uniformarsi.

Alla luce della rilevata autonomia delle due procedure, anche nel caso in cui il contenzioso sia stato già attivato precedentemente contro un atto emesso dall'ente creditore prima della formazione del ruolo (in quanto se ne contesta, ad esempio, la carenza di un requisito previsto a pena di nullità), la procedura in oggetto deve ritenersi comunque attivabile in ordine al successivo atto di riscossione, al fine di far valere in via amministrativa quella che costituisce pur sempre un'"*altra causa di non esigibilità del credito sotteso*".

In simili circostanze è peraltro opportuno precisare che gli effetti dell'eventuale inerzia dell'ente creditore con la conseguente estinzione legale del credito posto in riscossione, prevista dal comma 540, non sarebbero suscettibili di riverberarsi in capo all'atto prodromico emesso dall'ente creditore oggetto di impugnazione, la cui sorte resterebbe dunque legata all'esito del giudizio dinanzi al competente organo giurisdizionale³².

Un'ultima problematica attiene all'impugnabilità dell'eventuale comunicazione di inidoneità della documentazione prodotta dal debitore.

Il dubbio che si pone, dando per scontata la predetta impugnabilità, è relativo a quali vizi possano essere eccepiti nella fase giudiziale.

³² L'ente creditore potrebbe, dunque, azionare nuovamente la pretesa in caso di esito positivo del giudizio relativo all'atto prodromico. Alcuni dubbi restano invece sulla possibilità per l'ente creditore di porre nuovamente in riscossione il credito annullato *ex lege*, nelle more della decisione da parte del giudice.



Se infatti si riconoscesse a detta comunicazione natura equipollente al diniego di autotutela è evidente che gli spazi per l'esercizio del diritto di difesa del debitore diverrebbero piuttosto angusti alla luce dell'orientamento piuttosto restrittivo della Suprema Corte sul punto³³.

Tale conclusione meriterebbe tuttavia un approfondimento tenuto conto che la procedura in parola, a differenza di quella tradizionale di autotutela, si caratterizza per l'obbligo che la legge impone all'ente creditore di dare risposta al debitore e per la previsione dell'estinzione *ex lege* del credito, in caso di inerzia dell'ente creditore stesso.

Fermo restando che in presenza di una tempestiva comunicazione di inidoneità tale effetto estintivo del credito non è suscettibile di prodursi, è evidente che detta comunicazione, se resa in violazione dei presupposti di legge, deve ritenersi impugnabile quanto meno per far valere dinanzi al giudice quelle cause giustificative normativamente previste e illegittimamente non accolte dall'ente creditore nella precedente fase amministrativa.

³³ Cfr., per tutte, la sentenza, resa dalle sezioni unite, n. 7388 del 27 marzo 2007.