



20 MARZO 2019

Legittimità costituzionale degli oneri di
riscossione di tributi erariali e locali:
ancora nulla cambia nel mutato quadro
della riscossione italiana

Nota a ordinanza della Corte costituzionale n. 65 del 29/3/2018

di Alessia Tomo

Dottoranda di ricerca in Diritto dei servizi nell'ordinamento italiano ed europeo
Università degli Studi di Napoli "Parthenope"

Legittimità costituzionale degli oneri di riscossione di tributi erariali e locali: ancora nulla cambia nel mutato quadro della riscossione italiana *

Nota a ordinanza della Corte costituzionale n. 65 del 29/3/2018

di Alessia Tomo

Dottoranda di ricerca in Diritto dei servizi nell'ordinamento italiano ed europeo
Università degli Studi di Napoli "Parthenope"

Sommario: 1. Introduzione. 2. Oggetto della controversia. 3. Dall'“aggio” agli “oneri di riscossione”. 4. I possibili profili di incostituzionalità. 5. La riscossione dei tributi locali all'esito della soppressione delle società del Gruppo Equitalia. 6. Conclusioni.

Abstract: Con l'ordinanza n. 65 del 29 marzo 2018, la Corte Costituzionale si è pronunciata, nuovamente, sulla legittimità costituzionale della disciplina degli oneri di riscossione. La pronuncia in esame, pur concludendosi con una dichiarazione di manifesta inammissibilità della questione sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (quindi ancora nulla cambia!), si sofferma su un tema che risulta ancora di spiccato ed attuale interesse, soprattutto nel presente momento storico, ad un anno dalla soppressione delle società del Gruppo Equitalia e, pertanto, dalla “concentrazione” di tutte le attività di riscossione, prima demandate “all'esterno”, nelle mani della stessa Amministrazione Finanziaria (Agenzia delle Entrate-Riscossione). Quindi la pronuncia in esame punta nuovamente il riflettore sul tema, certamente anche politico-finanziario, della legittimità dell'aggio di riscossione, ovvero degli oneri addebitati al contribuente-debitore, per lo svolgimento dell'attività di riscossione, proprio oggi che tali attività sono svolte dalla stessa Amministrazione. Non può farsi altro che auspicare un intervento legislativo che provveda all'abolizione di tali oneri ovvero, provveda quantomeno al ridimensionamento degli importi richiesti, affinché vengano parametrati all'effettiva attività svolta o, quantomeno, ancorati a limiti massimi, piuttosto che calcolati come mera percentuale applicata all'importo da recuperare, che – come accaduto nel caso in esame – può certamente essere di ingente e sproporzionato, valore.

1. Introduzione.

La tematica dell'addebito dell'aggio di riscossione è da tempo non recente oggetto di attenzione per la dubbia legittimità costituzionale della relativa disciplina, sulla quale la Corte Costituzionale è stata più volte chiamata a pronunciarsi¹.

* Nota sottoposta a referaggio.

¹ Si vedano, *ex multis*, Corte Costituzionale, ordinanza 158/2013; ordinanza 147/2015; ordinanza 129/2017. Come si approfondirà nel corso del presente lavoro, in tutte le citate precedenti pronunce, la Consulta si è limitata a dichiarare l'inammissibilità per manifesta infondatezza della questione, senza affatto pronunciarsi nel merito, come del resto accaduto anche nel caso in esame.

E difatti, anche nel caso in esame, la Corte Costituzionale è tornata ad occuparsi del noto ed annoso tema della legittimità costituzionale della attuale disciplina degli oneri di riscossione², su ordinanza di rimessione proveniente dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia³, che ha provato – pur senza successo – ad evidenziare, in maniera estremamente puntuale, tutte le criticità di tale normativa per asserito contrasto con gli artt. 3, 24 e 97 della nostra Carta Costituzionale.

Deve anticiparsi sin d'ora che, malgrado nell'ordinanza di rimessione i giudici di merito abbiano provveduto ad effettuare una dettagliata descrizione delle problematiche presentate dalla disciplina degli oneri di riscossione, la Consulta ha, nuovamente, ritenuto inammissibile la questione di legittimità sollevata.

Sebbene, dunque, la decisione in esame non ha, evidentemente, comportato cambiamenti alla tanto criticata disciplina degli oneri di riscossione, tale pronuncia rappresenta, in ogni caso, un rilevante spunto per una nuova riflessione sulla legittimità costituzionale di tale normativa e, pertanto, dell'eventuale opportunità di modifica della stessa, alla luce dell'attuale momento storico, all'esito dell'accentramento anche delle attività di riscossione nelle mani della medesima Amministrazione finanziaria. Difatti, come si vedrà nel corso del presente lavoro, siamo all'indomani della soppressione delle società del Gruppo Equitalia e dell'istituzione di un nuovo Agente della Riscossione, Agenzia delle Entrate-Riscossione, ente pubblico economico, interno alla stessa Amministrazione Finanziaria e, nuovamente, gli Enti Locali sono stati posti dinanzi alla possibile scelta dell'affidamento a tale ente pubblico della riscossione delle entrate proprie.

Con il presente lavoro si cercherà – ripercorrendo tanto le argomentazioni avanzate dal giudice di merito nell'ordinanza di remissione alla Corte, quanto l'evoluzione storica della disciplina dell'aggio di riscossione, sino ad arrivare all'attuale disciplina degli oneri di riscossione – di dimostrare le evidenti problematiche che la disciplina in questione presenta, con particolare riferimento alla compatibilità con l'art. 97 della Costituzione, soprattutto oggi che l'attività di riscossione, quantomeno dei tributi erariali, è affidata alla stessa Amministrazione finanziaria. Si cercherà, inoltre, di indicare una possibile soluzione adottabile atta ad ovviare, quantomeno, al paventabile contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, nonché a perseguire quegli obiettivi di *tax compliance*, ovvero di adempimento spontaneo, tanto ricercati in tempi recenti dal nostro Legislatore.

² L'attuale disciplina degli “oneri di riscossione”, che, come di dirà innanzi, hanno sostituito il c.d. “aggio di riscossione”, è dettata dall'art. 17 del decreto legislativo n. 112 del 13 aprile 1999, così come modificato dall'art. 32 del d.l. 185/2008, convertito in legge n. 2 del 28 gennaio 2009.

³ Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, ordinanza 8 giugno 2016 n. 264.

2. Oggetto della controversia.

La vicenda del caso *a quo*, sviluppatasi alla base del giudizio instauratosi dinanzi la giurisdizione tributaria, trae origine da una controversia sorta tra una celebre società di moda italiana ed Equitalia Nord S.p.a., relativa all'impugnazione, volta ad ottenere l'annullamento di una cartella di pagamento, fondata esclusivamente sulla illegittimità della debenza degli – ingenti – oneri di riscossione ivi richiesti.

In particolare, la ricorrente società Dolce & Gabbana, ricevuta la cartella di pagamento, provvedeva al pagamento delle somme dovute, compresi gli oneri di riscossione, pari ad € 442.557,10 e provvedeva all'impugnazione della cartella stessa dinanzi la Commissione Tributaria Provinciale di Milano per ottenerne l'annullamento, nella parte in cui veniva ingiunto il pagamento delle somme a titolo di compensi per l'attività di riscossione e chiedendo, pertanto, la restituzione di tali importi già versati.

Con l'atto di impugnazione, veniva eccepita preliminarmente l'illegittimità della cartella, perché applicava retroattivamente il novellato articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, in vigore dal 1° gennaio 2009, recante la disciplina degli oneri di riscossione, ed, in subordine, veniva eccepita l'illegittimità costituzionale di tale disposizione. La Commissione tributaria provinciale di Milano rigettava il ricorso della società contribuente⁴ e tale sentenza veniva impugnata dalla società Dolce & Gabbana che, sulla scorta della asserita natura sanzionatoria dell'aggio di riscossione, chiedeva, nel proprio atto di appello, la dichiarazione dell'irretroattività del novellato art. 17. Ed ancora, la ricorrente richiedeva alla Commissione tributaria regionale di sospendere il giudizio in attesa che la Corte costituzionale, già adita dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Torino (ordinanza n. 147 del 18 dicembre 2012) e Latina (ordinanza n. 40 del 29 gennaio 2013), si pronunciasse in merito alla rilevata illegittimità costituzionale della richiamata normativa, per violazione degli artt. 3 e 97 della Costituzione.

In ogni caso, la società ricorrente chiedeva la rimessione degli atti alla Corte costituzionale perché si pronunciasse sulla questione di legittimità costituzionale del citato art. 17 per violazione degli artt. 3 e 97 della Costituzione e, pertanto, la Commissione Tributaria della Regione Lombardia, rimettendo gli atti alla Corte Costituzionale, ha eccepito l'illegittimità dell'art. 17, per contrasto con:

- *"l'art. 3, primo comma perché crea ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti;*
- *l'art. 24, primo comma perché dissuade il contribuente (e quindi ostacola il diritto) ad agire in giudizio a tutela dei propri diritti e interessi legittimi;*
- *l'art. 97, primo comma perché a causa sua la funzione pubblica di riscossione non risulta organizzata secondo criteri di imparzialità"*⁵.

⁴ La Commissione Tributaria Provinciale di Milano si è pronunciata con sentenza n. 7622/41/14, resa in data 2/4-19/9/2014.

⁵ Così Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, ordinanza 8 giugno 2016 n. 264.

La Corte, tuttavia, anche stavolta⁶, ancorandosi alla presunta “laconicità” dell’ordinanza di rimessione, ritenendo che il Giudice *a quo* “*si dolga dell’aggio non in quanto tale ma solo perché ancorato al costo effettivo dell’attività di riscossione [...] sembra quindi invocare un intervento non totalmente caducatorio, ma teso a ridisegnare la disciplina del compenso dell’agente di riscossione (...)*” e, dunque, ritenendo indeterminato ed oscuro il *petitum* dell’ordinanza di rimessione, non si è affatto pronunciata nel merito della questione, concludendo con una dichiarazione di manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell’art. 17 del d.lgs. 112/99.

3. Dall’“aggio” agli “oneri di riscossione”.

Il presente lavoro è volto, come anticipato, ad una riflessione sulle problematiche presentate dall’attuale disciplina degli oneri di riscossione, partendo da un’analisi dell’ordinanza in commento. Si ritiene sin d’ora opportuno osservare che l’ordinanza di rimessione redatta dalla Commissione Tributaria Regionale lombarda era tutt’altro che “laconica”, in quanto i giudici di secondo grado, proprio al fine di evitare un’ennesima pronuncia di mera inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del citato art. 17, hanno approfondito il tormentato tema dell’“aggio”, effettuando una puntuale disamina della disciplina della riscossione in Italia.

E soffermandosi proprio sulla natura giuridica del “celebre” tema dell’aggio di riscossione, oggi rinominato oneri di riscossione, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha evidenziato che, per orientamento ormai consolidato, sia in dottrina che in giurisprudenza⁷, è ormai pacifico che si tratti del compenso, di cui ha diritto l’Agente della riscossione per l’attività svolta.

⁶ Come anticipato, già in numerose occasioni la Consulta, adita proprio per le medesime questioni, si è limitata a dichiarare l’inammissibilità per manifesta infondatezza della questione, senza affatto pronunciarsi nel merito. *Ex multis*, Corte Costituzionale, ordinanza 158/2013, con la quale è stata dichiarata la manifesta infondatezza della questione sollevata dalla CTP di Roma con ordinanza 271/2010; Corte Costituzionale, ordinanza 147/2015, con la quale è stata dichiarata la manifesta infondatezza delle questioni sollevate dalla CTP di Torino con ordinanza 147/12 e dalla CTP di Latina con ordinanza 40/2013; Corte Costituzionale, ordinanza 129/2017 con la quale ha dichiarato manifestamente infondate le questioni di legittimità sollevate dalla CTP di Cagliari con ordinanza 43/2014, dalla CTP di Roma, con ordinanza 71/2014 e dalla CTP di Milano con ordinanza 81/2015.

⁷ Per esigenze redazionali, nel presente lavoro non verrà affrontato, nello specifico, il tema dell’individuazione della natura giuridica dell’aggio di riscossione, per il quale si rinvia, senza pretesa di esaustività, R. LUPI - G. CASTELLANI - A. FIORILLI, *L’aggio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati solvibili?*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 4/2009, pp. 453 e ss.; A. RENDA, *Il costo della riscossione: l’aggio come fattore di incremento delle somme iscritte a ruolo*, in *Corriere tributario*, n. 33/2011, pp. 2721 e ss.; F. GALLIO - F. TERRIN - G. INGRAO - R. LUPI - A. GUIDARA, *Accertamento esecutivo: cosa cambia per gli aggi esattoriali?*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 6/2011, pp. 646 e ss.; A. RENDA, *Illegittimo l’aggio di riscossione senza le prove dell’effettiva attività svolta per il recupero delle imposte*, in *Corriere Tributario*, n. 45/2012, pp. 3499 e ss.. Occorre, inoltre, ricordare che anche la Consulta e la Suprema Corte si sono pronunciate in merito alla natura giuridica dell’aggio di riscossione, che, ad oggi, è pacificamente ritenuta come “compenso” per l’attività svolta e, pertanto sono state abbandonate altre teorie, anche dottrinali, che avevano avanzato ipotesi di natura sanzionatoria o tributaria dell’aggio (tale seconda teoria avrebbe reso l’aggio in contrasto con l’art. 53 Cost.), così Corte Costituzionale, sentenza n. 480 del 31/12/1993; Cass. Civile, sent. 15702 del

La legittimazione storica del riconoscimento al diritto di tale “compenso” è ben risalente nel tempo, a quando la riscossione in Italia, gestita da soggetti privati, c.d. esattori, poi concessionari della riscossione, era fondata sul sistema del “*non riscosso per riscosso*”⁸: il gestore del servizio di riscossione, al quale veniva dunque affidato il ruolo con l’indicazione degli importi da riscuotere, era obbligato a versare ratealmente all’ente creditore le somme iscritte in tale ruolo, a prescindere dall’effettiva riscossione. L’esattore effettuava, dunque, una vera e propria “*anticipazione finanziaria*” in favore degli enti creditori⁹.

Il compenso poi eventualmente corrisposto dai contribuenti adempienti, aveva certamente natura retributiva¹⁰ ed andava, pertanto, a compensare i concessionari del “rischio di impresa” sopportato per tale “anticipazione” cui erano tenuti nei confronti dell’ente creditore¹¹.

All’esito della riforma degli anni ‘70 e con l’avvento della c.d. “Fiscalità di massa”, gli aggi di riscossione sono stati ricompresi nelle aliquote dei singoli tributi¹², per farne ricadere i costi esclusivamente sull’ente creditore – che si avvaleva del servizio degli esattori, poi concessionari, per le attività di riscossione – e non sui contribuenti¹³. E difatti, l’art. 3 del d.P.R. 602/1973, recante “*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*”, nella sua originaria formulazione, sotto l’eloquente rubrica “Aggi di riscossione, indennità di mora e spese di esecuzione”, prevedeva espressamente che l’esattore era “*retribuito con un aggio a carico degli enti destinatari del gettito dei tributi*”.

28/7/2016; Cass. Civile, Sent. 5154 del 28/2/2017; Cass. Civile, sent. 24536 del 18/10/20017; Cass. Civile, sent. 1311 del 19/1/18; Cass. Civile, sent. 3524 del 14/2/2018.

⁸ Art. 63 T.U. n. 858/1963, corrispondente all’art. 5 T.U. n. 1401/1922.

⁹ Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018, p. 346, il quale evidenzia che grazie all’obbligo del non riscosso per riscosso, l’esattore svolgeva il ruolo di “*polmone finanziario*” per gli Enti pubblici, poiché, con tale sistema veniva assicurata all’erario la disponibilità finanziaria idonea a far fronte alle spese pubbliche; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, 2012, il quale precisa che al momento della consegna del ruolo all’esattore, quest’ultimo veniva “*costituito debitore dell’intero ammontare del ruolo, al netto degli aggi di riscossione*”.

¹⁰ È ben risalente nel tempo anche il riconoscimento della natura retributiva dell’aggio di riscossione, in quanto già negli anni ‘30 la Corte dei Conti, con pronuncia del 19/1/1937, qualificava l’aggio come “*controprestazione economica per l’attività esplicata dall’esattore a beneficio dell’ente*”. Tale sentenza è citata in E. SCANDALE, *La riscossione delle imposte dirette*, Napoli, 1970, pp. 145 e ss.; A. RENDA, *Illegittimo l’aggio di riscossione senza le prove dell’effettiva attività svolta per il recupero delle imposte*, op. ult. cit.

¹¹ Cfr. S. PELLEGRINI, *I soliti (ig)noti: gli interessi di mora dovuti dall’Agenzia delle Entrate e l’aggio esattoriale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2017, pp. 1773 e ss.

¹² Si veda A. PIN, *Riscossioni tributarie, aggi esattoriali e sistema bancario*, in *Moneta e Credito*, 1971, pp. 185 e ss., per una analisi critica al sistema di riscossione preesistente all’emanazione del d.P.R. 602/1973, il quale lamentava che nel previgente sistema gli aggi esattoriali erano a carico dei contribuenti, in diversa percentuale nelle diverse aree territoriali italiane, auspicava una revisione del sistema degli aggi – avutasi poi con il d.P.R. 602/73 – ed una riduzione di tali aggi, all’esito di una attenta analisi dei costi sostenuti dagli istituti di credito – esattori e, d’altro canto, della convenienza delle attività di riscossione, al fine di poter “*stabilire in corrispondenza prezzi equi per lo svolgimento del servizio*”.

¹³ Cfr. D. RUSSETTI, *L’aggio di riscossione: l’anomalia italiana di un’(extra) imposizione di dubbia legittimità europea*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. Unico/2011, pp. 575 e ss.

Senza volersi dilungare eccessivamente in questa sede sull'evoluzione del sistema di riscossione italiano¹⁴, deve tuttavia necessariamente anticiparsi che l'abbandono, con le riforme degli anni '90, del sistema del "non riscosso per riscosso" – sistema che, per quanto esposto, poteva in qualche modo "giustificare" l'istituzione di quel compenso, posto comunque a carico dell'ente creditore – ha fatto venire meno tale "giustificazione".

Ma v'è di più!

Nella costante – e forse lodevole – continua evoluzione che ha subito e continua a subire ancora oggi il sistema di riscossione italiana, sempre più attento, in un'ottica di *compliance*, al miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuente, non può, d'altro canto, non evidenziarsi come il costante e continuo abbandono di un sistema di riscossione delegata a favore di un accentramento di tale attività nelle mani della Pubblica Amministrazione, con graduale spostamento della corresponsione di tali "oneri" sul contribuente, rende sempre più anomala e di dubbia legittimità costituzionale la disciplina in esame.

Difatti, ricordiamo – brevemente – che con la richiamata riforma degli anni '90, realizzata con l'emanazione dei decreti legislativi n.ri 37/1999, 46/1999 e 112/1999¹⁵, si è avuta una sostanziale revisione del sistema di riscossione, è stato abbandonato il sistema del "non riscosso per riscosso" ed è stata razionalizzata la disciplina dell'aggio. In particolare, l'articolo 17 del d.lgs. 112/1999, nella sua originaria formulazione, prevedeva che l'aggio, quale remunerazione per l'attività svolta dai concessionari, era pari ad una percentuale da applicare agli importi iscritti a ruolo, ancorata comunque ad un valore minimo e ad un valore massimo, aggiornati ogni biennio, ma non era più ad esclusivo carico dell'ente creditore: nella misura del 4.65% diveniva a carico del contribuente e solo la restante parte era a carico dell'ente. L'aggio diveniva poi a carico esclusivo del contribuente-debitore, in caso di mancato pagamento entro i sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

Tale percentuale massima del 4,65% dovuta dal contribuente sugli importi iscritti a ruolo in caso di pagamento nei 60 giorni dalla notifica della cartella, è stata poi innalzata al 5% in seguito all'emanazione del d.l. 262/2006, convertito in l. 286/2006, recante "*Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria*", per poi tornare alla minor percentuale del 4.65% all'esito delle modifiche apportate dal d.l. 185/2008, convertito, con modifiche, in l. 2/2009.

¹⁴ Per un approfondimento sull'evoluzione storica del sistema di riscossione italiana, si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività: M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in A. COMELLI – C. GLENDI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pp. 203 e ss.; V. UKMAR, *Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria*, in L. TOSI (a cura di) *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Milano 1996, pp. 25 e ss.; P. RUGGERI FAZZI – C. CAFORIO, *Riscossione delle imposte e sanzioni pecuniarie*, in *Digesto comm.*, XII ed., Torino, 1996.

¹⁵ I citati decreti legislativi sono stati emanati in attuazione della legge delega n. 337 del 28 settembre 1998, recante "*Delega al Governo per il riordino della disciplina relativa alla riscossione*".

Pertanto, l'art. 17 del decreto legislativo n. 112/1999, nella versione in vigore dal primo gennaio 2009, quantificava il compenso di riscossione sulla base delle somme dovute dal contribuente per imposte, interessi e sanzioni:

- nella misura del 4,65% in caso di pagamento entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento;
- nella misura del 9% in caso di pagamento dopo sessanta giorni dalla predetta notifica.

Tale percentuale del 9% è stata poi ridotta di un punto percentuale, passando all'8%, all'esito delle modifiche apportate dal d.l. 95/2012¹⁶, in vigore per i ruoli emessi dal 1/1/13.

Ed infine, con d.lgs. 159/15, art. 9, rubricato "Oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione", l'art. 17 è stato integralmente sostituito¹⁷ e, pertanto, oggi non si parla più di "aggio", ma di "oneri di riscossione". Dal 1° gennaio 2016, gli oneri di riscossione, sono stati "ridimensionati" e saranno dovuti:

¹⁶ D.l. 95/2012, convertito con modificazioni in l. 135/2012.

¹⁷ Il nuovo art. 17, sotto la rubrica "Oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione", prevede testualmente che:

"1. Al fine di assicurare il funzionamento del servizio nazionale della riscossione, per il presidio della funzione di deterrenza e contrasto dell'evasione e per il progressivo innalzamento del tasso di adesione spontanea agli obblighi tributari, agli agenti della riscossione sono riconosciuti gli oneri di riscossione e di esecuzione commisurati ai costi per il funzionamento del servizio. Entro il 31 gennaio di ciascun anno, Equitalia S.p.A., previa verifica del Ministero dell'economia e delle finanze, determina, approva e pubblica sul proprio sito web i costi da sostenere per il servizio nazionale di riscossione che, tenuto conto dell'andamento della riscossione, possono includere una quota incentivante destinata al miglioramento delle condizioni di funzionamento della struttura e dei risultati complessivi della gestione, misurabile sulla base di parametri, attinenti all'incremento della qualità e della produttività dell'attività, nonché della finalità di efficientamento e razionalizzazione del servizio. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati i criteri e i parametri per la determinazione dei costi e quelli in relazione ai quali si possono modificare in diminuzione le quote percentuali di cui al comma 2, all'esito della verifica sulla qualità e produttività dell'attività, nonché dei risultati raggiunti in termini di efficientamento e razionalizzazione del servizio, anche rimodulando le quote di cui alle lettere b), c) e d) dello stesso comma 2 in funzione dell'attività effettivamente svolta.

2. Gli oneri di riscossione e di esecuzione previsti dal comma 1 sono ripartiti in:

a) una quota, denominata oneri di riscossione a carico del debitore, pari:

1) all'uno per cento, in caso di riscossione spontanea effettuata ai sensi dell'articolo 32 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46;
2) al tre per cento delle somme iscritte a ruolo riscalate, in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella;
3) al sei per cento delle somme iscritte a ruolo e dei relativi interessi di mora riscossi, in caso di pagamento oltre tale termine;

b) una quota, denominata spese esecutive, correlata all'attivazione di procedure esecutive e cautelari da parte degli agenti della riscossione, a carico del debitore, nella misura fissata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che individua anche le tipologie di spesa oggetto di rimborso;

c) una quota, a carico del debitore, correlata alla notifica della cartella di pagamento e degli altri atti della riscossione, da determinare con il decreto di cui alla lettera b);

d) una quota, a carico dell'ente che si avvale degli agenti della riscossione, in caso di emanazione da parte dell'ente medesimo di un provvedimento che riconosce in tutto o in parte non dovute le somme affidate, nella misura determinata con il decreto di cui alla lettera b);

e) una quota, a carico degli enti che si avvalgono degli agenti della riscossione, pari al 3 per cento delle somme riscalate entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella.

3. Il rimborso della quota denominata spese esecutive di cui al comma 2, lettera b), maturate nel corso di ciascun anno solare, se richiesto agli Enti creditori entro il 30 marzo dell'anno successivo, e' erogato entro il 30 giugno dello stesso anno. Il diniego, a titolo definitivo, del discarico della quota per il cui recupero sono state svolte le procedure, obbliga l'Agente della riscossione a restituire all'Ente creditore,

- nella misura dell'1%, nei casi di cui all'art. 32 d.lgs. 46/1999, o del 3% in tutti gli altri casi di pagamento entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento;
- nella misura del 6% in caso di pagamento oltre i sessanta giorni.

Sebbene non manchi, naturalmente, chi ha salutato favorevolmente tale ultima riforma dell'art. 17¹⁸, non può non ricordarsi che, ad un anno dalla vigenza di tale nuova disciplina, l'abolizione di Equitalia ha poi, sostanzialmente, rimesso in discussione quello che poteva apparire come un dibattito ormai "sedato" dalla citata novella.

Difatti, come anticipato, all'evoluzione della disciplina dell'aggio, si è affiancata una costante evoluzione del sistema di riscossione che ha portato all'attuale accentramento di tale attività nelle mani della stessa Amministrazione Finanziaria. Ripercorrendo brevemente i passaggi evolutivi in tal senso, si intende, ancora, sottolineare l'anomalia di un sistema che fa ricadere direttamente sul contribuente i costi – a volte spropositati – di una attività – a volte molto esigua – svolta dalla stessa Amministrazione Finanziaria.

Dapprima con la creazione di Equitalia S.p.a.¹⁹, che, seppur costituita nella forma giuridica di società per azioni, dunque società di diritto privato, era a capitale integralmente pubblico²⁰ (51% Agenzia delle Entrate e 49% I.N.P.S.) e, pertanto, fin dalla sua creazione, dottrina e giurisprudenza di merito evidenziavano l'illegittimità della richiesta del pagamento dell'aggio di riscossione, in quanto pagamento ricadente sul contribuente per una attività ormai svolta dell'Amministrazione stessa.

entro il decimo giorno successivo ad apposita richiesta, l'importo anticipato, maggiorato degli interessi legali. L'ammontare dei rimborsi spese riscossi dopo l'erogazione, maggiorato degli interessi legali, e' riversato entro il 30 novembre di ciascun anno.

4. Restano a carico degli Enti che si avvalgono degli Agenti della riscossione:

a) il cinquanta per cento della quota di cui al comma 2, lettera a), numeri 2 e 3, in caso di mancata ammissione al passivo della procedura concorsuale, ovvero di mancata riscossione nell'ambito della stessa procedura;

b) le quote di cui al comma 2, lettere b) e c), se il ruolo viene annullato per effetto di provvedimento di sgravio o in caso di definitiva inesigibilità."

¹⁸ V. STROPPIA, *La riforma dell'aggio di riscossione*, in *Italia Oggi*, Guida Fiscale, n. 12/2015, pp. 54 e ss.

¹⁹ Prima denominata Riscossione s.p.a. poi Equitalia S.p.a.. Ai sensi dell'art. 3 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 convertito in legge 2 dicembre 2005, n. 248 dal primo ottobre del 2006, sono state soppresse tutte le concessioni di riscossione e l'imposizione diretta e indiretta dello Stato è stata affidata dall'Agenzia delle Entrate a Equitalia s.p.a. (già Riscossione S.p.a. sino all'11 marzo 2007). Sul punto, si veda M. BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione forzata nasce la "Riscossione S.p.a."*, in *Corriere tributario*, n. 41/2005, la quale osserva che la ratio della riforma in questione, che ha portato alla creazione di una "newco di proprietà pubblica", è stata individuata nella necessità di ovviare ai deludenti risultati raggiunti all'esito delle precedenti riforme degli anni '90.

²⁰ In merito alla natura giuridica di Equitalia S.p.a., si vedano, senza pretesa alcuna di esaustività, CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Tomo I, IV ed., Milano 2005, il quale osserva che "ci si trova su di una linea di confine tra pubblica e privata, dovendosi conciliare con la causa lucrativa tipica dello schema codicistico delle società per azioni l'autonoma rilevanza nell'ambito dello stesso organismo societario dell'interesse pubblico". Ed ancora, sulla irrilevanza della definizione normativa di ente privato, in contrasto con natura pubblicistica, VIRGA, *Diritto amministrativo, I Principi*, Milano, 1989; CERULLI IRELLI, *Ente pubblico, problemi di identificazione e disciplina applicabile*, in CERULLI IRELLI – MORBIDELLI, *Enti pubblico-economici ed enti pubblici*, Torino, 1994.

Un rilevante ed ulteriore impulso all'accentramento dell'attività di riscossione nelle mani dell'Amministrazione Finanziaria, si è, senz'altro, avuto con il d.l. 78/2010, e la creazione dell'avviso di accertamento c.d. esecutivo²¹: “*gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate a partire dal 1° ottobre 2011 sono immediatamente esecutivi*”²².

Ed ancora, ultimo significativo tassello, con d.l. 193 del 22 ottobre 2016, recante “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili*” e convertito in legge n. 225/2016, è stata disposta l'abolizione delle società del gruppo Equitalia ed, “*Al fine di garantire la continuità e la funzionalità delle attività di riscossione, è istituito, a far data dal 1° luglio 2017, un ente pubblico economico, denominato «Agenzia delle Entrate-Riscossione»*”²³.

Ci si chiede, dunque, come possa oggi continuare ad essere addebitata – direttamente – al contribuente la “remunerazione” di una attività svolta dalla Pubblica Amministrazione e come tale normativa non risulti contrastare con la Carta Costituzionale, soprattutto, a parer di chi scrive, per quanto attiene il

²¹ Per un approfondimento sull'avviso di accertamento c.d. esecutivo si rinvia, senza pretesa di esaustività, A. CARINCI, *La concentrazione della riscossione dell'accertamento (ovvero un nuovo incrocio tributario)*, in C. GLENDI – V. UKMAR (a cura di) *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011; C. GLENDI, “*Luci*” ed “*ombre*” sulla Manovra 2010, in *Corriere tributario*, 2010, pp. 2645 e ss.; M. BRUZZONE, *L'avviso di accertamento diventa “titolo esecutivo” per imposte sui redditi ed IVA*, in *Corriere tributario*, 2010, pp. 2230 e ss.; C. ATTARDI, *Accertamento esecutivo e ruolo dell'Agente della riscossione*, in *Corriere tributario*, 2010, pp. 3766 e ss.; A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento “esecutivo” ex d.l. n. 78 del 2010*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, pp. 159 e ss.; D. DEOTTO, *Gli effetti dell'esecutività degli atti di accertamento sulle vicende del processo tributario*, in *Corriere tributario*, 2011, pp. 2097 e ss.; A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, in *Rassegna tributaria*, 2011, pp. 22 e ss.; C. GLENDI, *Notifica degli atti “impoesattivi” e tutela cautelare ad essi correlata*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2011, pp. 481 e ss.; F. TESAURO, *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giurisprudenza italiana*, 2012, pp. 965 e ss.; A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012.

²² D.l. 78/2010, recante “*Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica*”, convertito in l. 122/2010.

²³ L'art. 1 del d.l. 193/16, sotto l'eloquente rubrica “*Soppressione di Equitalia*”, recita testualmente ai primi tre commi: “*1. A decorrere dal 1° luglio 2017 le società del Gruppo Equitalia sono sciolte. Le stesse sono cancellate d'ufficio dal registro delle imprese ed estinte, senza che sia esperita alcuna procedura di liquidazione. Dalla data di entrata in vigore del presente decreto è fatto divieto alle società di cui al presente comma di effettuare assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale.*

2. Dalla data di cui al comma 1, l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale, di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, riattribuito all'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 62 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è svolto dall'ente strumentale di cui al comma 3.

3. Al fine di garantire la continuità e la funzionalità delle attività di riscossione, è istituito un ente pubblico economico, denominato «Agenzia delle entrate-Riscossione» sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze. L'Agenzia delle entrate provvede a monitorare costantemente l'attività dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, secondo principi di trasparenza e pubblicità. L'ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia di cui al comma 1 e assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'ente ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione. Ne costituiscono organi il presidente, il comitato di gestione e il collegio dei revisori dei conti.(...)”.

disposto di cui all'art. 97 della Costituzione stessa²⁴ e, soprattutto, nella considerazione che gli importi richiesti si sostanzino in una mera percentuale da applicare agli importi iscritti a ruolo, senza alcun ancoraggio ad un limite massimo, né alle attività di riscossione concretamente svolte.

E difatti, nel caso in cui il contribuente paghi tempestivamente all'esito della notifica della cartella di pagamento, l'effettiva attività di riscossione si sostanzia in esigui adempimenti: *“ricevere sul proprio sistema informatico un file dall'Amministrazione finanziaria; stampare una cartella, prodotta dal sistema in automatico; notificarla al contribuente. Nel caso di specie, per questa attività, per cui si saranno impiegati pochi secondi, Equitalia Nord s.p.a., forte della norma di cui si lamenta l'incostituzionalità, ha ricevuto un «compenso» di quasi mezzo milione di euro!”*²⁵ Pertanto, già prima dell'istituzione del nuovo ente pubblico economico, attenta dottrina²⁶ ha evidenziato l'esigenza, sempre più sentita, di revisionare i costi della riscossione che, tra oneri ed interessi, *“fanno lievitare in modo eccessivo i debiti”*.

4. I possibili profili di incostituzionalità.

Nel caso di cui al giudizio *a quo*, in particolare, la Commissione Tributaria Regionale, nell'ordinanza di rimessione alla Consulta, ha segnalato l'evidente disparità di trattamento in cui viene a trovarsi, in merito al pagamento degli oneri di riscossione, il contribuente che paga nei sessanta giorni dalla notifica di un avviso di accertamento esecutivo, rispetto a colui il quale deciderà di impugnare l'avviso di accertamento esecutivo e, in caso di soccombenza, provveda comunque all'immediato pagamento del dovuto, in base alla sentenza resa: il contribuente che decide di pagare, verserà imposte, sanzioni e interessi senza l'addebito di alcun compenso di riscossione; viceversa il contribuente che decide di impugnare, sarà tenuto al versamento degli oneri di riscossione, anche se ancora in assenza dello svolgimento di qualsivoglia attività di riscossione vera e propria.

Pertanto, la Commissione Tributaria Regionale, partendo da tale considerazione, ha effettuato una puntuale disamina dei profili di incostituzionalità della disciplina degli oneri di riscossione, dettata oggi dell'art. 17 d.lgs. 112/99, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 97 della Carta Costituzionale.

²⁴ Per una più approfondita analisi sui possibili profili di incostituzionalità, si veda il successivo par. 5.

²⁵ Così, testualmente, l'ordinanza di rimessione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, ordinanza n. 264 del 08/06/2016.

²⁶ Cfr. A. CARINCI, *Il superamento di Equitalia non porterà sconti nella riscossione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2016, pp. 1550 e ss., il quale, con estrema lucidità, evidenzia il valore, tutto mediatico, dell'annuncio dell'abolizione delle società del gruppo Equitalia, nella consapevolezza che il superamento di Equitalia non comporta il superamento della riscossione coattiva e che, pertanto, *“se non sarà Equitalia, sarà un altro soggetto”* ed evidenzia che la “vera sfida” sarebbe stata rivedere le modalità di riscossione e non i soggetti inca ricaricati a svolgere un ruolo che, a ben vedere, non è cambiato. In tal senso anche D. DEOTTO, *La difesa a oltranza dell'aggio conferisce un «privilegio»*, in *Il Sole 24 Ore* del 16/5/17, il quale evidenzia che *“soggetti e tema non mutano, quindi, anche modificandone il nome, posto che la rappresentazione è, da troppo tempo, sempre la stessa”*.

Per quanto attiene la lamentata violazione dell'art. 3 della Costituzione, tale violazione dipende, come anticipato, dalla diversa situazione in cui vengono a trovarsi due contribuenti, il primo dei quali provvede al pagamento all'esito della notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione ed il secondo, il quale decide di impugnare l'atto notificatogli e provvede a pagare all'esito della sentenza resa dalla Commissione tributaria che lo ha visto soccombere ed alla quale segue la notifica della cartella di pagamento: in entrambi i casi non è stata ancora svolta alcuna attività di riscossione, eppure il secondo contribuente sarà tenuto al pagamento dell'aggio di riscossione.

Difatti, in caso di soccombenza all'esito del giudizio tributario, il contribuente non potrà spontaneamente adempiere al pagamento degli importi derivanti dalla sentenza, ma dovrà attendere la successiva notifica della cartella di pagamento, nella quale sono addebitati anche gli oneri di riscossione che, dunque, in questo caso, costituiscono un "costo" che non deriva dal mero inadempimento del contribuente, ma deriva proprio dal funzionamento del sistema della riscossione²⁷.

Tale evidente disparità di trattamento tra due contribuenti comunque adempienti – a prescindere dal momento in cui, legittimamente, provvedono all'adempimento – si pone in contrasto con l'art. 3 della Costituzione, come evidenziato nell'ordinanza di rimessione dalla Commissione tributaria regionale lombarda.

La violazione dell'art. 3 della Carta costituzionale, ad opera del citato art. 17, era, del resto, come prima ricordato, già stata sollevata dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Torino e Latina, rispettivamente con ordinanze di rimessione n.ri 147/12 e 40/13²⁸. In particolare, la Commissione Tributaria Provinciale di Torino evidenziava il contrasto della disciplina di cui all'art. 17 con il principio di ragionevolezza, insito nell'art. 3 della Costituzione²⁹.

Per le esposte argomentazioni, è evidente che alla violazione dell'art. 3 si accompagna una, seppur indiretta, violazione dell'art. 24 della Costituzione, stante l'evidente disparità di trattamento in cui si vengono a trovare i contribuenti che decidono, legittimamente, di impugnare gli atti notificati loro dall'Amministrazione Finanziaria.

²⁷ Cfr. A. RENDA, *Illegittimo l'aggio di riscossione senza le prove dell'effettiva attività svolta per il recupero delle imposte*, op. cit.; R. LUPI - G. CASTELLANI - A. FIORILLI, *L'aggio di riscossione come sanzione (o imposta di scopo) sui contribuenti accertati solvibili?*, op. cit., pp. 453 e ss..

²⁸ Come evidenziato nella nota n. 6 *supra*, per entrambe le ordinanze, la Corte Costituzionale ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità.

²⁹ Cfr. S. CANNIZZARO, *Alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'“aggio” di riscossione*, in *Corriere Tributario*, n. 16/2013, pp. 1283 e ss., la quale, in commento all'ordinanza della Commissione del capoluogo piemontese, ha evidenziato che il principio di ragionevolezza, insito nell'art. 3 della Costituzione sarebbe violato in considerazione del fatto che gli importi addebitati ai contribuenti *“oltrepassano largamente il costo della procedura esecutiva e non è posto dalla normativa alcun limite massimo”*.

Nella “scelta” dinanzi alla quale si trova il contribuente al quale viene, ad esempio, notificato un avviso di accertamento, sicuramente può incisivamente influire il rischio dell’alea del giudizio e, dunque, di risultare soccombenti se, al rischio di essere condannato al pagamento delle spese di giudizio, si accompagna quello di dover pagare l’aggio di riscossione³⁰ che, come visto, non essendo ancorato né all’attività effettivamente svolta, né tantomeno ad importi massimi, può raggiungere importi elevati e spropositati.

Ciò, a maggior ragione, se si considera che tale meccanismo di addebito dell’aggio di riscossione opera anche nel caso in cui il contribuente risulti soccombere solo parzialmente all’esito della pubblicazione della sentenza.

Inoltre, ancor più evidente, a parer di chi scrive, appare la violazione dell’art. 97 della Costituzione, poiché l’art. 17 non ancora l’importo del compenso addebitato ad alcun limite minimo o massimo, né, tantomeno, è in alcun modo correlato all’attività effettivamente svolta dall’Agente della Riscossione, né alle spese vive in concreto sostenute.

Solo il rispetto di tali parametri, o almeno di uno di essi, consentirebbe il rispetto di quei principi di trasparenza e buon andamento dell’attività della Pubblica Amministrazione, dettati dall’art. 97 della Carta Costituzionale³¹.

Sul punto, alla luce delle argomentazioni svolte, preme ribadire che, proprio in relazione al paventato contrasto con l’art. 97 della Costituzione, se tale violazione appariva già evidente quando Agente della riscossione erano le società del gruppo Equitalia s.p.a., ciò appare ancor più evidente oggi che tale attività di riscossione è svolta proprio dall’Amministrazione Finanziaria stessa.

Ed ancora, la Commissione Tributaria Regionale nell’ordinanza di remissione, riconosce che la normativa di cui all’art. 17 risulti contrastare anche con i principi di collaborazione e buona fede, che devono improntare i rapporti tra Fisco e contribuenti, violando, così gli artt. 6 e 10 dello Statuto dei diritti del contribuente³², proprio perché l’Amministrazione Finanziaria, nell’esempio innanzi effettuato, non invia alcun invito al contribuente prima di procedere all’iscrizione a ruolo degli importi dovuti e,

³⁰ La Commissione tributaria regionale lombarda, nell’ordinanza di remissione degli atti alla Corte Costituzionale ha, difatti, testualmente evidenziato che “*Non pare del resto che si tratti degli inevitabili costi connessi alla scelta della via contenziosa*”, come accade, invece per la condanna al pagamento delle spese di giudizio.

³¹ Tale problematica era già stata sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Latina, con la citata ordinanza di remissione n. 40/2012, che testualmente ha evidenziato che la disciplina di cui all’art. 17 risultava essere in contrasto con l’art. 97 della Costituzione in quanto difetta “*di quei criteri di trasparenza e correlazione con l’attività richiesta e congruità con i costi medi di gestione del servizio che rappresentano i corollari necessari del principio di buon andamento sancito dall’art. 97, primo comma, Cost.*”.

³² Legge n. 212 del 27 luglio 2000, recante “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*”.

conseguentemente il contribuente vede direttamente notificarsi una cartella di pagamento, il cui importo è maggiorato con gli oneri di riscossione.

5. La riscossione dei tributi locali all'esito della soppressione delle società del Gruppo Equitalia.

La riscossione dei tributi locali, a differenza di quanto visto per i tributi erariali, è sempre stata caratterizzata dalla peculiarità di consentire agli Enti locali creditori una pluralità di possibili differenti modalità di azione³³.

Gli Enti Locali, dalla creazione di Equitalia S.p.a., hanno avuto la possibilità di delegare a tale società le attività di accertamento e riscossione delle proprie entrate, fino alla data del primo gennaio 2012: ma tale termine è stato oggetto di numerose proroghe.

L'articolo 7, comma 1, lett. *gg-ter*) d.l. 70/11, aveva già previsto che, a decorrere dal 31/12/12, Equitalia avrebbe cessato di effettuare attività di accertamento e riscossione delle entrate dei Comuni³⁴, che avrebbero dovuto effettuare la riscossione delle entrate proprie mediante lo strumento dell'ingiunzione fiscale (r.d. 639/2010), tale termine è stato poi prorogato al 30 giugno 2013³⁵ e, successivamente al 31 dicembre 2013³⁶.

Anche tale termine è stato poi oggetto di successive proroghe, dapprima al 31 dicembre 2014³⁷, poi al 30 giugno 2015³⁸ ed al 31 dicembre 2015³⁹ ed, ancora, al 30 giugno 2016.

Infine, con il citato decreto legge 193/2016, convertito in l. 225/2016, tale termine imposto ai Comuni, per potersi avvalere di Equitalia per la riscossione dei propri tributi, è stato prorogato al 30 giugno 2017.

³³ Per una approfondita analisi delle modalità di riscossione delle entrate locali, si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività a L. LOVECCHIO, *La riscossione dei tributi locali*, in M. BASILAVECCHIA - S. CANNIZZARO - A. CARINCI (a cura di) *La riscossione dei tributi*, in *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, pp. 85 e ss.; L. DE VICO – G. DEBENEDETTO – L. LOVECCHIO – A. MIGLIARO – F. RUGGIANO – A. URICCHIO (a cura di), *Manuale dei tributi locali*, 2014; C. CARPENDO, *Il nuovo decreto sulla riscossione pubblica di attuazione della delega fiscale. Le norme di interesse per gli Enti locali*, in *Tributi locali e regionali*, n. 6/2015; A. D'AURO, *Il sistema della riscossione dei tributi locali tra rinvii ed esigenze riformatrici del settore*, in *Il fisco*, n. 11/2012; Id., *Prospettive della riscossione dei tributi locali*, in *Il fisco*, n. 38/2011; G. DEBENEDETTO, *Come funzionano le concessionarie di riscossione dei tributi locali*, in *Il Sole 24 ore*, 3 ottobre 2012; M. MOBILI – G. TROVATI, *Slitta la riforma della riscossione per gli Enti locali*, in *Il Sole 24 ore*, 14 dicembre 2010.

³⁴ Cfr. G. DEBENEDETTO, *Riscossione coattiva con "buco"*, in *Il Sole 24 ore*, 27 febbraio 2012.

³⁵ Cfr. G. DEBENEDETTO, *La riscossione coattiva da luglio 2013 senza Equitalia*, in *Tributi locali e regionali*, n. 6/2012.

³⁶ Tale termine è stato prorogato con d.l. 69/2013, che, allo scopo di uniformare la disciplina dell'attività di riscossione dei Comuni, ha riallineato tutte le scadenze al 31 dicembre 2013.

³⁷ Art. 1, comma 610, l. 147/2013, Legge di Stabilità anno 2014. Sul punto, si veda A. D'AURO, *Legge di stabilità 2014, la proroga al 31 dicembre 2014 dell'attuale sistema di riscossione dei tributi locali*, in *Il fisco*, n. 6/2014.

³⁸ Art. 1, comma 642, l. 190/2014, Legge di Stabilità anno 2015.

³⁹ Art. 7, comma 7, d.l. 78/2015, convertito in legge 6 agosto 2015, n. 125, recante "Disposizioni urgenti in materia di enti territoriali. Disposizioni per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio. Razionalizzazione delle spese del Servizio sanitario nazionale nonché norme in materia di rifiuti e di emissioni industriali" ed ove è stato testualmente previsto che "[...] le parole "30 giugno 2015 sono sostituite dalle seguenti: "31 dicembre 2015".

Difatti, tale decreto legge, che ha sancito, all'art. 1 la soppressione delle società del gruppo Equitalia, ha altresì previsto, al successivo art. 2, recante nello specifico *“Disposizioni in materia di riscossione locale”*, che i Comuni posso scegliere, con proprie delibere, se affidare o meno la riscossione delle proprie entrate al nuovo agente della riscossione Agenzia delle Entrate – Riscossione⁴⁰.

Pertanto, gli Enti Locali sono liberi di scegliere, con apposita delibera, se affidare la riscossione, sia spontanea che coattiva, delle proprie entrate al nuovo Agente pubblico della riscossione, a far data dal 1 luglio 2017⁴¹.

In assenza di delibera, la regola generale e residuale rimane quella della riscossione diretta ad opera dei Comuni stessi.

In alternativa i Comuni possono:

- adottare una delibera volta ad affidare la riscossione al nuovo Agente della Riscossione, Agenzia delle Entrate-Riscossione, indicando, nello specifico, quali entrate il Comune intenda affidare;
- decidere di affidare la riscossione a concessionari della riscossione privati, individuati dall'articolo 52, comma 5, d.lgs. 446/1997, iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del medesimo decreto, nel rispetto delle normativa di cui al Codice dei contratti pubblici per lo svolgimento delle procedura ad evidenza pubblica⁴².

Solo l'affidamento ad Agenzia delle Entrate–Riscossione consente agli Enti di poter provvedere alla riscossione a mezzo ruolo, mentre, negli altri casi, lo strumento da utilizzare deve essere l'ingiunzione fiscale, sebbene la disciplina della stessa non sia stata aggiornata, come previsto dalla legge delega 23/2014, ormai scaduta.

6. Conclusioni.

Alla luce delle considerazioni effettuate, si è cercato di argomentare come, sebbene l'ordinanza di rimessione resa dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia abbia precisamente e puntualmente individuato i profili di incostituzionalità della normativa di cui all'art. 17 d.lgs. 112/99, *“sino*

⁴⁰ Art. 2, come modificato dalla legge di conversione prevede testualmente:

1. All'articolo 10, comma 2-ter del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, le parole: «31 dicembre 2016» sono sostituite dalle seguenti: **«30 giugno 2017»**.

2. **A decorrere dal 1° luglio 2017, gli enti locali possono deliberare di affidare al soggetto preposto alla riscossione nazionale le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali proprie e delle società da essi partecipate.**

⁴¹ S. BALDONI, *Riscossione delle entrate dei Comuni al bivio tra gestione diretta e affidamento all'esterno*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 giugno 2017.

⁴² Ad eccezione dei casi in cui tale attività venga affidata ad una società *in house*. Sul punto si rinvia a G. PUOTI – B. CUCCHI – F. SIMONELLI, *La nuova riscossione tributaria*, 2012.

a diventare addirittura didascalica”⁴³, il Giudice delle Leggi abbia, nuovamente, ritenuto manifestamente inammissibile la questione di legittimità sollevata, per mera infondatezza della stessa, senza, pertanto, pronunciarsi nel merito della questione.

Certamente, anche a parer di chi scrive, non può negarsi che il tema degli oneri di riscossione non può essere affrontato esclusivamente su un piano giuridico e costituzionale, ma dovrebbe rientrare in una più ampia analisi di politica economica e tributaria, che tenga conto dei costi sostenuti dall’Agente della riscossione per lo svolgimento dell’attività di riscossione coattiva.⁴⁴

Ed è, probabilmente, per tale motivo che la Corte, limitandosi ancora una volta a rendere una pronuncia di mera inammissibilità della questione, ha – elegantemente – omesso di entrare nel merito di una questione che attiene anche a vicende politiche ed economiche.

Tuttavia, possiamo ritenere che tali considerazioni sono di grande attualità e rilevanza, proprio oggi che la riscossione è gestita direttamente dall’Amministrazione Finanziaria.

Ciò a maggior ragione se si considera che le medesime osservazioni e critiche erano già state sollevate, come visto, da dottrina⁴⁵ e giurisprudenza di merito e di legittimità, quando erano ancora “in vita” le società del gruppo Equitalia: già allora era evidente che lo svolgimento dell’attività di riscossione non più ad opera di soggetti “del tutto” privati, quali esattori e concessionari della riscossione, ma di un soggetto come Equitalia S.p.a. attratto nell’*“orbita pubblicistica”*, certamente faceva venir meno – già allora – il fondamento del diritto all’aggio, storicamente fondato e caratterizzato dalla relazione, che potremmo definire sinallagmatica, esistente tra concessionario privato e ente creditore.

Ed allora, se tale rapporto era già venuto a mancare con la creazione di un ente quale Equitalia S.p.a. – a capitale integralmente pubblico – *a fortiori* non v’è chi non veda come non possa che essere del tutto inesistente oggi tra Amministrazione Finanziaria ed Agenzia delle Entrate-Riscossione, che è Amministrazione Finanziaria essa stessa!

È dunque auspicabile un intervento del Legislatore volto a risolvere tale problematica, poiché a tanto non ha provveduto la Corte Costituzionale, soprattutto per quanto attiene la palesata violazione dell’art. 97 della Costituzione.

⁴³ Cit. E. DE MITA, *Meno formalismi nella nuova stagione del diritto tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 gennaio 2018, il quale evidenzia altresì che “*La nuova stagione del diritto tributario costituzionale non può permettersi carenze metodologiche né constatazioni formalistiche*”.

⁴⁴ A. CREMONESE, *Sugli oneri di riscossione una questione politica: centrale l’efficienza*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 aprile 2018.

⁴⁵ Cfr. M. NUZZO, *Prime note sul diritto all’aggio da riscossione. Profili storico – ricostruttivi*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2012, pp. 987 e ss.; S. CANNIZZARO, *Alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell’“aggio” di riscossione*, op.cit., p. 1285, la quale, già nell’anno 2013, evidenziava che l’aggio costituiva ormai un mero “*aggravio di imposta non giustificabile alla luce del principio di capacità contributiva (...)*”.

Invece, per poter ovviare alla, seppur indiretta, lamentata violazione dell'art. 24 della Carta Costituzionale, a parer di chi scrive, potrebbe risultare interessante effettuare un “parallelo” con quanto accade nell'ambito del processo civile, all'esito della pubblicazione di una sentenza di Tribunale (sempre provvisoriamente esecutiva) ed ipotizzando di poter paragonare l'intimazione di pagamento contenuta nella cartella di pagamento con quella contenuta nell'atto di precetto su sentenza.

Nel giudizio civile, per obblighi derivanti dal codice deontologico della professione forense, la parte risultante vittoriosa è tenuta ad invitare, bonariamente, il soccombente al pagamento dell'eventuale sorta capitale, oltre le eventuali spese vive ed i compensi professionali e, solo in caso di mancata risposta, potrà provvedere – all'esito o unitamente della notifica del titolo con formula esecutiva – alla notifica dell'atto di precetto, con ulteriore aggravio di spese a carico del debitore.

Nel processo tributario ciò non accade, in quanto, in caso di “vittoria” dell'Amministrazione Finanziaria, la stessa provvede ad inviare gli atti all'Agente della Riscossione, che, senza alcun invito “bonario” di pagamento al contribuente-soccombente, provvede direttamente a notificargli la cartella di pagamento, addebitando sorta capitale (oggetto di sentenza), interessi, sanzioni ed oneri di riscossione.

Pertanto, in un'ottica di *compliance* e per ovviare alla lamentata disparità di trattamento creata dal citato art. 17, con conseguente possibile violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione, potrebbe ipotizzarsi di prendere “spunto” da quanto previsto dalla deontologia forense, invitando “bonariamente” il contribuente-debitore al pagamento degli importi di cui è risultato soccombente all'esito del giudizio, rendendo possibile la notifica della cartella di pagamento – con relativo aggravio di spese – solo allo spirare del termine eventualmente concesso per l'adempimento spontaneo. Tutto ciò, a parer di chi scrive, sarebbe realizzabile mediante la creazione di un “canale” (quale, ad esempio, un codice tributo) volto a consentire l'adempimento spontaneo del contribuente risultato soccombente.

Tale soluzione andrebbe ad ascriversi tra tutte quelle iniziative attualmente intraprese dal Legislatore volte alla *cooperative compliance*, dunque all'adempimento spontaneo del contribuente ed al miglioramento dei rapporti tra quest'ultimo ed il Fisco⁴⁶, prendendo spunto da quanto già avviene in ambito civilistico, sulla scorta dei doveri di carattere deontologico dettati per la professione forense.

⁴⁶ Per un'analisi sul tema della c.d. *tax compliance* si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività a: Documento OCSE, *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 17 maggio 2013; I. CARACCIOLI, F. GHISELLI, S. MATTIA, R. RIZZARDI, P. VALENTE, *Proposta di un Manifesto generale per la Tax compliance e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente*, in *Corriere Tributario*, n. 22/2014, pp. 1725 e ss.; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corriere Tributario*, 2009, pp. 3570 e ss.; R. ALFANO, *Vantaggi e svantaggi della previa azione amministrativa in campo tributario per il contenimento del contenzioso tributario, La prospettiva italiana*, in F. AMATUCCI – R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali Italia, Spagna e Colombia*, Torino, 2017; S. FIORENTINO, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Napoli, 2017, pp. 131 e ss.; F. AMATUCCI, *op. cit.*, 2018, pp. 222 e ss.

Pertanto, solo in mancanza del pagamento spontaneo del contribuente entro termini prestabiliti decorrenti dalla data di pubblicazione o di notifica della sentenza che l'ha visto soccombere, allora l'Amministrazione Finanziaria potrebbe notificare la cartella di pagamento – con relativa intimazione ad adempiere – per gli importi maggiorati con l'addebito degli oneri di riscossione.

Questa possibile soluzione non dovrebbe, in ogni caso, far passare in secondo piano il vero obiettivo che rimane, ancora, quello di ancorare gli oneri di riscossione alle spese sostenute ed ai costi effettivamente sopportati dall'Agente della riscossione per lo svolgimento del recupero coattivo dei crediti, ovvero di individuare comunque un importo massimo per ovviare all'addebito, direttamente in capo ai contribuenti, di costi – spese volte spropositati – di un'attività – spese volte molto esigua – svolta oggi dalla stessa Amministrazione Finanziaria.