

La Corte costituzionale dichiara l'illegittimità dell'estensione delle proroghe dei termini delle dichiarazioni di inesigibilità alle società private "scorporate"

Sommario: 1. *Premessa*. – 2. *Ricognizione della normativa*. – 3. *Le proroghe delle comunicazioni di inesigibilità e il meccanismo a "scalare inverso"*. *La sentenza della Corte costituzionale n. 51/2019*. – 4. *La decisione n. 66/2022*. – 5. *Conclusioni*.

1. *Premessa*

Con la pronuncia in esame la Corte costituzionale ha accolto in parte le censure di illegittimità prospettate dalla Sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo che ha continuato nell'approfondimento della problematica del discarico delle quote inesigibili e dei relativi termini per i concessionari e gli agenti della riscossione, già oggetto della pronuncia della Consulta n. 51 del 15 marzo 2019. Con la suddetta decisione, peraltro, la Consulta aveva dichiarato l'inammissibilità della questione per difetto di rilevanza, perché nella specie era in questione non il rapporto tra ente impositore e agente della riscossione pubblico ma quello con una società privata, cessionaria di un ramo di azienda che comprendeva anche l'attività di riscossione conferita alla cedente – a sua volta società privata e non pubblica – e pertanto estranea al concetto di "soggetto del sistema pubblico della riscossione".

In materia, la legislazione di riferimento è costituita dal d.lgs. n. 112/1999, il quale dispone, all'art. 19, c. 1, che periodicamente l'agente della riscossione chieda all'ente creditore il discarico delle partite non rimosse, inviando la c.d. "comunicazione di inesigibilità" dei carichi. In disparte le cause fisiologiche di perdita del diritto al discarico previste dal c. 2, riconducibili essenzialmente ad omissioni del concessionario, si verifica il discarico automatico del concessionario decorsi tre anni dalla comunicazione di inesigibilità, totale o parziale, della quota, con contestuale eliminazione dalle scritture contabili dei crediti erariali. Tale ipotesi, prevista dal c. 3, è conseguente all'inerzia dell'ente impositore, che deve comunicare al concessionario nuovi beni del debitore da sottoporre a esecuzione (c. 4) ovvero richiedere la documentazione inerente alle quote giacente presso il concessionario per le quali intende esercitare il controllo di merito o procedere alla verifica della medesima documentazione. In assenza di tali attività, il concessionario è discaricato automaticamente, con perdita definitiva delle quote affidate per la riscossione.

2. *Ricognizione della normativa*

L'art. 19, c. 1, d.lgs. n. 112/1999 dispone che periodicamente l'agente della riscossione chieda all'ente creditore il discarico delle partite non rimosse, inviando la comunicazione di inesigibilità dei carichi. Al fine di consentire all'ente impositore la verifica delle cause di inesigibilità e delle attività poste in essere dal

concessionario o agente per la riscossione dei crediti, la rendicontazione dello stato delle procedure è trasmessa tramite flussi telematici previsti dall'art. 36 del d.lgs. n. 112/1999 e del d.m. finanze 22 ottobre n. 1999. Nella pratica, ora che la riscossione è passata all'Agenzia delle entrate – riscossione (Ader) con accentramento dell'attività presso un soggetto pubblico, non più sotto forma della società per azioni come la precedente Equitalia s.p.a. (1) della rendicontazione dello stato delle procedure, l'attività di verifica dei flussi telematici viene effettuata tramite un applicativo informatico fornito da Ader agli enti impositori, denominato Rendiweb e ora Monitor enti. Tuttavia, a seguito della riforma della riscossione dei tributi locali, con affidamento in capo a soggetti pubblici, è stato congegnato un meccanismo di riscossione che ha prorogato, in ordine cronologico inverso rispetto all'affidamento dei carichi, definito a “scalare inverso”, i termini di presentazione e controllo delle comunicazioni di inesigibilità del concessionario. Tale meccanismo ha anche fatto venir meno la facoltà, assentita agli enti locali dall'art. 19, c. 6, d.lgs. n. 112/1999, di “richiedere al concessionario la trasmissione della documentazione relativa alle quote per le quali intende esercitare il controllo di merito, ovvero procedere alla verifica della stessa documentazione presso il concessionario [...]”, mentre l'art. 1, c. 682, l. n. 190/2014, ha abrogato la lett. b) del c. 2 del citato art. 19 del d.lgs. n. 112/1999 (obbligo per il concessionario di comunicare all'ente impositore lo stato delle procedure esecutive).

3. *Le proroghe delle comunicazioni di inesigibilità e il meccanismo a “scalare inverso”. La sentenza della Corte costituzionale n. 51/2019*

Per impedire il discarico automatico del concessionario e la perdita dei crediti e l'obbligatoria cancellazione dai ruoli, indipendentemente dalla concreta esigibilità degli stessi e dalla verifica dell'attività svolta dal concessionario, il legislatore è intervenuto con una serie di norme sin dal 2001 (2). Per quanto qui interessa, giova ricordare che un meccanismo innovativo delle proroghe è stato introdotto dalla citata l. n. 190/2014 che, all'art. 1, c. 684, ha messo a regime il

sistema mediante differimento progressivo del termine per l'invio delle comunicazioni di inesigibilità delle quote affidate agli agenti della riscossione. In particolare, per i ruoli più antichi relativi al 2000 il termine scadrà nel biennio 2038-2039 e così a seguire per i ruoli man mano più recenti.

La Sezione giurisdizionale regionale per l'Abruzzo della Corte dei conti aveva impugnato l'articolo di differimento, sostenendo la violazione degli artt. 23, 81 e 53 Cost., anche sotto il profilo dell'impossibilità di esercitare il controllo per i carichi di valore pari o inferiore a 300 euro, che venivano automaticamente discaricati.

La Corte costituzionale, pur dichiarando l'inammissibilità delle questioni sollevate per difetto di rilevanza, aveva, tuttavia, rivolto un monito al legislatore, ribadendo l'importanza di una riscossione “ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate” per una corretta elaborazione e gestione del bilancio, bene pubblico “funzionale alla valorizzazione della democrazia rappresentativa”. La Consulta aveva anche stigmatizzato la rinuncia ai crediti di minore importo, sottolineando la necessità, anche per le parti minori, di sistemi di riscossione più efficaci (3).

4. *La decisione n. 66/2022*

Con le tre ordinanze di rimessione, il giudice remittente lamentava il contrasto dell'art 4 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119 (c.d. “pace fiscale”) con gli artt. 3, 24, 53, 81, 97, 103, 111 in relazione all'art. 6 Cedu come ripreso dall'art. 47 Carta Ue, 114, 117, 118 e 119, cc. 1, 2 e 4, Cost. sotto il profilo dell'annullamento dei carichi pari o inferiori a mille euro e, altresì, riproponeva le censure delle precedenti ordinanze di rimessione (di cui alla sentenza n. 51/2019) in ordine alla violazione del principio di ragionevolezza del ricordato meccanismo a “scalare inverso”; questo imporrebbe un periodo di sospensione della definizione dei rapporti tra ente creditore e agente della riscossione di durata abnorme, tale da rendere quest'ultimo non interessato a presentare la comunicazione di inesigibilità; per di più, la rinuncia alle quote di valore unitario non superiore a 300 euro ne impedirebbe il controllo da parte dell'ente impositore, senza considerare che esse, se di valore minimo se isolatamente considerate, sono però ingenti sotto il profilo cumulativo. Anche in questo caso le norme costituzionali parametro evocate dalla sezione erano gli artt. 24 e 103 nonché gli artt. 81 e 111 Cost. specie con riguardo all'esenzione da responsabilità degli agenti della riscossione, fatti salvi i casi di dolo.

Sotto la lente dei giudici *a quibus* è entrato inoltre, inoltre, l'art. 1, c. 815, l. n. 160/2019 che estendeva anche alle società “scorporate” da quelle pubbliche di riscossione, il suddetto meccanismo scalare. La norma

(1) Ad opera dell'art. 3 d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla l. n. 248/2005. Successivamente, l'art. 1, c. 10, d.l. n. 193/2016, convertito dalla l. n. 193/2016, ha disposto (art. 1, c. 1) la soppressione di Equitalia a far data dall'1 luglio 2017, mediante cancellazione d'ufficio dal registro delle imprese ed estinzione *ope legis* delle società del relativo gruppo svolgenti attività di riscossione nazionale; detta funzione è stata contestualmente assegnata (c. 2) all'Agenzia delle entrate, la quale la esercita tramite la neocostituita “Agenzia delle entrate-Riscossione”, ente pubblico economico di natura strumentale, sottoposto al costante monitoraggio dell'Agenzia delle entrate e all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze (c. 3).

(2) La normativa è esaustivamente ricostruita dalla sentenza della Corte costituzionale 15 marzo 2019, n. 51, sopra ricordata.

(3) Monito rimasto sostanzialmente inascoltato: cfr. E. Tomassini, *I giudizi a istanza di parte*, in questa *Rivista*, 2020, 4, 74.

è stata ritenuta non di interpretazione autentica ma di disposizione innovativa e, pertanto irragionevole, in quanto destinata ad operare con effetto retroattivo, in violazione dell'art. 3 Cost. e dei principi affermati dalla Corte costituzionale nella ripetuta sentenza n. 51/2019. Sotto questo profilo erano stati annullati dal concessionario privato, in applicazione della norma impugnata, carichi di oltre 2 milioni di euro. Come con riguardo alla normativa impugnata nel precedente giudizio incidentale di legittimità costituzionale, anche in questo caso si dubitava anche una sostanziale esenzione di imposta a vantaggio di numerosi contribuenti e, aspetto nuovo rispetto al precedente, l'estensione arbitraria anche alle società private "scorporate" e anche per i carichi affidati successivamente allo scorporo.

La Corte ha ristretto il *petitum* alla questione effettivamente rilevante nel giudizio *a quo*. Ritenute ammissibili e rilevanti tutte le questioni e disattese le difese *ex adverso* formulate sia dalla Presidenza del Consiglio dei ministri che dal Comune impositore, la Consulta ha posto in rilievo alcuni importanti principi, di carattere generale e anche esorbitanti dalla specifica fattispecie.

La natura e la portata della disposizione non sono di interpretazione autentica, mancandone i presupposti fondanti. In primo luogo, ma senza effetto dirimente, l'assenza di tale qualifica da parte del legislatore; ma, con effetto ben più sostanziale, la *ratio* dell'emanazione delle leggi così denominate, ossia l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale o di dubbi affacciatisi in dottrina. Infatti, proprio in base al precedente della sentenza n. 51/2019 era escluso che potessero estendersi alle società private agenti della riscossione per effetto della cessione di un ramo di azienda dalle originarie concessionarie il meccanismo a scalare inverso e il differimento dei termini per la comunicazione delle dichiarazioni di inesigibilità di cui alla l. n. 190/2014. Al riguardo, la motivazione segue la pregressa giurisprudenza, che, in assenza di espressa volontà legislativa sulla natura di interpretazione autentica di una norma, identifica come necessari, per ritenerla sussistente, sia un indirizzo giurisprudenziale contrario a quanto disposto dal legislatore, sia contrasti giurisprudenziali tali da dare luogo a incertezza applicativa. La Corte ha però rilevato, in senso espansivo, che il legislatore può adottare norme di interpretazione autentica anche "quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, così rendendo vincolante un significato ascrivibile ad una norma anteriore" (4). Ha, però, sottolineato che il legislatore non può intervenire, in sede di interpretazione autentica "per rendere legittimo ciò che era illegittimo, senza che fosse necessario risolvere oscillazioni giurisprudenziali e senza che il testo delle norme interpretate offrisse alcun

(4) Corte cost., n. 271/2011, n. 209/2010, n. 24/2009, n. 170/2008, n. 234/2007.

appiglio semantico nel senso delle rilevanti modifiche introdotte" (5). Anche se, successivamente, la giurisprudenza costituzionale ha ammesso la natura di interpretazione autentica di disposizioni normative che intervengano nuovamente su un testo "assegnando alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario", occorre pur sempre tener conto del principio di ragionevolezza, nonché dell'art. 6 della Cedu sul rapporto tra potere legislativo e l'amministrazione della giustizia (6).

Una volta esclusa la natura ricognitiva della disposizione impugnata, la soluzione alla questione è obbligata: la retroattività, che le disposizioni sulla legge in generale (art. 11) escludono anche per le norme civili, è o meno giustificata dal principio di ragionevolezza? Alla domanda la Corte risponde negativamente, sulla base della legislazione riguardante il differimento dei termini di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità che concerneva i soli concessionari pubblici. Per quelli privati, stante la loro eliminazione, dapprima a seguito della confluenza di tutte le procedure di riscossione presso Equitalia s.p.a. e successivamente nell'Ader (7), i termini erano ormai scaduti all'epoca di introduzione della normativa con la conseguenza di ritenere contraddittorio l'operato del potere legislativo.

La Corte conclude, quindi, il suo esame, esauendo nell'esposto conflitto con l'art. 3 il suo scrutinio, senza addentrarsi nei pregnanti risvolti delle altre norme parametro, né aderendo alla richiesta subordinata del concessionario privato, che aveva invocato una decisione "a due tempi", come avvenuto nel caso del "suicidio assistito" (8), per scongiurare il vuoto normativo derivante dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale e tutelare l'affidamento della concessionaria.

5. Conclusioni

La sentenza ha dichiarato l'illegittimità costituzionale soltanto con riferimento al principio di ragionevolezza dell'art. 3 Cost., senza addentrarsi nell'esame delle norme parametro evocate dai giudici *a quibus*. Questo perché, essendo rilevante la questione, si sarebbe corso il rischio – paventato dall'Avvocatura erariale – di incrinare irrimediabilmente la coerenza [della disciplina] determinando "irrimediabilmente l'illegittimità del residuo impianto normativo".

È infatti evidente la dubbia compatibilità di tutto il meccanismo che differisce nel tempo i termini per la comunicazione di inesigibilità dei carichi affidati all'agente della riscossione, con conseguente slitta-

(5) Corte cost., n. 209/2010, cit.

(6) Corte cost., n. 257/2011; Corte Edu, Sez. II, 7 giugno 2011, Agrati e altri c/Italia (ricorsi nn. 43549/08, 6107/09 e 5087/09).

(7) Cfr. nota 1.

(8) Corte cost., ord. n. 207/2018 e sent. n. 242/2019, additiva, di accoglimento, della questione di illegittimità costituzionale dell'art. 579 c.p.

mento delle verifiche da parte degli enti impositori non soltanto sotto i profili evidenziati dalla Sezione giurisdizionale regionale abruzzese ma, altresì, sotto il profilo della veridicità di un bilancio nel quale rimangono crediti ormai inesigibili come residui attivi.

ELENA TOMASSINI