

## **È autonomamente impugnabile il preavviso di fermo in relazione a crediti tributari ed extratributari**

Cass. Civ., SS.UU., Ord. 11 maggio 2009 n. 10672

**Avv. Domenico Massimiliano Lanari**

**1.** Premessa: natura giuridica di fermi ed ipoteche – **2.** Questioni di giurisdizione – **3.** Sull'origine del preavviso di fermo – **4.** L'ordinanza 11 maggio 2009 n. 10672 – **5.** Conclusioni

### **1. Premessa: natura giuridica di fermi ed ipoteche**

Per lungo tempo non è stato chiaro se il preavviso di fermo rientrasse fra gli atti autonomamente impugnabili, visto e considerato che non era espressamente elencato fra quelli indicati nell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992.

Con l'ordinanza n. 10672 dell'11 maggio 2009 le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione si sono pronunciate espressamente in tema di fermi amministrativi di veicoli, disposti dall'agente della riscossione ex art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, riconoscendo l'autonoma impugnabilità del c.d. preavviso di fermo.

Fino ad oggi l'agente della riscossione sui provvedimenti di preavviso di fermo, era solito scrivere che *"il presente atto ha natura di preavviso e, pertanto, non è autonomamente impugnabile"*.

Chiaramente continuare ad indicare la suddetta dicitura potrebbe esporre il concessionario a dover risarcire i danni al cittadino, che ha confidato nella veridicità di tale affermazione **[1]**.

Le Sezioni Unite della Cassazione avevano già dato una risposta indiretta al problema dell'impugnabilità del preavviso di fermo con l'ordinanza n. 14831 del 2008, affermando il seguente principio di diritto: *"il giudice tributario, innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi dell'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973, deve accertare quale sia la natura – tributaria o non tributaria – dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della <<translatio iudicii>>"*.

Va precisato che le Sezioni Unite, prima della modifica dell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992 a seguito dell'art. 35, comma 26-quinquies, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, hanno più volte affermato **[2]** che le controversie sul fermo amministrativo dei beni mobili registrati devono essere azionate davanti al giudice ordinario, in quanto il fermo deve essere ritenuto *"preordinato all'espropriazione forzata, atteso che il rimedio, regolato nel titolo II sulla riscossione coattiva delle imposte, si inserisce nel processo di espropriazione forzata esattoriale quale mezzo di realizzazione del credito"*.

Tuttavia a seguito della nuova normativa le Sezioni Unite hanno ritenuto **[3]** che il loro precedente indirizzo non poteva essere mantenuto di fronte alla chiara volontà del legislatore di escludere il fermo di beni mobili registrati dalla sfera tipica dell'espropriazione forzata.

Prima di tale pronuncia perduravano le incertezze interpretative in relazione alla natura giuridica di fermi ed ipoteche al punto che la giurisprudenza ne ha devoluto la cognizione delle relative controversie al giudice ordinario [4], tributario [5] o a quello amministrativo [6].

Occorre rilevare che il fermo e l'ipoteca, previsti dal D.P.R. 602/1973, si differenziano in modo sostanziale dall'autorizzazione giudiziale fiscale e dal sequestro conservativo, che sono misure disciplinate dall'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, concedibili su istanza motivata dell'ente impositore ed eseguibili su beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido a seguito di una sentenza, previa eventuale pronuncia di un decreto presidenziale reclamabile.

La natura cautelare delle misure conservative "pro fisco", autorizzate dal giudice, presenta un elemento comune al fermo e all'ipoteca, che sono tuttavia strumenti di autotutela conservativa, provvedimenti unilateralmente adottati dal concessionario e autoritativamente incidenti sulla sfera giuridica del contribuente. Infatti il Consiglio di Stato ha ritenuto che *"il fermo di cui all'art. 86, D.P.R. n.602/1973 sia un provvedimento amministrativo di autotutela, in funzione dell'interesse pubblico sotteso alla soddisfazione del credito tributario, attribuito al concessionario della riscossione che sotto tale profilo è esercente privato di una pubblica funzione"* [7], trattandosi di provvedimento riconducibile allo schema degli atti ablatori. In altre parole tali provvedimenti amministrativi producono un'immutazione delle situazioni giuridiche soggettive nella sfera altrui indipendentemente dal concorso e dalla collaborazione del soggetto, che li subisce.

Sul punto il legislatore è cristallino nel delineare una differenza sostanziale, prevedendo all'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 che *"i provvedimenti cautelari perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione"* con la conseguenza che il presidente della commissione tributaria o il presidente del tribunale, su istanza della parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, dispongono la cancellazione, che deve essere disposta comunque a seguito di sentenza anche non passata in giudicato, costituendo questa titolo per la cancellazione, mentre nel caso di impugnazione del provvedimento di fermo, di cui all'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, il giudice non esercita funzioni autorizzative, ma svolge soltanto un sindacato sul provvedimento amministrativo, se ritualmente impugnato nel rispetto del termine decadenziale di sessanta giorni dalla notificazione dello stesso ai sensi del combinato disposto di cui all'art. 19, primo comma, lett. e-ter), e dell'art. 21, primo comma, del D.Lgs. n. 546/1992.

Infatti dal dato testuale normativo degli artt. 77 e 86 del D.P.R. 602/1973, secondo comma, emerge chiaramente la natura provvedimentale degli atti [8], che dispongono il fermo o l'iscrizione ipotecaria ex artt. 77 e 86 dello stesso D.P.R., la cui natura di provvedimento amministrativo implica il potere autoritativo della pubblica amministrazione e modificativo della sfera giuridica del destinatario in virtù della misura cautelare.

Pertanto i fermi e le ipoteche, avendo natura provvedimentale, devono essere motivati *"sia in rapporto alla sussistenza di un interesse pubblico prevalente sull'interesse privato alla libera disponibilità del bene sia in relazione alla proporzione tra l'entità del credito tributario da riscuotere ed il sacrificio che viene imposto al privato con la temporanea sottrazione della disponibilità giuridica del bene"* [9] secondo criteri di proporzionalità e di adeguatezza, dovendo ritenere che il giudice tributario debba accertare la legittimità del provvedimento in relazione *"all'esistenza del legame tra i presupposti ed il provvedimento con riguardo alla congruità logica, alla proporzionalità e alla ragionevolezza, dovendo l'amministrazione rispettare il principio della*

*graduazione della misura cautelare, nonché alla eventuale manifesta ingiustizia, contraddittorietà, carenza di istruttoria e difetto o travisamento dei presupposti di fatto" [10].*

Va precisato che il contenzioso, relativo all'impugnazione di fermi di beni mobili registrati e iscrizioni ipotecarie, qualora non siano stati impugnati gli atti presupposti nei termini di legge, *"verte su questioni attinenti alla regolarità formale e sostanziale della misura adottata e non alla fondatezza della pretesa, che ha dato luogo al provvedimento di fermo ed alla iscrizione di ipoteca" [11],* essendo gli atti prodromici autonomamente impugnabili per vizi propri con la conseguenza che, se non opposti singolarmente nei termini, tali atti si consolidano.

In altri termini, *"nel ricorso contro il fermo o l'iscrizione ipotecaria non possono essere dedotti motivi relativi a vizi inficianti atti prodromici validamente notificati"* e non impugnati nei termini di legge. *"Al contempo, l'illegittimità della notificazione degli atti necessariamente presupposti, oltre a consentire la proposizione del ricorso cumulativo, giustificherà la richiesta di annullamento del provvedimento impugnato, in quanto non preceduto dalla rituale notifica degli atti, che ne costituiscono antecedenti necessari nella sequenza vincolata, che caratterizza l'esercizio della funzione impositiva" [12].*

## **2. Questioni di giurisdizione**

L'ordinanza in commento offre l'opportunità di soffermarsi su alcune considerazioni in tema di giurisdizione del giudice adito, in relazione a controversie, riguardanti fermi amministrativi.

L'art. 12 della legge 28 dicembre 2001 n. 448 ha ampliato la giurisdizione tributaria in materia di sanzioni amministrative, modificando il comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. n.546/1992, stabilendo che alle Commissioni Tributarie sono attribuite *"tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio"*.

Il riferimento alle sanzioni *"comunque irrogate da Uffici finanziari"* ha indotto la giurisprudenza ad ampliare la giurisdizione del giudice tributario a tutte le sanzioni amministrative, purché irrogate da Uffici finanziari [13], comprese quelle concernenti l'emersione del lavoro sommerso [14]. A queste tesi gran parte della dottrina [15] ha opposto che una tale estensione della giurisdizione del giudice tributario implicherebbe una devoluzione alla sua cognizione di materie del tutto nuove con la conseguenza di violare il divieto costituzionale, di cui all'art. 102 Cost. It., di costituire nuovi giudici speciali. Sul punto il Consiglio di Stato ha ritenuto sussistente la giurisdizione amministrativa in relazione a provvedimenti di fermo, in quanto *"a fronte di provvedimenti amministrativi autoritativi, il giudice naturale è quello amministrativo (art. 103 Cost.), a meno che non vi siano norme derogatorie espresse" [16].*

Nonostante l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione, teso ad ampliare la giurisdizione del giudice tributario, e le indicazioni provenienti dal Consiglio di Stato, secondo cui le questioni di giurisdizione andrebbero risolte secondo l'ordinario criterio di riparto tra diritti soggettivi e interessi legittimi, la Corte Costituzionale con sentenza n. 64 del 14 marzo 2008 ha ritenuto che *"la modificazione dell'oggetto della giurisdizione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione è consentita solo se non <<snaturi>> la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale"* e richiamando, precedenti pronunce [17], ha stabilito che *"la giurisdizione del giudice tributario deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura*

*tributaria del rapporto*". Inoltre la Corte Costituzionale con sentenza n. 130 del 14 maggio 2008 ha ribadito che il legislatore incontra precisi limiti costituzionali nella modifica dell'oggetto della giurisdizione dei giudici speciali, consistenti *"nel non snaturare le materie attribuite a dette giurisdizioni speciali e nell'assicurare la conformità a Costituzione delle medesime giurisdizioni (ordinanza n. 144/1998)"*. Pertanto con riferimento alla giurisdizione del giudice tributario ha chiarito che questa deve *"essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione"* e deve *"ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto e non può essere ancorata al solo dato formale e soggettivo, relativo all'Ufficio competente ad irrogare la sanzione"*.

A questo punto dopo una serie di pronunce **[18]**, che avevano allargato la giurisdizione tributaria, *"facendo leva su un continuo crescendo legislativo di ampliamento della giurisdizione tributaria, in senso orizzontale (cioè sul piano dell'allargamento della materia) e in senso verticale (attraverso un maggior sindacato dei giudici tributari oltre il versante dei veri e propri atti d'imposizione)"* **[19]** la Suprema Corte di Cassazione **[20]** ha ricomposto il contrasto tra Sezioni Unite e Corte Costituzionale, osservando che *"la chiarezza del dato normativo non sembrerebbe lasciare dubbi"* sull'attribuzione alla giurisdizione tributaria delle controversie sul fermo amministrativo, dopo che l'art. 35, comma 26-quinquies, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha integrato l'enumerazione degli atti autonomamente impugnabili, aggiungendovi la lett. "e) ter", dovendo ritenere che il loro precedente indirizzo non poteva essere mantenuto di fronte alla chiara volontà del legislatore di escludere il fermo di beni mobili registrati dalla sfera tipica dell'espropriazione forzata.

Dunque l'art. 19, lett. e) ter del D.Lgs. 546/1992, deve essere letto congiuntamente all'art.2 del medesimo decreto legislativo, per stabilire i limiti della giurisdizione tributaria e la circoscrivibilità della competenza del giudice tributario a conoscere le sole controversie concernenti il fermo di beni mobili registrati, relativo alla riscossione di tributi o comunque a sanzioni, irrogate da uffici finanziari, ma dipendenti da tributi.

Autorevole dottrina **[21]**, da sempre fautrice della tesi, relativa alla separazione della giurisdizione tributaria da quella ordinaria, dovendo il giudicante valutare se alla base della controversia vi sia o meno un credito tributario, al fine di rimettere la questione dinnanzi al giudice giurisdizionalmente competente, ha sottolineato sul punto **[22]** come anche prima della modifica legislativa, apportata con la legge n. 248/2006, l'art. 2 del D.Lgs. 546/1992 conteneva già tutti gli elementi, per ritenere l'impugnabilità di fermi ed ipoteche dinnanzi al giudice tributario, posto che alla base vi sia un credito tributario, in quanto tali misure cautelari sono estranee al procedimento di esecuzione forzata tributaria, che – come noto – inizia con il pignoramento. Tale dottrina si è altresì spinta a sostenere e auspicare l'istituzione di un'autonoma giurisdizione tributaria in seno alla Suprema Corte di Cassazione **[23]**.

Le Sezioni Unite **[24]**, adeguandosi all'indirizzo della Corte Costituzionale, hanno rilevato che la giurisdizione del giudice tributario, in base all'art. 102, co. 2, della Costituzione deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto, pena la violazione del dettato costituzionale, relativo al divieto di istituire giudici speciali con la conseguenza che in materia di fermo *"il giudice tributario potrà conoscere delle relative controversie in quanto le stesse siano attinenti ad una pretesa tributaria"*. Le Sezioni Unite hanno, altresì, approfondito anche l'ipotesi che il fermo di beni mobili registrati concerna una pluralità di pretese, di cui alcune siano di natura tributaria, fornendo due soluzioni pratiche:

- La prima attiene al caso in cui il ricorso non sia stato originariamente proposto innanzi al giudice competente in relazione alla natura dei crediti, posti a fondamento del procedimento di fermo. In tale ipotesi sia le Sezioni Unite [25] che la Corte Costituzionale [26] hanno chiarito che opera la "*translatio iurisdictionis*" [27] ovvero la possibilità di trasferire il processo davanti al giudice dotato della giurisdizione declinata dal giudice adito, senza determinare la perdita dell'azione, il quale deve separare le cause, trattenendo quella, sulla quale ha giurisdizione e rimettendo la restante al giudice competente.

Questa soluzione inevitabilmente incontra alcuni inconvenienti, relativi all'eventuale contrasto di pronunce, espresse sugli stessi motivi dai diversi giudici giurisdizionalmente competenti, già in sede di sospensiva, al punto da portare alcuni a teorizzare una sorta di neutralità del provvedimento di fermo, congiuntamente all'introduzione di principi di giurisdizione per connessione [28].

Nel caso di fermo, relativo a crediti di diversa natura, pur essendo praticabili soluzioni, sul piano processuale basate sui principi, che regolano i limiti del giudicato [29], e sul piano del diritto amministrativo con la frazionabilità degli atti plurimi [30], è auspicabile che il legislatore preveda per il concessionario procedure, che separino i provvedimenti di fermo in base alla natura della pretesa creditoria dell'ente impositore [31].

- La seconda consiste nella possibilità per il debitore di proporre l'impugnazione separatamente innanzi ai giudici, diversamente competenti in relazione alla natura dei crediti.

### **3. Sull'origine del preavviso di fermo**

Si legge nell'ordinanza in commento che il preavviso di fermo è stato "*istituito con nota del 9 aprile 2003, n. 57413, disponendo che i concessionari, una volta emesso il provvedimento di fermo amministrativo del bene mobile registrato, ma prima di procedere alla iscrizione del medesimo, comunichino al contribuente moroso, che non abbia provveduto a pagare il dovuto entro sessanta giorni dalla notifica della cartella, un avviso ad adempiere al debito entro venti giorni, decorsi i quali provvederà a rendere operativo il fermo*".

Occorre rilevare che i dati legislativi, vecchi [32] e nuovi [33], non hanno mai espressamente parlato di preavviso di fermo. Inoltre nel passaggio dal vecchio impianto legislativo, che prevedeva l'emanazione di un provvedimento di fermo del veicolo a motore da parte della Direzione Regionale delle Entrate, su richiesta del concessionario, al nuovo impianto, che stabilisce l'emanazione diretta del provvedimento di fermo da parte del concessionario, è rimasto inalterato il quarto comma dell'art. 86 del D.P.R. n.602/1973, per cui "*con decreto del Ministero delle Finanze di concerto con i Ministri dell'Interno e dei Lavori Pubblici sono stabilite le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo*".

Vista la difficoltà di raccordare la novella dell'art. 86 del D.P.R. n.602/1973 con il D.M. n.503/1998, si era fortemente dibattuto sulla applicabilità o meno del citato D.M., al punto che il legislatore con l'art. 3, comma 41, del D.L. 30 settembre 2005, n.203, convertito, con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n.248, è intervenuto, per stabilire che "*le disposizioni dell'art. 86 del decreto del Presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 602 si interpretano nel senso che, fino all'emanazione del decreto previsto dal comma 4 dello stesso articolo, il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni relative*

*alle modalità di iscrizione e di cancellazione ed agli effetti dallo stesso considerati nel decreto del Ministero delle Finanze 7 settembre 1998, n. 503."*

In questo contesto legislativo opaco si inserisce la previsione del preavviso di fermo, che trova la sua fonte nel comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate – Ufficio relazioni esterne – del 9 aprile 2003, seguito, poi dalla risoluzione 9 gennaio 2006, n.2/E, consistente nell'atto che il concessionario invia al debitore moroso prima dell'iscrizione del fermo, contenente un invito a pagare le somme dovute nei successivi venti giorni, con l'avvertimento che in difetto *"il preavviso stesso assumerà il valore di comunicazione di fermo, senza ulteriore comunicazione."*

#### **4. L'ordinanza 11 maggio 2009 n. 10672**

Le Sezioni Unite con queste ordinanza ribadiscono [34] che la precedente esegesi [35] non può essere mantenuta, in quanto la volontà del legislatore è stata quella di escludere il fermo di beni mobili registrati dalla sfera tipica dell'espropriazione forzata, *"rafforzando l'idea, da alcuni sostenuta, che l'adozione dell'atto in questione si riferisca ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, che nel D.P.R. n. 602/1973, trova la propria tipizzante disciplina nel capo 2<sup>^</sup> del titolo 2<sup>^</sup>, mentre la disciplina del fermo di beni mobili registrati, non a caso, sarebbe dettata nel cap3<sup>^</sup>, del medesimo titolo"*.

Tali conclusioni conducono la Suprema Corte ad esprimere un ulteriore approfondimento evolutivo, ritenendole risolutive anche del fatto che il ricorso è stato presentato prima della novella legislativa, relativa all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 ad opera del D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25 *quinquies*, in quanto il fermo deve essere considerato riferibile ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria in relazione alla sua collocazione *"topografica"* nel sistema normativo. Pertanto il giudice ordinario, in base a questa impostazione, ha in materia tributaria giurisdizione in ordine alle sole controversie, attinenti alla fase dell'esecuzione forzata.

La novità della pronuncia attiene al fatto che il nucleo centrale della controversia riguarda l'impugnabilità del preavviso di fermo.

Ai sensi del D.M. 7 settembre 1998, n. 503, art. 4, comma 1, secondo periodo, che resta applicabile, giusta la disposizione di cui al D.L. n. 203 del 2005, art. 3, comma 41, convertito con modificazioni la L. n. 248 del 2005, fino all'emanazione del decreto ministeriale previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, comma 4, in ordine alle procedure per l'esecuzione del fermo amministrativo, ed in base alla nota n. 57413 del 9 aprile 2003 dell'Agenzia delle Entrate, nel caso di persistente inadempimento, *"il preavviso vale come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo"*. Sicché il preavviso è sostanzialmente l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo del bene mobile registrato.

La Corte colloca il preavviso all'interno di una sequela procedimentale, costituita dall'emanazione del provvedimento di fermo, dal preavviso e dall'iscrizione del provvedimento emanato, a cui si deve aggiungere l'eventuale revoca, qualora venga pagato il dovuto. Pertanto il preavviso ha lo scopo *"di assicurare, mediante una pronta conoscibilità del provvedimento di fermo, un'ampia tutela del destinatario del provvedimento emanato, svolgendo così una funzione analoga a quella dell'avviso di mora, e come tale non può non essere un atto impugnabile"*, in quanto:

1) come spesso accade l'avviso di mora potrebbe essere il primo atto, con cui il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una pretesa creditoria da parte dell'ente impositore, che ha interesse a contrastare;

2) è l'unico atto della sequela procedimentale del fermo amministrativo, valendo come comunicazione automatica dell'iscrizione del fermo, trascorsi inutilmente venti giorni dalla ricezione del preavviso.

Inoltre la Suprema Corte di Cassazione sostiene che *"il fatto che il preavviso di fermo amministrativo non compaia esplicitamente nell'elenco degli atti impugnabili nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, non costituisce un ostacolo, in quanto secondo un principio già affermato da questa Corte, e che il Collegio condivide, l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 25 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001.*

*Con la conseguenza che deve ritenersi impugnabile ogni atto che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (v. Cass. nn. 21045 del 2007, 27385 del 2008)".*

In estrema sintesi l'ordinanza poggia l'autonoma impugnabilità del preavviso di fermo, relativo a crediti tributari su tre motivazioni:

1) il preavviso di fermo è l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo;

2) il preavviso si colloca all'interno di una sequela procedimentale e pertanto è atto amministrativo vero e proprio;

3) l'elencazione degli atti autonomamente impugnabili, indicata nell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, va interpretata in senso estensivo sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.) sia per il fatto che il fermo deve essere considerato riferibile ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria in relazione alla sua collocazione *"topografica"* nel sistema normativo, risolvendo in questo modo la questione, relativa al fatto che il ricorso era stato presentato prima della novella legislativa, introdotta dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25 *quinquies*, che ha inserito nell'elencazione degli atti impugnabili *ex art. 19 del D.Lgs. 546/1992* anche i fermi e le ipoteche.

Dunque dalla lettura dell'ordinanza si evince che il preavviso ha natura di provvedimento amministrativo e come tale deve essere validamente notificato, motivato e sottoscritto, a pena di illegittimità dell'atto emanato.

Occorre rilevare che il richiamo all'art. 100 c.p.c. risulta essere sovrabbondante in materia tributaria, in quanto l'interesse ad agire è assorbito nell'espressa previsione, relativa all'autonoma impugnabilità *ex art. 19 del D.Lgs. 546/1992* ovvero *"la sussistenza dell'interesse ad impugnare il preavviso è già normativamente predeterminata"* [36].

Tuttavia il richiamo all'interesse ad agire, fatto dalle Sezioni Unite, ha una valenza più ampia rispetto alle controversie tributarie, relative ai preavvisi di fermo, visto e considerato che l'art. 19 del D.Lgs. 546/1992 non opera direttamente in materia extratributaria.

In relazione a preavvisi di fermo, riferibili a crediti extratributari, la Suprema Corte in precedenti pronunce [37] ha sostenuto che la comunicazione preventiva del fermo da parte del concessionario (ora agente della riscossione) non reca menomazione al patrimonio del destinatario, in quanto lo stesso, fino a quando il fermo non sia iscritto nei pubblici registri mobiliari, non impedirebbe il libero uso dell'autoveicolo e non sarebbe quindi esperibile alcuna azione di accertamento negativo nei confronti del creditore procedente, contro il quale l'azione giudiziaria sarebbe quindi proponibile solo dopo l'avvenuta esecuzione del fermo.

Come è noto ai fini della sussistenza dell'interesse ad agire, che deve essere concreto ed attuale e che costituisce condizione dell'azione, il cui difetto è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado, vi deve essere una situazione di oggettiva pregiudiziale incertezza riguardo alle controversie, relative all'esistenza o meno di un diritto o di un rapporto giuridico, non essendo indispensabile l'avvenuta lesione del diritto, essendo sufficiente anche la sola lesione potenziale, costituita dal pericolo attuale di subirla [38].

Pertanto le Sezioni Unite implicitamente chiariscono che il precedente indirizzo della Suprema Corte non può essere più seguito, visto il loro riconoscimento dell'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c., ogni qualvolta il destinatario della misura cautelare di fermo sia posto a conoscenza della pretesa creditoria dell'ente impositore anche solo attraverso la ricezione della notizia, avuta tramite il preavviso di fermo, e quindi ancor prima che il fermo sia eseguito.

## 5. Conclusioni

Con l'ordinanza n. 10672 dell'11 maggio 2009 le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione si sono pronunciate espressamente in tema di fermi amministrativi di veicoli, disposti dall'agente della riscossione ex art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, riconoscendo l'autonoma impugnabilità del c.d. preavviso di fermo.

La decisione si basa essenzialmente su tre motivazioni:

- 1) il preavviso di fermo è l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo;
- 2) il preavviso si colloca all'interno di una sequela procedimentale e pertanto è atto amministrativo vero e proprio;
- 3) l'elencazione degli atti autonomamente impugnabili, indicata nell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, va interpretata in senso estensivo sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.) sia per il fatto che il fermo deve essere considerato riferibile ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria in relazione alla sua collocazione "*topografica*" nel sistema normativo, risolvendo in questo modo la questione, relativa al fatto che il ricorso era stato presentato prima della novella legislativa, introdotta dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 25 *quinquies*, che ha inserito nell'elencazione degli atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. 546/1992 anche i fermi e le ipoteche.

Va sottolineato lo sforzo interpretativo della Suprema Corte, relativo all'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c., che ha il destinatario del provvedimento cautelare di preavviso di fermo.

Tale richiamo all'interesse ad agire assume una valenza importante per l'impugnabilità di preavvisi di fermo, relativi a crediti extratributari, in quanto, mentre in materia tributaria l'interesse ad agire è predeterminato per legge ex art.19 del D.Lgs. 546/1992, in materie non tributarie il citato art. 19 non è direttamente applicabile e non vi è alcuna norma che prevede espressamente l'impugnazione di preavvisi di fermo.

Ai fini della determinazione della giurisdizione del giudice adito occorre che questi valuti se alla base della misura cautelare vi sia un credito tributario o meno, in quanto – ad esempio – la giurisdizione del giudice tributario, in base all'art. 102, co. 2, della Costituzione deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto, pena la violazione del dettato costituzionale, relativo al divieto di istituire giudici speciali con la conseguenza che in materia di fermo il giudice tributario potrà conoscere delle relative controversie in quanto le stesse siano attinenti ad una pretesa tributaria.

Pertanto il destinatario della misura cautelare potrà:

- nel caso in cui il ricorso non sia stato originariamente proposto innanzi al giudice competente in relazione alla natura dei crediti, posti a fondamento del procedimento di fermo, riassumere il giudizio dinnanzi al giudice giurisdizionalmente competente, operando in tale ipotesi la "*translatio iurisdictionis*" ovvero la possibilità di trasferire il processo davanti al giudice, dotato della giurisdizione declinata dal giudice adito, senza determinare la perdita dell'azione, posto che siano stati comunque rispettati i termini per l'impugnabilità, stabiliti a pena di inammissibilità del ricorso dinnanzi al giudice giurisdizionalmente competente. In tal caso il giudice adito deve separare le cause e trattenere quella, sulla quale ha giurisdizione, rimettendo la restante al giudice competente;
- proporre l'impugnazione separatamente innanzi ai giudici diversamente competenti in relazione alla diversa natura dei crediti.

Inoltre, avendo il preavviso di fermo natura provvedimento, tale misura deve essere motivata sia in rapporto alla sussistenza di un interesse pubblico prevalente sull'interesse privato alla libera disponibilità del bene sia in relazione alla proporzione tra l'entità del credito tributario da riscuotere ed il sacrificio che viene imposto al privato con la temporanea sottrazione della disponibilità giuridica del bene secondo criteri di proporzionalità e di adeguatezza, dovendo l'amministrazione rispettare il principio della graduazione della misura cautelare.

Infine l'oggetto del giudizio tributario, qualora non siano stati impugnati gli atti presupposti nei termini di legge, verte su questioni attinenti alla regolarità formale e sostanziale della misura adottata e non alla fondatezza della pretesa, che ha dato luogo al provvedimento di fermo, essendo gli atti prodromici autonomamente impugnabili per vizi propri con la conseguenza che, se non opposti singolarmente nei termini, tali atti si consolidano. Viceversa l'invalidità della notificazione degli atti necessariamente presupposti consente la proposizione del ricorso cumulativo, potendo entrare nel merito della pretesa creditoria dell'ente impositore, e giustifica la richiesta di annullamento del preavviso di fermo, in quanto non preceduto dalla rituale notifica degli atti, che ne costituiscono antecedenti necessari nella sequenza vincolata, che caratterizza l'esercizio della funzione impositiva.

## Note

[1] Cass., SS.UU., n. 3001 del 8 febbraio 2008: in tale sentenza si legge testualmente: *"la circostanza che la cartella esattoriale non contenga una puntuale indicazione della fonte del credito fatto valere con la cartella stessa può indurre il destinatario in un errore scusabile; rendere inidoneo l'atto a determinare il decorso dei termini di impugnazione (cfr. la sentenza di questa Corte n.21045 del 8 ottobre 2007) o costituire fonte di responsabilità per il concessionario"*.

[2] Cass., SS. UU., Ord. 31 gennaio 2006, n. 2053 e Cass., SS. UU., Ord. 23 giugno 2006 n. 14701.

[3] Cass., SS.UU., Ord. n.14831 del 5 giugno 2008.

[4] Tribunale di Novara, 12 maggio 2003, n. 388 e Tribunale di Bari, 7 maggio 2003, n. 1004- Banca dati BIG - IPSOA.

[5] Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, 28 maggio 2003 n. 397- Banca dati BIG - IPSOA.

[6] TAR Puglia, Ord, 5 marzo 2003, n. 216, in Rep. Foro It., 2003, voce "Giurisdizione civile", n. 177; TAR Abruzzo, Pescara 19 luglio 2004 n.704; TAR Puglia, Bari, Sez. I, 6 maggio 2004, n. 2065, 16 aprile 2003, n. 1764, 8 aprile 2003, n. 1812, 3 aprile 2003, n. 1567, TAR Puglia, Lecce, Sez. I, 7 luglio 2004, n. 4880; in senso contrario TAR Veneto, 15 gennaio 2003, n. 886- Banca dati BIG – IPSOA, TAR Emilia Romagna, 25 novembre 2003, n. 2516, TAR Calabria 20 giugno 2003, n. 2110, TAR Lombardia, 5 maggio 2003, n.1140, TAR Veneto, 30 gennaio 2003, n. 886. Inoltre è stata esclusa la sussistenza della giurisdizione amministrativa esclusiva, riconoscendola in capo al giudice, investito del procedimento (TAR Liguria, Ord. 25 marzo 2004, n. 195).

In accoglimento dell'istanza cautelare, sono stati ritenuti meritevoli di considerazione i motivi di appello incentrati sul difetto di giurisdizione amministrativa sotto il duplice profilo della inerenza della questione alla materia tributaria e dell'intervenuta decisione della Corte Costituzionale in tema di giurisdizione sui servizi (Cons. Stato, Sez. V, Ord. 24 settembre 2004, n. 4356); inoltre decidendo sul merito, è stata declinata la giurisdizione amministrativa nelle controversie aventi ad oggetto provvedimenti di fermo (Cons. Stato, Sez. V, Sent. 13 settembre 2005, n. 4689).

[7] Cons. Stato, Sez. VI, Ord. 13 aprile 2006 n. 2032.

[8] Comm. Trib. prov. di Caserta, Sez. XV, Sent. 24 settembre 2007 (17 settembre 2007), n. 270. 9 Cons. Stato, Sez. VI, Ord. 13 aprile 2006 n. 2032.

[9] Cons. Stato, Sez. VI, Ord. 13 aprile 2006 n. 2032.

[10] S.M. Messina: *"Questioni aperte in tema di giurisdizione su fermi ed ipoteche a garanzia di crediti non tributarî"* – Corriere Tributario n. 6/2008 – pag. 474 e ss.

[11] Cass. Civ., SS. UU., 11 febbraio 2008 n. 3171.

[12] M. Buzzone: *"I fermi di veicoli e le iscrizioni ipotecarie sono atti impugnabili"* Corriere Tributario n. 37 – 2006.

[13] SS. UU., 26 febbraio 2004 n. 3877

[14] SS. UU., 10 febbraio 2006 n. 2888.

La Corte di Cassazione ha altresì riconosciuto l'appartenenza alla giurisdizione tributaria delle controversie:

- sulle cd. tasse di scopo (Cass., SS.UU., 11 febbraio 2008, n. 3171);

- sulle sanzioni per l'utilizzo di lavoro nero (Cass., SS.UU. 10 febbraio 2006, n. 2888);

- in relazione agli atti "neutri", quali: le iscrizioni di ipoteche e i fermi di beni mobili registrati (Cass., SS.UU., 11 febbraio 2008, n. 3171);
  - sugli atti che presentino natura mista (Cass., SS.UU., 11 febbraio 2008, n. 3171; Cass., 14 giugno 2007, n. 13902, cit.; Cass., SS.UU., 23 novembre 2007, n. 24398, in *Foro it.*, 2008, I, col. 823, con osservazioni di Anecchino e in *Banca Dati BIG*, IPSOA);
  - sui contributi previdenziali e assistenziali obbligatori (Cass., SS.UU., Ord., 9 gennaio 2007, n. 123, GTGiurisprudenza Tributaria n. 5/2007, pag. 421, con commento di Buttus, "Ricostruzione della nozione di tributo nell'acquisita unità della giurisdizione tributaria"; Id., SS.UU., 11 febbraio 2008, n. 3171);
  - sulla richiesta di valutazione di impatto ambientale (Cass., SS.UU., 16 aprile 2007, n. 8956, in *il fisco* n. 19/2007, pag. 2834);
  - sui contributi consortili (Cass., SS.UU., 28 giugno 2006, n. 14863, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1, II, pagg. 23 ss., con commento di Viotto, "Sulla natura tributaria dei contributi spettanti ai consorzi di bonifica");
  - sui diritti aeroportuali (Cass., SS.UU., 17 ottobre 2006, n. 22245, in *il fisco* n. 46/2006, pag. 7171).
- [15]** Russo: "*Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*", Milano, 2005 – pag. 22.  
 Dominici: "*Determinazione della natura tributaria della lite mediante ragioni di connessione in senso ampio*" – GTGiurisprudenza Tributaria n. 11/2007, pag. 931 e ss. Glendi: "*Processo – XII) processo tributario*", in Enc. Giur., Roma, 2005, pag. 2: "*la giurisdizione delle Commissioni tributarie sulle sanzioni va circoscritta a tutte, e soltanto, quelle attinenti alla materia tributaria*".  
 Cantillo: "*Aspetti problematici dell'istituto della giurisdizione generale tributaria*" – Rass. Trib. n. 3/2002, pag. 805.  
 Pistoleri: "*Le nuove materie attribuite alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie*" – Giur. Imp., 2002, pag. 1497 ss.  
 Lovisolo: "*Osservazioni sull'ampliamento delle giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*" – *Dir. prat. trib.*, 2006, pag. 1057.
- [16]** Cons. Stato, Sez. VI, Ord. 13 aprile 2006 n. 2032.
- [17]** Corte Cost., Ord. n. 395 del 2007; Corte Cost., Ord. n. 427, n. 94, n.35 e n. 34 del 2006.
- [18]** Cass., SS.UU. 10 febbraio 2006 n. 2888 (con commento di M- Basilavecchia in *Corriere Tributario* n. 17/2006 pag. 1347 e con commento di E. Di Roma in *GT-Riv. Giur. Trib.* n. 6/2006 pag. 479 <<Permangono le divergenze in tema di giurisdizione e sanzioni amministrative "comunque irrogate da uffici finanziari">>; Cass. SS.UU.14 giugno 2007 n. 13902, con commento di G. Alemanno in *Corriere Tributario* n. 38/2007 e con commento di R. Dominici in *GT-Riv. Giur. Trib.* n. 11/2007, <<*Determinazione della natura tributaria della lite mediante ragioni di "connessione in senso ampio"*>>; Cass., SS.UU. 11 febbraio 2008 n. 3144 e Cass., SS.UU. 11 febbraio 2008 n.3171 con commento di E. De Roma in *GT-Riv. Giur. Trib.* n. 7/2008 pag. 606, <<*Epilogo della giurisdizione tributaria sulle sanzioni non tributarie (nonostante le resistenze delle Sezioni Unite)*>>.
- [19]** C. Glendi: "*Ricomposto il contrasto tra SS. UU. e Corte Costituzionale sui limiti della giurisdizione tributaria*" – *Corriere Tributario* 29/2008 pag. 2353 e ss.
- [20]** Cass., SS.UU., 5 giugno 2008, n. 14831.

- [21] C. Glendi: *"Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario"* – Corriere Tributario 29 giugno 2009 – pag. 2083 e ss.
- C. Glendi: *"Ricomposto il contrasto tra SS.UU. e Corte Costituzionale sui limiti della giurisdizione tributaria"* – Corriere Tributario 21 luglio 2008 n.29 – pag. 2353 e ss..
- C. Glendi: *"Fermi e ipoteche per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e di traslatio"* – GT-Rivista di giurisprudenza tributaria n. 11/2007 – pag. 971 e ss..
- C. Glendi: *"Manovra-Bis e giurisdizione tributaria"* – GT-Rivista di giurisprudenza tributaria n.9/2006 – pag. 741 e ss. L'autore ritiene che nella legislazione previgente è insita l'autonoma impugnabilità dei fermi e delle iscrizioni ipotecarie.
- [22] C. Glendi: *"Ricomposto il contrasto tra SS. UU. e Corte Costituzionale sui limiti della giurisdizione tributaria"* – Corriere Tributario n.29/2008 pag. 2359.
- [23] C. Glendi: <<*"Verso "la Suprema Corte della giurisdizione tributaria"*>> - Dir. Prat. Trib., 2007, I, pag. 725 ss, in specie a pagg. 728 ss.
- [24] Cass., SS.UU., 5 giugno 2008, n. 14831: la sentenza tra l'altro afferma che i contributi INPS per assicurazioni sociali dei lavoratori dipendenti non hanno natura tributaria.
- [25] Cass., SS.UU., 22 febbraio 2007, n.4109.
- [26] Corte Costituzionale, sent. 12 marzo 2007, n. 77.
- [27] C. Glendi: <<*"Fermi" ed "ipoteche" per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e di "translatio"*>> – GTRivista di Giurisprudenza Tributaria n. 11/2007, pag.986.
- [28] Cass., SS.UU., 28 febbraio 2007, n. 4636.
- [29] F. Tesaurò: *"Profili del giudicato tributario"* – Boll. Trib.n. 11/2008, pag. 869. M. Nussi e S Buttus: <<*Il ridimensionamento del "giudicato" esterno nei limiti della "specificità tributaria"*>> . Corriere Tributario n. 26/2008, pag. 2019.
- [30] C. Glendi: *"L'oggetto del processo tributario"*, Padova, 1984, pag. 137, nota 224.
- [31] C. Glendi: <<*"Fermi" ed "ipoteche" per crediti non tributari e problemi di giurisdizione e di "translatio"*>> – GTRivista di Giurisprudenza Tributaria n. 11/2007.
- [32] Art. 91 bis del D.P.R. n.602/1973, integrato dal D.M. 7 settembre 1998, n.503.
- [33] Con l'abrogazione dell'art.91 bis ad opera dell'art.16 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n.46, in vigore dal 1° luglio 1999 e con la contestuale introduzione dell'art. 86 del D.P.R. n.602/1973 il fermo dei beni mobili registrati cambia volto.
- [34] Così come hanno stabilito con la precedente Ord. n. 14831 del 2008.
- [35] Cass., SS.UU., Ord. Nn.2053 e 14701 del 2006: secondo cui il fermo sarebbe un atto preordinato all'espropriazione forzata, quale mezzo di realizzazione del credito, e quindi di competenza del giudice ordinario, essendo il rimedio del fermo regolato da norme collocate nel titolo 2<sup>a</sup> sulla riscossione coattiva delle imposte e pertanto si inserisce nel processo di espropriazione forzata esattoriale, quale mezzo di realizzazione del credito.
- [36] C. Glendi: *"Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario"* – Corriere Tributario 29 giugno 2009 – pag. 2088.
- [37] Cass. Civ., Sez. II, 14 aprile 2009 n. 8890; Cass. Civ., Sez. II, 23 luglio 2008 n.20301.
- [38] C. Consolo: *"Codice di Procedura Civile annotato"*, I, IPSOA, 2007 pag. 892 e ss. 10