

Rivista Trimestrale di Diritto Tributario

Tax Law Quarterly

Comitato di direzione

- Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra
Lorenzo del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari
Maria Cecilia Fregni, Alessandro Giovannini
Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini
Salvatore Muleo, Franco Paparella
Livia Salvini, Loris Tosi



Comitato di direzione

Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra, Lorenzo del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari, Maria Cecilia Fregni, Alessandro Giovannini, Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini, Salvatore Muleo, Franco Paparella, Livia Salvini, Loris Tosi

Comitato scientifico dei revisori

Niccolò Abriani, Francisco Adame Martinez, Antonia Agulló Agüero, Jacques Autenne, Mauro Beghin, Pietro Boria, Marc Bourgeois, Andrea Carinci, Giuseppe Cipolla, Silvia Cipollina, Andrea Colli Vignarelli, Gianluca Contaldi, Daria Coppa, Giacinto Della Cananea, Adriano Di Pietro, Augusto Fantozzi, Andrea Fedele, Luigi Ferlazzo Natoli, Stefano Fiorentino, Guglielmo Franson, Gianfranco Gaffuri, Franco Gallo, Cesar Garcia Novoa, Alfredo Garcia Prats, Daniel Gutman, Pedro H. Herrera Molina, Manlio Ingrosso, Enrico Laghi, Salvatore La Rosa, Carlos Lopez Espadafor, Raffaello Lupi, Jacques Malherbe, Enrico Marellò, Gianni Marongiu, Enrico Marzaduri, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina, Marco Miccinesi, Salvo Muscarà, Mario Nussi, Carlos Palao Taboada, Leonardo Perrone, Raffaele Perrone Capano, Franco Picciaredda, Francesco Pistolesi, Ana María Pita Grandal, Gianni Puoti, José A. Rozas Valdés, Claudio Sacchetto, Salvatore Sammartino, Roman Seer, Maria Teresa Soler Roch, Roberto Schiavolin, Paolo Stancati, Dario Stevanato, Giuliano Tabet, Francesco Tesauero, Giuseppe Tinelli, Edoardo Traversa, Antonio Uricchio, Juan Enrique Varona Alabern, Marco Versiglioni, Giuseppe Zizzo, Bjorn Westberg

Comitato di redazione

Antonio Viotto (coordinatore), Ernesto Bagarotto, Gianluigi Bizioli, Susanna Cannizzaro, Pier Luca Cardella, Anna Rita Ciarcia, Marco Di Siena, Stefano Dorigo, Antonio Marinello, Pietro Mastellone, Michele Mauro, Annalisa Pace, Damiano Peruzza, Federico Rasi, Laura Torzi, Caterina Verrigni

Tutti i contributi pubblicati nella Rivista sono stati sottoposti alla valutazione collegiale da parte del Comitato di direzione e alla revisione anonima da parte di due dei componenti del Comitato scientifico dei revisori, in base all'apposito Regolamento (consultabile sul sito www.giappichelli.it/Home/riviste10.aspx?codice=R10)

Amministrazione: presso la casa editrice G. Giappichelli, via Po 21 – 10124 Torino

GLI AUTORI E I REVISORI

Fabrizio Amatucci

Professore ordinario di Diritto tributario, Seconda Università degli Studi di Napoli

Susanna Cannizzaro

Dottore di ricerca in Diritto tributario, Università Sapienza di Roma

Barbara Denora

Dottore di ricerca in Diritto tributario, Università Sapienza di Roma

Carlos María López Espadafor

Catedrático de Derecho financiero y tributario, Universidad de Jaén

Antonio Marinello

Ricercatore di Diritto tributario, Università di Siena

Rossella Miceli

Ricercatore confermato e Professore aggregato di Diritto tributario, Università Sapienza di Roma

Ludovico Nicòtina

Ricercatore di Diritto tributario, Università di Messina

Federico Rasi

Professore a contratto di Diritto tributario, Università degli Studi del Molise

Giuseppe Rocco

Cultore di Diritto tributario, Università di Salerno

Virginia Scalera

Dottoranda in Scienze giuridiche-Diritto tributario, Università G. D'Annunzio di Chieti-Pescara

*La revisione dei contributi pubblicati è stata effettuata da: **Pietro Boria** (Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Foggia); **Gianluca Contaldi***

R D DOTTRINA

SOMMARIO:

- F. Amatucci**, Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente (*The overcoming of proofs' preclusions and the enlargement of taxpayer's right of defense*)
- S. Cannizzaro**, Permuta, operazioni permutative e *datio in solutum* tra normativa europea e disciplina interna (*Barter, permutations and giving in payment between European and national discipline*)
- B. Denora**, Spunti sulla nozione di attività economica degli enti pubblici in ambito IVA (*Remarks on the notion of economic activity of public bodies in the field of VAT*)
- C.M. López Espadafor**, Aspectos críticos de los impuestos locales en España (Aspetti critici delle imposte locali in Spagna – *Critical issues of local taxes in Spain*)
- A. Marinello**, I profili fiscali del fondo patrimoniale della famiglia (*Tax issues related to family trust*)
- L. Nicòtina**, Il contraddittorio tributario in funzione deflattiva: una “premesa/promessa” che non può essere tradita (*Audi alteram partem in tax proceedings as a tool for reducing tax trials: an unbetrayable “premise/promise”*)
- F. Rasi**, La previdenza complementare tra Unione Europea e Stati Uniti d'America: a chi l'Italia accorda il miglior trattamento fiscale? (*Supplementary social security plans between the European Union and the United States of America: whom does Italy grant the best tax treatment to?*)
- G. Rocco**, Diritto alla rateizzazione dei tributi: un bilanciamento tra la tutela del contribuente e l'interesse erariale (*The right to pay taxes by instalments: reaching a balance between taxpayer's protection and fiscal interest*)

Giuseppe Rocco

DIRITTO ALLA RATEIZZAZIONE DEI TRIBUTI:
UN BILANCIAMENTO TRA LA TUTELA
DEL CONTRIBUENTE E L'INTERESSE ERARIALE

THE RIGHT TO PAY TAXES BY INSTALMENTS:
REACHING A BALANCE BETWEEN TAXPAYER'S PROTECTION
AND FISCAL INTEREST

Abstract

La rateizzazione è oramai diventata una modalità ordinaria e automatica per l'adempimento dell'obbligazione tributaria. Solo per i debiti iscritti a ruolo, quando gli importi superano cinquantamila euro, è necessario comprovare lo stato di difficoltà in base a dei parametri che, essendo di tipo numerico, consentono ad Equitalia di concedere l'agevolazione della rateizzazione in modo piuttosto rapido ed obiettivo.

Il regime della decadenza presenta profili di indubbio interesse e si è tentato di comprendere se l'essenzialità dei termini di pagamento delle rate sia strutturale o semplicemente funzionale, anche in considerazione della natura spesso provvisoria dei debiti iscritti a ruolo.

Parole chiave: agevolazione, rateizzazione, discrezionalità, diniego di agevolazione, ipoteca

The payment of taxes by instalments has become a standard and automatic way of performing the tax obligation. Even in case of taxes already entered in the tax rolls and exceeding the amount of fifty-thousand euros, Equitalia (i.e. the Italian tax collector agent) may grant the right to pay by instalments in a fairly quick and objective manner, taking into account numeric parameters that prove the taxpayer's difficulties in making the whole payment. Statute of limitations rules raise interesting issues, which are analysed in the article with the aim to understand whether the time limits for the payment of each instalment should be regarded as structural or functional, in light of the provisional nature of the debts recorded in the tax rolls.

Keywords: *payment of taxes by instalments, Tax Authorities' discretionary powers, statute of limitations, denial of tax breaks, mortgage*

SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. Le rateizzazioni automatiche. – 2.1. Le rateizzazioni automatiche gestite dall'Agenzia delle Entrate. – 2.2. Le rateizzazioni automatiche gestite da Equitalia. – 3. Le rateizzazioni di Equitalia subordinate alla situazione di difficoltà obiettiva e temporanea. – 3.1. Le rateizzazioni ordinarie: il potere funzionalmente vincolato dell'agente della riscossione ed i parametri numerici. – 3.2. Le rateizzazioni in proroga, le rateizzazioni straordinarie ed il regime transitorio. – 3.3. La decadenza e la remissione in termini. – 3.4. Gli effetti dell'istanza, l'istruttoria e l'onere della prova. – 3.5. Il fondato pericolo e le ipoteche per "assicurare la tutela del credito". – 4. La giurisdizione e la dialettica processuale. – 4.1. La giurisdizione: la natura di agevolazione tributaria. – 4.2. La dialettica processuale nel caso di impugnativa del diniego di rateizzazione. – 5. Conclusioni.

1. Premessa

La dilazione del debito tributario, a seguito delle diverse modifiche normative, ha assunto oggi una diversa connotazione, con particolare riferimento alla posizione giuridica del contribuente; inoltre la rinnovata disciplina ha inciso su diversi principi e questioni come quelli dell'interesse fiscale, del rispetto dell'integrità patrimoniale del contribuente e della impugnabilità del provvedimento di diniego.

La rateizzazione, il cui massiccio uso si giustifica ancora di più alla luce dell'attuale quadro economico¹, è oramai un istituto maturo e molto flessibile, rappresentando un'ottima sintesi per il contemperamento dei contrapposti interessi, del contribuente e dell'Amministrazione, soprattutto quando

¹ La rateizzazione riguarda tutti gli enti pubblici dello Stato. Infatti, al di fuori dell'ambito strettamente tributario, l'art. 1 del D.L. n. 16/2012 dispone che tutti gli enti pubblici dello Stato «... possono, su richiesta del debitore, che versi in situazioni di obiettiva difficoltà economica, ancorché intercorra contenzioso con lo stesso ovvero lo stesso già fruisca di una rateizzazione, riconoscere al debitore la ripartizione del pagamento delle somme dovute in rate costanti, ovvero in rate variabili. La disposizione del precedente periodo non trova applicazione in materia di crediti degli enti previdenziali nei casi di ottemperanza ad obbligazioni derivanti da sanzioni comunitarie».

Un primo tentativo, funzionale allo scopo che precede, è stato perseguito dal legislatore con l'istituto della transazione fiscale, attraverso il quale il consolidamento del debito, vale a dire la sua quantificazione "condivisa", "definitiva" e non "provvisoria", ha proprio la finalità di velocizzare la determinazione del *quantum*, attribuendo la giusta rilevanza ed il giusto peso ai crediti dell'Erario, rispetto a quelli degli altri creditori, e ciò allo scopo di evitare che la fine della vita di una impresa possa dipendere da un credito la cui esistenza è ancora *sub iudice*.

Una seconda disciplina, ovvero quella delle ipoteche sulla casa di abitazione, che all'art. 76 del D.P.R. n. 602/1973 prevedeva un doppio limite ai fini dell'iscrizione ipotecaria in funzione della contestabilità o meno del credito sottostante, è stata però poi abrogata.

In siffatto contesto normativo, si ritiene che la disciplina della dilazione sia uno dei rimedi più efficaci per aggirare la predetta questione, costituendo parallelamente strumento di effettiva tutela del principio dell'integrità patrimoniale del contribuente.

¹¹⁸ Su tale aspetto, LA ROSA, *Riparto delle competenze*, cit., p. 581, nell'auspicare una revisione della disciplina delle riscossioni provvisorie, ritiene che ad esse debba guardarsi come misure amministrative cautelari per preservare l'interesse fiscale da impugnazioni più o meno pretestuose o dettate da intenti meramente dilatori; quindi tali misure dovrebbero essere regolate in modo da assicurare quella flessibilità che è tipica delle misure cautelari.