

L'ESECUZIONE FORZATA TRIBUTARIA

Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Catania

24-25 NOVEMBRE 2023

L'effetto espansivo delle vicende dell'atto impositivo sugli atti dell'esecuzione

Abstract di F. Dian

Nell'esecuzione forzata tributaria, così come avviene nell'esecuzione forzata civilistica, vige il principio *nulla executio sine titulo*, e quindi l'esecuzione forzata deve essere sempre supportata da un titolo esecutivo, che deve esistere dall'inizio alla fine del relativo procedimento.

Tuttavia, nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria, tale principio deve necessariamente essere declinato diversamente rispetto all'esecuzione forzata civilistica, per tenere conto del fatto che il procedimento tributario è costituito e scandito da una precisa sequenza procedimentale e che il titolo esecutivo viene formato direttamente dall'Amministrazione finanziaria (cd. "autotutela esecutiva").

Paradigmatico di tale differente declinazione è proprio il fenomeno delle vicende processuali del titolo esecutivo e delle relative conseguenze sugli atti dell'esecuzione forzata.

Ciò nonostante che le due tipologie di esecuzione siano accomunate dall'applicabilità del cd. "effetto espansivo esterno" di cui all'art. 336, comma 2, c.p.c., in base al quale la riforma o la cassazione di una sentenza spiega effetti anche al di fuori del giudizio in cui è stata pronunciata, ed in particolare sugli atti da essa dipendenti. Tra questi vi sono anche gli atti dell'esecuzione forzata il cui titolo esecutivo era oggetto proprio del giudizio in cui è stata pronunciata la sentenza riformata o cassata.

Per contro, in campo civilistico, per dottrina e giurisprudenza costituisce principio assodato la legittimità della successione o trasformazione del titolo esecutivo, senza che tali fenomeni possano caducare gli atti dell'esecuzione forzata, quanto meno nel caso in cui il titolo esecutivo non venga annullato integralmente.

In altri termini, se il titolo esecutivo muta durante l'esecuzione forzata, quest'ultima prosegue senza soluzione di continuità, senza pregiudizio per gli atti esecutivi compiuti.

Tale principio è stato affermato a partire dalla generalizzazione della regola prevista per il decreto ingiuntivo ai sensi dell'art. 653, comma 2, c.p.c. secondo cui, allorché il titolo esecutivo venga modificato dalla sentenza che conferma, almeno in parte, tale titolo, la sentenza diviene a sua volta titolo esecutivo, senza soluzione di continuità rispetto al decreto ingiuntivo, con espressa salvezza degli atti di esecuzione già compiuti.

Come ricostruito in maniera chiara dalla Corte di Cassazione, *“la norma del capoverso dell’art. 653 c.p.c., sebbene dettata in materia di opposizione a decreto ingiuntivo, costituisce espressione di un principio generale valido per tutte le ipotesi in cui un provvedimento giurisdizionale provvisoriamente esecutivo, posto in esecuzione, venga modificato solo quantitativamente da un successivo provvedimento anch’esso esecutivo, sicché, iniziata l’esecuzione in base a sentenza di primo grado munita di clausola di provvisoria esecuzione, ove sopravvenga sentenza di appello che riformi la precedente decisione in senso soltanto quantitativo, il processo esecutivo non resta caducato, ma prosegue senza soluzione di continuità, nei limiti fissati dal nuovo titolo e con persistente efficacia, entro gli stessi, degli atti anteriormente compiuti, ove si tratti di modifica in diminuzione, o nei limiti del titolo originario qualora la modifica sia in aumento, nel qual caso, il creditore ha l’onere di dispiegare intervento, in base al nuovo titolo esecutivo costituito dalla sentenza di appello”* (Cass., sez. III, 18 aprile 2012, n. 6072).

Nell’esecuzione forzata tributaria, invece, in caso di annullamento parziale dell’atto impositivo / titolo esecutivo, il fenomeno di successione o trasformazione non si verifica automaticamente.

In altri termini, una volta che l’atto impositivo è stato annullato in parte da una sentenza, l’esecuzione forzata non può proseguire *sic et simpliciter* e tanto meno essa, se non ancora cominciata, può essere immediatamente attivata sulla base della parte di atto impositivo che è stata confermata.

In tali casi, invero, l’esistenza di una sequenza procedimentale prevista *ex lege* a tutela del contribuente e della stessa legalità dell’azione amministrativa prevale e occorre quindi che l’Amministrazione finanziaria notifichi al contribuente un ulteriore atto, che rifletta il contenuto decisorio della sentenza emessa e intimi il pagamento della somma dalla stessa rideterminata, prima di poter procedere con l’esecuzione forzata.

Ciò è quanto previsto espressamente per l’accertamento impositivo dall’art. 29, comma 1, lett. a), secondo periodo, d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, secondo cui *“l’intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dell’imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ai sensi dell’articolo 8, comma 3-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dell’articolo 48, comma 3-bis, e dell’articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dell’articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nonché in caso di definitività dell’atto di accertamento impugnato. In tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata”*.

Nonostante quanto sopra, ci sono state diverse “fughe in avanti” della Corte di Cassazione la quale, seppure riferendosi a casi relativi all’iscrizione a ruolo (al di fuori quindi della

normativa sull'atto impositivo), tende ad applicare la giurisprudenza prevista per l'esecuzione civilistica all'esecuzione tributaria.

In particolare, la Corte di Cassazione ha già riconosciuto la possibilità che, a fronte di un atto impositivo parzialmente annullato, tale atto continui a svolgere la funzione di titolo esecutivo, seppur limitatamente alla parte non annullata (Cass. civ., sez. V, ord. 13 dicembre 2021 n. 39660 e ord. 15 dicembre 2021, n. 40169), così legittimando anche atti di esecuzione forzata fondati sulla base di esso, senza attendere la notifica al contribuente di un atto rideterminativo della pretesa, in violazione della sequenza procedimentale prevista *ex lege*.

Tale orientamento giurisprudenziale è stato giustificato dalla Corte *“in ragione della natura di impugnazione-merito del processo tributario, e del rispetto dei principi del giusto processo diretti a contenere i tempi della giustizia di cui all'art. 111 Cost., art. 47 CDFUE e art. 6 CEDU* (così la già citata Cass., sez. V, ord. 13 dicembre 2021, n. 39660).

Al di là della natura del processo tributario (certamente non pacifica nel senso individuato dalla Cassazione, quanto meno in dottrina), seppure sia comprensibile l'interesse dell'Amministrazione a portare ad esecuzione il prima possibile la propria pretesa, si potrebbe dubitare del fatto che tale esigenza sia giustificata dal principio del giusto processo ovvero ancora dalla necessità di contenere i tempi della giustizia.

Ciò a maggior ragione se si considera che quella “giustizia” è stata prevista proprio a tutela del contribuente, anche in considerazione del fatto che, come già accennato nell'introduzione, a differenza del processo civile, l'Amministrazione forma in autonomia il proprio titolo esecutivo.

Occorre dunque approfondire e stabilire quale sia un equo bilanciamento degli interessi contrapposti in gioco. Siffatto aspetto potrebbe essere (forse) affrontato nell'ambito dell'attuazione della delega fiscale di cui alla l. n. 111 del 2023 dove, all'art. 18, è prevista la anche la riforma della riscossione tramite il potenziamento dell'avviso di accertamento impositivo.