

Il riparto di giurisdizione nelle controversie di riscossione

A. Fabbi

Sommario: 1. Premessa. Riparto del potere vs. forme del suo esercizio. - 2. (Relatività della nozione di) certezza del titolo esecutivo non giudiziale. I titoli esecutivi tributari. - 3. 3. La Consulta (“d’oggi”) e l’esecuzione forzata esattoriale. - 4. La Corte regolatrice dei conflitti e le sue recenti, pur solo apparenti, “soluzioni del problema”. - 4.1 *Contrasti*. - 4.2 *Soluzioni (?) Nel 2017*. - 4.3 ... *Soluzioni? Nel 2020*. - 5. Conclusioni.

1. Premessa

Il discorso che si intende fare qui sull’argomento che mi è stato assegnato deve muovere, mi sembra, dalla preliminare constatazione della azione congiunta ma poco o punto coordinata, nella – recente, su cui ci si concentrerà, ma anche antica– evoluzione legislativa e giurisprudenziale del riparto nella esecuzione esattoriale: di plurime e sovente contrapposte istanze, in diritto, ma soprattutto, dico sin da subito, in fatto.

Da queste ultime istanze “in fatto” conviene partire (il discorso è qui riassunto necessariamente *de minimis*, al netto di molte doverose rielaborazioni su cui si scriverà a tempo debito):

- poiché la riscossione dei tributi è esigenza sentita dallo Stato (italiano, come ogni altro), sempre nella storia e viepiù ad oggi, una riprova essendone, da noi, il dato percentuale, intorno a una decina, dei crediti totali affidati al riscossore ed effettivamente riscossi: totali, a metà 2020, di 1.400 miliardi ca.;
- ma anche l’obiettivo di un riparto giurisdizionale efficiente e misurato in relazione alle possibilità, tempo per tempo, dei diversi plessi, tutti peraltro “sofferenti”, ha giocato un notevole ruolo (seppur di esso, primo ed unico interprete dovrebbe essere il legislatore).

Venendo alle istanze *in iure*: si affiancano a (o affrancano da) quanto precede: i. i criteri di riparto legislativamente previsti; ii. esigenze di giustizia e tutela del diritto di azione costituzionalmente garantito (giusta l’insegnamento per cui, quantunque l’esistenza di situazioni giuridiche distinte, consacrata dall’art. 113 co. 1 Cost., autorizzi il legislatore a prevedere diversi sistemi e tecniche, va escluso che tra d.s. e i.l. si facciano differenze di pienezza ed effettività della tutela); iii. presunte esigenze di tenuta sistematica.

Senonché, su quest’ultimo aspetto, mutuando le parole di G. Verde, l’interprete è previamente ammonito a diffidare da ogni tentativo di ricostruzione in chiave di sistema della sfuggente materia indagata.

In realtà, il tentativo di tener salda una architettura complessiva parrebbe pur riuscito, specie nel caso di taluni autorevoli studiosi del diritto e del processo tributario. È però una architettura che, se fissa

chiari presupposti e schemi da seguire (la natura amministrativa della esecuzione tributaria, *rectius* della sede di formazione del titolo esecutivo che ne è alla base; la natura del processo tributario, ecc.), non è riuscita a contenere quelle superiori istanze in fatto indicate all’inizio.

Nel segno della tormentata genesi della giurisdizione tributaria, già dal d.p.r. n. 636/1972, da Corte Cost. 19 dicembre 1974, n. 287, ecc., il riparto nell’esecuzione esattoriale è stato oggetto anche di recente di confronto ai massimi livelli giurisdizionali: Sezioni Unite della Corte di Cassazione, Corte Costituzionale, oltre alla dottrina. Tale confronto, pare a chi scrive, si è mosso su due confini: quello dei “modi” della esecuzione (prima ancora di quello) del riparto di potere giurisdizionale in ordine al controllo di essa.

2. (Relatività della nozione di) certezza del titolo esecutivo non giudiziale. I titoli esecutivi tributari

L’esecuzione forzata esattoriale nessun nega esser modellata sulla scorta della più consolidata esecuzione forzata giurisdizionale; in epoca recente, si è poi ritenuto opportuno affidare certi suoi segmenti al controllo della a.g.o. L’evoluzione del riparto afferisce proprio alla maggior o minore estensione di codesti segmenti.

Come si insegna, la certezza del titolo esecutivo dovrebbe muovere dalla constatata improbabilità della contestazione del debitore, atta a giustificare la altrimenti insindacabile scelta discrezionale del legislatore. D’altra parte, esistono plurime nozioni di titolo esecutivo, diverse tra c.p.c. e leggi speciali, ed alla nozione di certezza si è sempre riconosciuta una sicura relatività.

Il discorso caratterizza in particolar modo la esecuzione forzata tributaria, inclusa tra i casi di titoli di formazione amministrativa per i quali il grado di certezza ritenuto dal legislatore sufficiente, ad un tempo, per consentire l’assoggettamento del debitore all’esecuzione e ritenere l’improbabilità della sua contestazione discende in teoria, non già oggettivamente dall’atto che lo incorpora, bensì dalla qualità del soggetto che, in esso qualificandosi creditore, lo ha formato.

Storicamente il titolo esecutivo nasce dal *judicatus* e poi si evolve, a quest’ultimo equiordinando il *confessus*.

La esecuzione esattoriale dell’ultimo ventennio non segue (come altre, né appieno) tale solco: i mezzi dati all’esattore, questo è evidente, mancano al comune creditore.

Non sono invero i più frequenti i casi in cui ad essere azionato sia un titolo esecutivo formatosi (*recte*: “con”fermatosi: la giurisprudenza sostiene che esso pre-esista, persino, al suo accertamento) per inoppugnabilità del provvedimento di accertamento o tantomeno per intervenuto giudicato, né quelli nei quali, a fondamento del titolo, risultano dichiarazioni *contra se* del debitore/contribuente. Spesso, invece, nella riscossione fondata sul ruolo (ma anche sugli atti in cui l’accertamento svolge altresì la funzione di riscossione, c.d. imposables), tutto è rimesso alla scelta dell’amministrazione finanziaria/riscossore, dando luogo ad un titolo di formazione assolutamente unilaterale: si pensi peraltro alla riscossione provvisoria, nonostante la pendenza della impugnazione del contribuente.

Nessun dubita della legittimità di tale speciale stato di cose, ma se così è, allora, neppure deve essere in dubbio che i modi di formazione del titolo esecutivo, *ergo* la esecutività dei provvedimenti del

Fisco, si spieghino in base ai connotati di tale ultimo soggetto ed al potere di coazione che gli compete. Ciò posto, diviene al contempo ed altresì evidente, però, trattarsi di titoli spesso “vacillanti” o “mutevoli” (meglio che cedevoli) essendo molte le vicende successive che ne possono determinare la caducazione (o, più precisamente, la eliminazione della valenza esecutiva, aperta spesso rimanendo la reiterazione dell’esercizio del potere), la temporanea sospensione, volgarmente “inutilizzabilità” come tale, ecc., ecc. Persino l’adempimento, tipico fatto dalla cui eccezione deriva l’accertamento della (sopravvenuta) inesistenza del diritto di agire *in executivis*, nel diritto tributario non avviene *sic et simpliciter* nelle due sole vesti di fatto estintivo totalmente o parzialmente/temporaneamente rilevante (a mo’ di *pactum de non exequendo*).

Gli atti dell’esecuzione forzata tributaria successivi a quelli prodromici sono da diversi anni modellati per rinvio al c.p.c. (ed anche per quelli prodromici non manca un possibile parallelismo): inoltre, non solo “per opportunità” ma anche perché vi si aprono evidenti ambiti colorati di diritto soggettivo pieno, mentre il controllo dei primi è rimesso *ratione materiae* al g.t., per i secondi, gli atti successivi/esecutivi, si rientra nella giurisdizione del g.o.

Le ragioni di questo ampliamento, oggi finanche maggiore, di spazi rilasciati all’a.g.o., *a posteriori*, potranno rinvenirsi in scelte “d’occasione” o più profondamente ricercare nel comune assunto che: la legge sin tanto è costituzionale e ragionevole fin tanto che appresti al creditore anche una pluralità di strumenti di tutela per aggredire il patrimonio del debitore, ma la sua validità dovrebbe vacillare quando invece, irrazionalmente, dalla legittima scelta del creditore si faccia discendere, per la pluralità che a questi è accordata, corrispondenti mezzi di reazione da parte del debitore non tutti della stessa consistenza, e quindi, altrimenti detto, obiettivamente maggiori o minori possibilità di difesa del debitore a seconda della insindacabile scelta del creditore.

3. La Consulta (“d’oggi”) e l’esecuzione forzata esattoriale

Suonerà facile o scontato segnalarlo oggi, ma si vuole comunque evidenziare che, date le premesse non ancora ordinate più sopra rammentate, era inevitabile che, *sooner or later*, un sistema pur speciale, soggettivamente giustificabile, istituzionalmente (in termini di politica economica) comprensibile, si sarebbe tuttavia scontrato col tema delle garanzie finalmente a queste soccombendo: ciò che all’evidenza prescinde dalle ricostruzioni in chiave amministrativa o giurisdizionale dell’esecuzione esattoriale o di sue singole fasi.

Non deve allora stupire che siasi giunti all’arresto di Corte Cost. n. 114/2018, come si è scritto “*il primo in senso positivo*” sul crinale del riparto della giurisdizione (quelli positivi, prima, in un insieme molto numeroso dove prevalevano i “no”, avevano sempre riguardato i modi, specie della sospensione, ma potevano forse collocarsi meno sul crinale). Come prima non stupiva il lettore, almeno non *a posteriori*, tra i vari interventi del legislatore, quello del 1999, con inserimento dell’art. 57 da ultimo dichiarato incostituzionale dalla Consulta e poi di lì a poco – era l’epoca del “giusto processo regolato dalla legge” – con la riforma di fine del 2001 che ha determinato riscrittura in senso ampliativo, ma soprattutto si direbbe di “chiarezza”, almeno negli intenti, della giurisdizione tributaria per come risultante dall’art. 2 d.lgs. n. 546/1992. Si pensi, a tale ultimo proposito, che ancora di recente, un attimo prima che i contrasti che oggi brevemente si descrivono si manifestassero, si era scritto che “*la lettera dell’art. 2 d.lgs. n. 546 ...*”, volendo relegare “*in posizione del tutto marginale*” il ruolo del giudice civile, “*dovrebbe contribuire a ridurre la frequenza delle controversie relative al riparto tra quest’ultimo (e più in generale tra i giudici degli altri comparti) ed il giudice tributario*”.

La Corte Costituzionale, censurando l’art. 57 d.p.r. n. 602, ha aperto generalmente alla proponibilità dell’opposizione *ex art.* 615 c.p.c. (prima vietata sul non detto assunto della necessaria deducibilità delle ragioni attinenti all’*an in executivis* nel processo a ciò deputato, che poi qui, per incidente, è pure rimesso ad altro plesso), volendo trattare della ipotesi “tipica” di sopravvenuto venir meno del diritto di procedere ad esecuzione per intervenuto pagamento, ma anche – si aggiunga – a “n.” casi di sopravvenuta pur solo temporanea improponibilità della azione esecutiva, ecc. Per la Consulta, infatti, la previsione della sola opposizione per impignorabilità non consentiva di ammetterla per quelle diverse ipotesi e la sua decisione è dunque e soltanto una decisione sui modi delle tutele, più che sul riparto, poiché essa soltanto ne ha estese, ma senza privare od accrescere l’assetto di potere giustiziale dell’una o dell’altra sponda.

Di là dei timori circa il possibile fraintendimento di quella apertura (anche al di là dei soli atti esecutivi giusta il persistente limite dell’art. 2), basti qui notare che non è un caso che, nella vigenza del vecchio testo, il problema fosse stato già avvertito da attenta dottrina, che aveva proposto di consentire comunque l’opposizione al g.o., in forma di ricorso al g.e., pur se ai soli fini di disporre la sospensione e, ogni qualvolta sfuggente il merito del giudizio dalla competenza giurisdizionale del g.o., traslarlo al g.t.: segno più manifesto, ancora, che la preoccupazione verteva e verte su modi e forme delle tutela, prima ancora che sul “chi” debba impartirla; lettura, quella or ora citata, preferibile rispetto alla idea di consentire forzatamente (come poi avvenuto nella giurisprudenza di legittimità: v. *infra*), la impugnazione/opposizione dell’atto esecutivo al g.t., contra il tenore testuale dell’art. 2 d.lgs. n. 546, ma abusando invece della (non pacifica, ed a sommosso avviso di chi scrive ben se ne comprendono le ragioni) invalsa lettura del successivo art. 19.

4. La Corte regolatrice dei conflitti e le sue recenti, pur solo apparenti, “soluzioni del problema”

Torniamo quindi adesso al riparto ed alla posizione della Corte di Cassazione, che, tra le varie, è, all’evidenza, quella più di tutte mossa dalle istanze in fatto che ho ricordato in premessa.

4.1 Contrasti

L’evoluzione celebrata con il descritto intervento *pro* contribuente della Consulta segue di poco l’insorgere di soluzioni difformi e criticate, in punto di allocazione della giurisdizione g.t./g.o.: prima ancora della fattispecie decisa dalle SSUU del 2017, il c.d. pignoramento “a sorpresa” e di cui a brevissimo, in molte altre, il più delle volte definite *pro* e meno volte a svantaggio della estensione del potere dei giudici tributari: per le sanzioni non tributarie (*pro*), dei crediti tributari già riconosciuti al contribuente (*contra*), sull’accertamento del credito tributario da espropriare (*pro*), le impugnazioni del preavviso di fermo (tortuosamente, infine, *pro*).

4.2 Soluzioni (?) Nel 2017

La sentenza delle Sezioni Unite della S.C., n. 13913 del 2017, ha regolato, in senso difforme a precedente giurisprudenza del Supremo Consesso, il caso quindi del pignoramento, ossia del processo esecutivo avviato, in assenza della previa notificazione (o della sua nullità, inesistenza, ecc.) del titolo. Trattavasi quindi di regolare (il potere di decidere su di) una ipotesi di opposizione agli atti,

successiva poiché ad esecuzione già avviata, facente leva su un vizio degli atti prodromici ed impugnando quello che ne fosse dipendente: che le Sezioni Unite hanno ritenuto, nel dubbio (ma dubbio invero poteva non sussistere, sol basandosi sul testo dell’art. 2 d.lgs. n. 546, la decisione dovendosi spiegare per quelle superiori istanze “in fatto”), di attribuire al g.t., così aprendo ad una sorta di opposizione “recuperatoria” di quella che, in via di impugnazione dinanzi allo stesso g.t., avrebbe potuto o dovuto riguardare il titolo invero mai messo a parte del soggetto passivo, ma senza poter cancellare le altre comunque parallele e, si direbbe, da coordinarsi.

È in questa soluzione che si annidano gli sviluppi problematici successivi e che, a dispetto della recente decisione della Corte Costituzionale, hanno destato, destano e desteranno le maggiori criticità applicative. Si è da più parti osservato che il giudice dotato del potere di decidere dovrebbe identificarsi in base all’atto impugnato e non in base ai motivi posti a fondamento della impugnazione, quando le SSUU del 2017 ritennero l’esatto contrario, tramite affermazioni non sempre condivisibili, come quando si disse che *“la omessa notificazione o la sua invalidità non integrano un vizio della cartella fintanto che non sia intervenuta la decadenza dal potere di procedere alla riscossione”* oppure che il pignoramento non preceduto dalla cartella *“integra il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l’interesse ad agire ai sensi dell’art. 100 c.p.c., rientra nell’ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell’art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (quale interpretato estensivamente dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte)”*. Non conviene qui soffermarsi sui vari equivoci che contraddistinguono la motivazione di quella pronuncia, su tutti che ben altri ha messo in luce sinora, quello della determinazione della giurisdizione in base come detto ai motivi, e non al *petitum*, ossia all’oggetto della richiesta (a tanto, si ripete, basterebbe la sola riserva al g.o., giusta l’art. 2 succitato, degli *“atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento”*). Basti dire ora che quel monito al rispetto dei principi di determinazione della *iurisdictio* non serviva per meri fini d’eleganza od ossequio alla tradizione, ma per cassare l’appiattimento, fatto dalle SSUU, della differenza tra opposizione agli atti proposta dinanzi al g.o. giusta un pignoramento nullo e impugnazione, dicono i giudici “recuperatoria” di quell’atto e pel suo tramite del precedente titolo, dinanzi al g.t.: non consistendo in ambedue i casi l’interesse alla paralisi della pretesa tributaria in ragione di un vizio incidente sulla continuità dell’*iter* procedimentale, poiché questo è il fine immediato ed unico della opposizione agli atti, ma è solo per incidente quello del giudizio tributario, nel quale d’altronde, proprio per essere mancata notizia del titolo, e tanto più se si ripensa, a nostro sommosso avviso, ai suoi particolarissimi modi di formazione, ben potranno aprirsi spazi estesi e “di merito” in quella apposita e soltanto in quella unica sede. Se la decisione venne altrove letta, ottimisticamente, come una svolta di chiarezza, è evidente però che ben si era d’altro canto avvertito come le motivazioni su cui essa si basava avrebbero potuto condurre ad esiti altamente incerti.

L’apertura fatta all’epoca dalle Sezioni Unite può dunque misurarsi con quanto si diceva di sopra: quando la cartella sia mancata, l’iniziativa è tanto più “unilaterale” di quanto non sia già di norma: se è vero, come è vero, che al pignoramento successivo ad essa si deve poter reagire a parità di mezzi cioè anche dinanzi al g.o., sostenere l’esclusiva giurisdizione del g.t. lascia all’amministrazione finanziaria, ancor prima che al contribuente che impugna, esattamente la possibilità di determinare con le proprie scelte (qui addirittura erronee, e non importa granché se non “consumative” del potere) il ben diverso modo di reazione del debitore esecutato.

Se poi si aggiunge che, nella pratica, già in sede civile è nota la proposizione di opposizioni di “merito” o di forma in via cumulativa od alternativa, *ergo* non qualificata, fatto ammissibile sol

che si rispetti il termine perentorio dell’una, rimettendone la interpretazione al giudice, si poteva capire come la prassi in questione avrebbe conosciuto a dir poco un raddoppiamento, nel precipuo ambito di cui si discute, di siffatta prassi, creando spazi “mobili” e, in fin dei conti, di attribuzione del potere del tutto *case by case*.

4.3 ... Soluzioni? Nel 2020

Se si parte dal presupposto di voler certamente tener fermi i dettami della pronuncia del 2017 (e le istanze fattuali, unica spiegazione plausibile, che la ispirarono), rileviamo subito che, pertanto, Cass. Sez. Un. n. 7822/2020 non poteva verosimilmente dire o fare molto altro, l’arresto in discorso potendo persino risultare in quest’angolo visuale dotto e meritorio (superato il profilo della stretta ammissibilità *ex art. 41 c.p.c.*, probabilmente oscurato, sempre s’intende *quod opportunitatem*, dalla più sostanzialistica lettura dell’ancora vigente strumento *ex art. 362 c.p.c.*).

Se, infatti, l’attribuzione della giurisdizione deve qui avvenire “caso per caso”, è comprensibile che la S.C. si preoccupi di trattare del caso di cumulo di domande (sempre che qui ve ne fosse uno, ma questa è altra vicenda), condizionale e non, e così dello scioglimento o meno (erroneo o non, e non soltanto nel primo caso riterremmo noi) di siffatto cumulo da parte del giudice *a quo*, allo scopo di dare la stura a statuizioni condizionate, eventuali e *pro futuro* sulla giurisdizione, in una chiave di massima modernizzazione del baluardo del regolamento preventivo più adeguata, infatti, ad una allocazione della giurisdizione dal “sapore” anglosassone, quasi fosse assegnata per *comity*.

Si vuol dire che, le Sezioni Unite, qui più che nel 2017 consapevoli di un problema di riparto tutt’altro che disteso, han fatto quel che potevano ed anzi più di quanto nella “media” ci si sarebbe potuti attendere. Che poi esse avrebbero pure potuto “correggere” il precedente orientamento è altro (e nichilistico) giudizio su cui vogliamo in questa sede glissare.

5. Conclusioni

Ad aver causato questa tormentata “evoluzione”, fatta però come visto anche di condivisibili posizioni di principio, non pare sia stata, criticamente parlando, una lettura esasperatamente processualciviltistica di queste tematiche: una simile lettura è allo stato doverosa giusta il chiaro tenore, come minimo, della riserva al g.o. di cui all’art. 2 d.lgs. n. 546; e se poi ciò pure sia per iniziale “opportunità”, gli è che le ragioni della scelta scompaiono simultaneamente quando essa viene effettuata, non potendosi qui certo svolgere un discorso neppure simile a quello che riguarda la c.d. giurisdizione volontaria, della quale quella esecutiva è, se si vuole, l’antitesi.

L’incedere secondo schemi e principi del processo, per ciò che attiene agli atti della esecuzione forzata tributaria, può del resto ben essere sintonico con la natura, per molti ma non tutti, impugnatoria del rispettivo processo. Molti di simili giudizi, mettendo alla prova le esecutività provvisorie e non, il codice di rito e la materia civile già conoscono.

Non a caso, poi, le maggiori critiche al descritto percorso “evolitivo” si appuntano sui modi, e così è valso per quelle mosse e rese realtà normativa dalla Consulta: modi e forme che debbono assicurar piena ed effettiva tutela quale che la sede, né il riparto esclude, in un contesto come quello della esecuzione tributaria per come oggi regolata –con un fenomeno processuale unico ma suddiviso

tra due plessi giurisdizionali diversi– che, nella scelta tra eliminare l’accesso all’uno o all’altro e riconoscerli entrambi entro i confini dei poteri che a ciascuno debbano competere, prevalga questa seconda soluzione.

Sotteso a questa evoluzione si annida senz’altro il tema della certezza e della prevedibilità che, in un sistema come il nostro, dovrebbero ancora ispirare la operazione di attribuzione a questo o ad altro giudice del potere di decidere una certa controversia ...

... Ma anche, sullo sfondo, con intervento fors’anche fuori tema, la vicenda della estrema “relatività”, ai fini della sua pur legislativamente postulata certezza, del titolo esecutivo tributario: aspetto che, sempre trattando di modi e forme, potrebbe affrontarsi, ed anche a quel punto nella voluta ottica di valorizzazione del ruolo del g.t., tornando alle datate proposte, da parte di importanti processualcivilisti del passato, di introduzione di fasi preliminari volte alla verifica, sommaria ed in contraddittorio, di titolo e sua portata; ovvero approfondendo mezzi di tutela – mi riferisco alla c.d. impugnazione preventiva del ruolo – già noti a teoria e pratica del processo tributario, ma, forse, di incerta sedimentabilità, giacché fondati su istanze di tutela nei confronti dell’esercizio di poteri legislativamente protetti, che, di principio, esigerebbero una ...”*stretta regolamentazione del carattere e dei modi delle relative contestazioni*”.