

PROLEGOMENI (IN FRAZIONATI APPROCCI) ALLO STUDIO STORICO-SISTEMATICO DELL'ESECUZIONE FORZATA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Il fattore d'inesco. – 2. L'apparente contraddittorietà fra l'intrinseca materialità di ogni esecuzione forzata in genere e la necessitata esigenza, ciò non ostante, di una qualche appropriata normatività ordinamentale. – 3. La giuridicità essenzialmente “a monte” dell'esecuzione forzata. Il titolo esecutivo. – 4. Il travagliato itinerario storico – evolutivo per la “nascita” e l'“istituzione” del titolo esecutivo nell'esecuzione forzata delle sentenze di condanna, con l'avvento del processo esecutivo, nell'ambito civilistico. Dall'*actio iudicati* all'*officium iudicis* e ai giudizi sommari. – 5. La poi storicamente maturata stagione delle cc.dd. *lettres promissaires e du scel Royal*. – 6. La divaricazione tra diritto privato e *ius publicum*. Esecutività ed esecutorietà del provvedimento amministrativo. Le linee generali dell'anzidetta biforcazione dell'esecuzione oltre l'originario ambito della legislazione d'oltralpe. – 7. I titoli esecutivi *ex parte fisci* nell'ordinamento nazionale unitario. Silloge della evoluzione legislativa sino ai nostri giorni. Ingiunzione (fiscale), ruolo, atti c.d. imposable. – 8. Sintesi teorico-sistematica conseguentemente derivatane. – 9. Le variegate interrelazioni del processo esecutivo generalmente disciplinato dal codice civile e di procedura civile con l'esecuzione forzata dei tributi. – 10. Estensivo ampliamento della regolamentazione dell'esecuzione forzata tributaria per il recupero coattivo di entrate non tributarie. – 11. Impellente necessità di una contornata autonomia dell'esecuzione forzata tributaria rispetto alle figure contermini del processo esecutivo generalmente previsto dal terzo libro del codice di procedura civile e delle cc.dd. procedure esecutive speciali. – 12. L'orientamento dottrinale e giurisprudenziale che riporta l'esecuzione forzata tributaria nell'alveo del processo esecutivo disciplinato dal codice di rito civile. – 13. La diversa opinione che mantiene l'esecuzione forzata tributaria nell'ambito dell'autotutela esecutiva di stampo amministrativo. – 14. Corollari programmatici per un rinnovato inquadramento disciplinare dell'esecuzione forzata tributaria autonomamente ricomposta e ridisegnata. La problematica regolamentazione delle “opposizioni” esecutive in rapporto agli strumenti di tutela davanti al giudice speciale o all'a.g.o. – 15. (Magari in vista dell')Attuazione della generale riforma *ex lege* n. 111/2023.

1. Il fattore d'inesco.

Alla base di questo scritto sta essenzialmente la persistente fastidiosa percezione del troppo a lungo protrarsi della crisi dell'esecuzione forzata tributaria sotto tutti i profili. A livello legislativo, anzitutto, dove sono proliferati continuamente interventi disciplinari di vario genere, pur sempre, però, di assai scarsa sostanza nomopoietica. Sul piano funzionale, ancor più, dov'è da tutti riconosciuta la vertiginosa incapacità di ognuno dei tanti gestori del servizio (stesso ente impositore, appaltatore, esattore, concessionario, Equitalia s.p.a. o AdEr) di provvedere ad una gestione realmente in grado di raggiungere un qualche

accettabile margine di resa nel recupero di prelievi faticosamente sottratti all'evasione ed elusione accertate. Nella constatazione, infine, di una latitanza di contributi dottrinali a supporto () e di una produzione giurisprudenziale sostanzialmente deficitaria, con la sola eccezione dei grandi arresti della Consulta, i cui severi moniti, peraltro hanno purtroppo trovato scarso ascolto sui versanti di concreta operatività ad essa istituzionalmente riservati. Di qui, per l'appunto, l'impellente stimolo ad un rinnovato studio, che, tuttavia, proprio in ragione della vastità e della complessità del *thema*, si è dovuto allo stato necessariamente circoscrivere, come doverosamente subito anticipato nel titolo, ad una frammentata raccolta di conati di ricerca e meri spunti di approssimato approfondimento.

2. L'apparente contraddittorietà fra l'intrinseca materialità di ogni esecuzione forzata in genere e la necessitata esigenza, ciò non ostante, di una qualche appropriata normatività ordinamentale.

Il primo frammento di questo itinerario di studio parte da un personale amarcord e cioè dal lontano, ma non per questo dimenticabile, ricordo del primo dei volumetti di "Classe unica" pubblicati dalla RAI nel 1954 (), quando seguivo, con fervore, le intense lezioni tenute all'Università di Genova da Salvatore Satta, che per l'appunto aveva invitato i suoi studenti ad ascoltare, anzitutto (e poi meditare sull'attenta rilettura di) queste brevi, ma illuminanti, conversazioni radiofoniche di Francesco Carnelutti. Nel tredicesimo capitolo, destinato a "L'esecuzione", leggevasi, testualmente, a pag. 101 ss.: <<l'esecuzione forzata si risolve, come dice la parola stessa, nell'uso della forza per far sì che le cose vadano come vuole

¹ Questa lacuna dottrinale già era stata stigmatizzata da F. Menestrina, nella Prefazione a *L'accessione nell'esecuzione*, Vienna, 1901, richiamata e fatta propria da E.T. Liebman, nella *Prolusione al Corso speciale di diritto processuale civile*, letta nell'Università di Roma il 28 gennaio 1929, e pubblicata in *Riv. dir. proc. civ.*, 1929, I, 117, dove in apice si riportano le <<espressioni accese e quasi drammatiche di un giurista del diritto comune>>, Petro Fridero Mindano, nel suo trattato *de mandatis*, libro 2, cap. 58, che meritano ancor oggi di essere ricordate: <<*Ubi executio silet, ibi et iuris praecepta generalia silent ... et sententia sine executione idem esse videtur, quod lyra sine corda, ignis sine flamma et calore*>>. A così avvertite carenze la letteratura processualcivile ha poi largamente provveduto a porre rimedio. Ma altrettanto, certamente, non può dirsi (senza neppure che di ciò debba darsi estesa dimostrazione) riguardo alla dottrina che avrebbe dovuto dedicarsi (ma non l'ha fatto) al tema dell'esecuzione forzata tributaria.

² Per l'esattezza, questo primo volumetto dal titolo di per sé impegnativo e accattivante, *Come si fa un processo*, fu stampato nello stabilimento ILTE – Industria libraria tipografica editrice – Torino, il 25 ottobre 1954.

la legge, ossia nel mettere le mani addosso a qualcuno: *manus inicere*, dicevano i romani. Chi mette le mani addosso, naturalmente, non è più l'altra parte, come avveniva nelle fasi primitive dell'ordinamento giuridico, ma il giudice, o, meglio, un membro dell'ufficio giudiziario; sotto questo aspetto, ormai, deve ricomprendersi nell'ambito dell'ufficio giudiziario anche il personale degli istituti di pena. Il "mettere le mani addosso" è una espressione, che va presa alla lettera quando si tratta di esecuzione penale, almeno per quanto riguarda le pene corporali; quanto alle pene pecuniarie l'esecuzione si fa nei modi dell'esecuzione civile ... Nel campo civile, invece, il mettere le mani addosso, in cui si risolve l'esecuzione, non si riferisce al corpo umano e tanto meno alla persona, ma esclusivamente al patrimonio, cioè ai beni, che appartengono all'obbligato inadempiente. Il carattere puramente patrimoniale dell'esecuzione civile rappresenta una conquista della civiltà, nel senso che, diversamente da quello che accadeva nelle fasi primitive del diritto, il corpo dell'uomo è un bene intangibile in ogni caso: né si può dire che a questo principio contrasti la esecuzione penale poiché questa, nelle sue forme moderne, opera sul corpo dell'uomo per il perfezionamento dell'uomo medesimo e non per la soddisfazione di interessi altrui. Questo mettere le mani sui beni di una persona, che non adempie ai suoi obblighi, avviene secondo due diverse direttive, alle quali corrispondono due specie di esecuzione civile chiamate esecuzione per consegna o rilascio e esecuzione per espropriazione o anche espropriazione *tout court*>>.

Queste poche, limpidissime, parole racchiudono in sé l'essenza dell'esecuzione forzata e ne mostrano, altresì, quella che, al fondo, ne è anche l'intrinseca contraddittorietà, come appunto insegnava Salvatore Satta, verbalmente chiosando le parole di Carnelutti, schiudendo così il "mistero" di questa sorta di ossimoro necessitato tra "forza" e "diritto" nella dinamica dell'ordinamento. A ben vedere, ripetesì, c'è già, in tutto questo, il germe di quello che poi, nella storia, ha dato vita alla nascita, e all'evoluzione, del titolo esecutivo.

3. La giuridicità essenzialmente "a monte" dell'esecuzione forzata. Il titolo esecutivo.

Il secondo frammento dell'anticipato programma di studio non è che un'ulteriore riflessione del primo. Nel senso che per evitare l'apparente contraddittorietà tra la "materialità" originaria, su cui poi si determina il successivo prodursi di una sovrapposizione *in iure*, tutto ciò non può accadere che in quella che, sia pure in

contesto tutt'affatto particolare, si era qualificata come normatività di "trasgressione" (3), e che, in termini più generali, e assai meno raffinati, si può semplicemente connotare come giuridicità "a monte", per non confonderla, ed anzi tenerla ben distinta, da quella precedente, che, per l'appunto, resta cristallizzata e non può riferirsi ad altro, postulando così l'esigenza di un "titolo esecutivo" che la racchiuda e in qualche modo l'autonomizzi. Qui, però, l'approfondimento appena sotteso non può più essere astrattamente coltivato, dovendosi, piuttosto, accedere brevemente alla storia, millenaria (4), che ha lentamente portato la sapienza giuridica alla concezione del titolo esecutivo quale strumento, non meramente descrittivo, ma costitutivo, del passaggio dal diritto pregresso alla materialità dell'esecuzione del diritto accertato e alla successiva configurazione in diritto di siffatta materialità esecutiva.

4. Il travagliato itinerario storico – evolutivo per la “nascita” e l’“istituzione” del titolo esecutivo nell’esecuzione forzata delle sentenze di condanna, con l’avvento del processo esecutivo, nell’ambito civilistico. Dall’*actio iudicati* all’*officium iudicis* e ai giudizi sommari.

La nozione del “titolo esecutivo” e la sua effettiva istituzione in ambito civilistico hanno radici lontane con altrettante risalenti e ampie ramificazioni.

³ Così scriveva S. Satta, *Commentario al codice di procedura civile*, libro terzo, Appiano gentile, giugno 1965, 31: <<nell'accertamento penale è già contenuta intera la normativa particolare della sanzione, di cui la condanna formale non è in sostanza che la determinazione o la specificazione, onde quella normativa ha un carattere essenzialmente costitutivo. Ammessi questi concetti, l'esecuzione penale non presenta particolare difficoltà, essa è veramente l'attuazione della normativa contenuta nella sentenza, che si concreta nell'assoggettamento della persona, fino alla espiazione. È inutile chiedersi se dalla condanna e in relazione alla esecuzione, sorga un rapporto giuridico: si tratta in sostanza di formule. Certo sorgono anche diritti o comunque posizioni giuridiche tutelate del condannato, perché la normativa non esclude la giuridicità dell'assoggettamento>>.

⁴ Robustamente scandagliata da G. Chiovenda nella celebre prolusione su *Romanesimo e Germanesimo nel Processo Civile*, letta nell'Università di Parma il 5 dicembre 1901 e pubblicata in *Saggi di diritto processuale civile (1900 – 1930)*, nuova edizione considerevolmente aumentata dei “Saggi” e dei “Nuovi saggi”, a cura della Società editrice <<Foro italiano>>, Roma, 1930, vol. 1, 177 a 234, con nt. da 1 a 209, dove, tra l'altro, si tiene gran conto (talvolta non senza dissensi critici) della Storia del processo esecutivo, *Geschichte des Executiv-Prozesses*, Stuttgart, 1939, di H.K. Briegleb. E poi approfonditamente ripensata da E.T. Liebman, *Le opposizioni di merito nel processo d'esecuzione*, seconda ed.ne riveduta, Roma, 1936. E, infine, più di recente, sintetizzata da R. Vaccarella, nell'*Introduzione, L'esecuzione forzata dal punto di vista del titolo esecutivo*, nel Vol., *Titolo esecutivo, precetto opposizioni*, Torino, 1983-1984, 1 a 95.

È stato accuratamente verificato ed illustrato ⁽⁵⁾ che <<nel sistema dell'*ordo iudiciorum privatorum*>> la sentenza di condanna non dava luogo ad una sua immediata effettualità esecutiva. In piena sintonia, del resto, con quella che ha costituito ed è stata sino all'intero formarsi del "*corpus iuris*", la fonte dialetticamente produttiva del diritto costantemente contrassegnata dall'azione (*actio*) e dal relativo *iudicium*. Così che, <<a seguito della chiamata in causa (*editio actionis*) del *condemnatus*, era>> solo <<possibile, o la mancata contestazione (*confessio in iure* o *indefensio*) e conseguente definizione *in iure* della causa mediante *duci iubere*, ovvero la contestazione (*infitiatio*) con conseguente *litis contestatio*, e quindi il consueto *iudicium apud iudicem* e (unica particolarità, in quanto *actio quae infitiando crescit in duplum*), la condanna al pagamento del doppio della somma liquidata dalla prima sentenza>> e, <<ovviamente, anche per l'esecuzione della sentenza emanata a conclusione dell'*actio iudicati* era, almeno teoricamente, necessario l'esperimento di una nuova *actio iudicati*, con i due soliti possibili esiti; e così via, sempre teoricamente, all'infinito>> ⁽⁶⁾.

Quest'impianto così strutturato non fu superato, e venne anzi compiutamente conservato, nelle sue linee essenziali, anche nell'arco temporale della c.d. *cognitio extra ordinem*, scontrandosi, però poi, storicamente nell'impatto con i cc.dd. diritti popolari germanici, dove, al posto di una esangue *actio iudicati*, era, più che previsto, direttamente praticato, il "pignoramento di autorità privata", con tutte le grossolanità e resistenze che, per quanto è ora possibile ricostruire dalle fonti, tutt'altro che lineari e adeguatamente studiate, veniva talvolta, se mai, sindacato e sanzionato soltanto *ex post* ⁽⁷⁾.

Non ostante questo tettonico raffronto fra così diverse culture giuridiche e il lungo protrarsi dello scontro tra "romanesimo e germanesimo" ⁽⁸⁾, nell'ancora non appieno esplorata era del così detto "diritto comune", convivessero a lungo la "vecchia" teorica dell'*actio iudicati*, con le "nuove" insistenti esigenze pratiche di una immediata *executio* della pronuncia di condanna, dando luogo, se mai,

⁵ Negli scritti richiamati nella nota precedente.

⁶ Le parole riportate fra virgolette nel testo sono di R. Vaccarella, *op. cit.*, 4 ss.

⁷ Sul punto v. segnatamente E.T. Liebman, *Le opposizioni di merito nel processo d'esecuzione*, cit., 29 ss.

⁸ G. Chioyenda, *Romanesimo e Germanesimo nel Processo civile*, cit., *op. loc. cit.*, in specie 197 ss.

all'occasionale insorgenza dell'*officium iudicis*, ossia della riconosciuta possibilità in capo allo stesso giudice che aveva pronunciato la sentenza (o ad altro giudice dallo stesso autorizzato nel caso che il bene assoggettabile ad esecuzione fosse altrove ubicato) ⁹, di provvedere d'ufficio, senza necessità di *actio iudicati*, bastando una semplice *imploratio* per attuare la pronunciata *condemnatio*. Con il complementare proliferare, accanto alle sentenze di condanna emesse dopo rituale *cognitio apud iudicem*, di documenti notarili ritenuti equipollenti, ancorché resi a seguito di una per così dire *extraordinaria cognitio* o *summarium iudicium*, a cui veniva comunque accreditata una, più o meno, equivalente valenza effettuale rispetto alla *sententia* ¹⁰).

Comunque pervenendosi, com'è stato condivisibilmente scritto, a <<l'idea di fondo ... alla quale appare ispirata l'esperienza medievale>> che <<non è quella della priorità del conoscere rispetto all'eseguire, ma quella della differenza qualitativa tra il *cognoscere* – schietta espressione della *iurisdictio* – e l'eseguire forzatamente, che *imperii magis est quam iurisdictionis*: ed è per questo che l'esecuzione della sentenza deve essere preceduta dalla stessa *summaria cognitio* e dalla stessa autorizzazione della quale ha bisogno il titolo stragiudiziale, senza che, sotto tale profilo, abbia alcuna rilevanza l'accertamento di cui quella è frutto e di cui questo è sfornito>> ¹¹).

5. La poi storicamente maturata stagione delle cc.dd. *lettres promissaires* e *du scel Royal*.

Tutto quanto sopra cambia radicalmente in Francia con il progredire dell'assolutismo monarchico. In particolare, Luigi XIV, per rafforzare il (proprio)

⁹ Sull'argomento v. *amplius* E.T. Liebman, *op. cit.*, 59 ss., ove, in particolare, si ricorda quanto pensato nel XIII secolo da Martino da Fano, secondo le indirette informazioni datane da Giovanni Fasolo, *De summariis cognitionibus* (Wahrmund, IV, 5), 14-15. Ha scritto E.T. Liebman, *op. cit.*, 60: <<la verità è che la dottrina di Martino di Fano si presenta nei confronti delle fonti, come un passo audacissimo>>. In quanto, come ulteriormente precisa l'A., *op. cit.*, 62, per Martino da Fano, <<l'esecuzione della sentenza appartiene all'*officium iudicis* il quale ne è investito per il solo fatto di aver giudicato>>, il che consente di <<considerare l'esecuzione come una di quelle numerose attività che egli poteva e doveva svolgere perché connesse necessariamente al suo ufficio dopo che questo era stato invocato dalla parte con la domanda iniziale; cosicché la domanda che provoca l'esecuzione, non costituisce esercizio di un'azione, di un nuovo diritto contro l'altra parte, ma un semplice atto d'impulso processuale per provocare il concreto compimento di quegli atti che dal giudice sono dovuti>>.

¹⁰ R. Vaccarella, *op. loc. cit.*, 10 ss., nel testo e alle nt. 3, 4, 5 per ulteriori riferimenti.

¹¹ Le parole sono di R. Vaccarella, *op. loc. cit.*, 12.

potere (*imperium*) e liberarsi dei fastidiosi ostacoli frapposti dai parlamentari locali, provvide a regolamentare le funzioni a questi *Parlements* che nel tempo <<si erano progressivamente accresciute, valicando il primitivo ambito giurisdizionale fino a comprendere le registrazioni di tutti gli atti reali aventi efficacia generale>> ed abusare, infine, del c.d. <<diritto di rimostranza>> (12). Luigi XIV <<riuscì a riportare l'alta magistratura nella sua originaria funzione, confinando l'esercizio del potere di registrazione ad una mera formalità che i parlamentari non potevano negare, e, più tardi, soppiantando del tutto l'antico privilegio della rimostranza>> (13). In siffatto contesto l'esecuzione, non solo delle sentenze civili, ma anche di tutta la vasta gamma delle *lettres obligatoires*, venne al contempo contornata e condizionata allo *Scel Royal*, valevole in tal modo per tutto il Regno senz'alcuna possibilità di sindacato giurisdizionale, stante la provenienza regia, espansa per il tramite dei *notaires*, quali ufficiali regi, risultando così l'esecuzione forzata un'attività prettamente amministrativa (14), materialmente posta in essere dagli *huissiers* o *Sergents du Roy*, <<senza bisogno di una particolare autorizzazione da parte di un giudice ed anzi in totale assenza di qualsivoglia provvedimento giudiziale, potendo e dovendo gli stessi ufficiali amministrativi procedere in forza *du titre exécutoire*, composto dal sigillo reale, previo soltanto un *commandement* o *preceptum*, emesso e notificato dagli stessi *sergents* 24 ore prima dell'inizio della esecuzione forzata materialmente posta in essere (15). Com'è stato ancora puntualmente annotato, <<quando si consideri che soltanto l'apposizione del sigillo aveva la capacità di provocare l'attivarsi di organi prettamente amministrativi appare chiaro come, rispetto alla innegabile funzione autenticatrice, prevalga in quella apposizione la funzione (che potrebbe dirsi) di impressione dell'*imperium* all'atto e si comprende come di tale "viatico"

¹² M. Lupoi, *Cenni storici introduttivi sullo studio delle fonti del diritto francese*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1968, 1253 ss. ed *ivi* ampi ragguagli anche a nt. 18 sul potere di registrazione degli atti e sulle c.d. rimostranze parlamentari.

¹³ Così, testualmente, M. Lupoi, *op. loc. cit.*, 1262.

¹⁴ R. Vaccarella, *op. loc. cit.*, 12 ss.; E.T. Liebman, *Le opposizioni di merito nel processo d'esecuzione*, cit., 81 ss. e in specie, 86 ss.

¹⁵ Sull'origine del precetto e del *commandement* cfr., più specificamente, E.T. Liebman, *I presupposti dell'esecuzione forzata*, in *Riv. dir. proc.*, 1953, I, 265 ss. sub 9, *ivi*, 274, poi ripubblicato in *Problemi del processo civile*, Pompei, 1962, 343 ss. e in specie 352.

abbisogni anche la sentenza, perché si tratta di provocare un'attività (diventata ormai) radicalmente estranea alla giurisdizione>> (16).

Se tutto questo è avvenuto con significativo riguardo alla sentenza e agli strumenti equipollenti nell'ambito del diritto civile, *a fortiori* tanto più si spiega, in questo periodo, la formazione e lo sviluppo dello *ius publicum*. Ivi tra l'altro emergendo, con una evoluzione storica, peraltro, non altrettanto approfondita (rispetto a quella sopra ricordata in ambito civilistico), la distinzione tra "esecutività" dei provvedimenti amministrativi, <<potendo quindi (purché non manchi alcuna condizione per la loro efficacia) farsi luogo legittimamente alla loro esecuzione per il solo fatto di esistere, eventualmente anche in pendenza del giudizio nel quale ne venga contestata la validità>>, ed "esecutorietà", <<potendo ove occorra, essere portati ad esecuzione mediante l'esercizio della coazione a opera della stessa amministrazione>> (17). Nel primo caso, aprendosi quindi le porte a quella che venne poi definita la presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo (18). E nel secondo caso, invece, meno generalmente, ma pur sempre in larghi margini, dischiudendosi la c.d. esecuzione diretta mediante uffici amministrativi al di fuori da ogni "contaminazione" con il potere e l'attività giurisdizionale, stante l'autonoma operatività dell'*imperium* e del comando autoritativo che legittima *ex se* il potere di autotutela esecutiva in ambito esclusivamente amministrativo ed extragiudiziale (19).

6. La divaricazione tra diritto privato e *ius publicum*. Esecutività ed esecutorietà del provvedimento amministrativo. Le linee generali

¹⁶ Queste le parole conclusive di R. Vaccarella, *op. loc. cit.*, 13, ove, alle nt. 4 ss. puntuali riporti in commenti della scuola francese dell'epoca, sul suggello reale e sulla c.d. formula esecutiva da cui era derivata. In specie, L. G. Carré, *Le leggi della procedura civile*, 3^a ed., annotata da A. Chauveau, ed. III, Napoli, 1961; E. Garsonnet, *Trattato teorico e pratico di procedura civile*, vol. IV, trad. Lessona, Milano, 1916.

¹⁷ A.M. Sandulli, *Note sul potere amministrativo di coazione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1964, 819 ss. e, specialmente, 821.

¹⁸ G. Treves, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, Padova, 1936, 87 ss.

¹⁹ U. Borsi, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi senesi*, 1901, *passim*; Id., *Fondamento giuridico dell'esecuzione forzata amministrativa*, in *Studi Senesi*, 1905, *passim*; F. Cammeo, *Commentario alle leggi sulla giustizia amministrativa*, Milano, s.d., I, 99 e 692 ss.; Id., *La esecuzione d'ufficio, specie nei riguardi dei regolamenti comunali*, in *Giur. it.*, 1929, III, 5 ss.; R. Lucifredi, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni, La teoria generale*, Padova, 1934, 163 ss.; O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, Leipzig, 1896, I, 326 ss.; L. Meucci, *Istituzioni di diritto amministrativo*, I, 1909; G. Vedel, *Droit administratif*, Paris, 1961, 162 ss.

dell'anzidetta biforcazione oltre l'originario ambito della legislazione d'oltralpe.

Com'è noto, l'esperienza giuridica francese, maturata con le classiche *Ordonnances* dell'*Ancien Régime* ⁽²⁰⁾, poi rifluite nelle Codificazioni napoleoniche, non ostante i travagli della grande rivoluzione, è in larga parte, trapassata, con le conquiste territoriali storicamente avvenute, nel frastagliato panorama degli stati preunitari della nostra Penisola, e non solo. Subendo, tuttavia, variegate metamorfosi di adattamento, sino all'unificazione, dove poi sono proseguite ulteriori trasformazioni anche ai nostri giorni.

Riguardo a tutto ciò, pur senza poter e dover qui (ai fini della ricerca che ne occupa) indugiare in esorbitanti analisi, può dirsi, *d'emblée*, come a proposito della esecuzione forzata, tanto in ambito civilistico come in quello pubblicistico, si sia verificata una vera e propria "biforcazione" tra l'uno e l'altro versante, civilistico e pubblicistico, per l'appunto.

Sul versante dell'esecuzione forzata in campo civilistico, dall'esame della dottrina italiana, emerge anzitutto il diacronico svilupparsi di una prima fase di appiattimento all'esperienza francese dell'esecuzione in stampo accentuatamente amministrativistico modellato sul formale ossequio ad un titolo esecutivo prodotto dalla magica formula in grado di legittimare l'uso della forza da parte degli ufficiali giudiziari nei limiti per l'appunto costituiti dal predetto titolo, rivestito di autorità legittimativa ⁽²¹⁾. Da questa prima fase si è però sviluppato un percorso evolutivo di segno contrario, favorito, sul piano legislativo, da quello che per un certo tempo venne considerato un vero e proprio "sgarbo" rispetto alla tradizione operato dal nostro codice di commercio (1883), attribuendosi (con il fatidico art. 323) crisma di titolo esecutivo alla cambiale ⁽²²⁾, ma soprattutto, progressivamente implementato da eminenti contributi dottrinali

²⁰ Tra le quali, segnatamente, l'*Ordonnance* del 1667 sulla quale si è poi basato il *Code de procédure civile*.

²¹ Questo passaggio è specificamente illustrato e documentato da R. Vaccarella, *op. cit.*, 18 ss. con integrativi richiami alle note 13 ss.

²² Anche su questo, all'epoca ritenuto, *vulnus* legislativo v. R. Vaccarella, *op. cit.*, 18 ss. Ivi si annotano peraltro gli apprezzamenti espressi da P. Calamandrei, *La cambiale*, Firenze, 1883, 283 ss. e, ancor prima, da L. Gallavresi, *La cambiale nel nuovo codice di commercio italiano*, Milano, 1881, 147.

(²³) sulla base dei quali si è poi addivenuti, con la riforma del '42, all'introduzione nel terzo libro del c.p.c. di un processo esecutivo in cui l'originaria matrice amministrativistica è stata soppiantata da una sorta di sempre più accentuata "giurisdizionalizzazione" dell'esecuzione forzata in ambito civilistico, dove persino la "magica" vecchia formula esecutiva ha perduto progressivamente significato fino ad esserne da ultimo espunta *in toto*, con la recente riforma Cartabia (²⁴).

Se tutto ciò è avvenuto ed è stato ampiamente studiato e analizzato in ambito processualcivilistico, altrettanto non può dirsi, invece, quanto meno nei sopra indicati termini, riguardo all'esecuzione in ambito pubblicistico. Anche qui, tanto più in via di necessitata approssimazione, stante il meno approfondito ambito di studi e ricerche, è comunque *de plano* riscontrabile l'avvenuto distacco dal *mare magnum* dello *ius publicum* dei più ristretti pelaghi del "diritto amministrativo", propriamente inteso, e della "giustizia amministrativa", in particolare, con la stratificata formazione in essa del giudice speciale amministrativo e della teorizzazione del c.d. interesse legittimo che in varia guisa lo connota (²⁵).

E sono, inoltre, individuabili, sia pure con qualche aggiuntiva difficoltà, gli ancor meno studiati recinti dell'esecutorietà dei provvedimenti amministrativi, e della materiale esecutività con il compimento di atti di forza talvolta eccezionalmente consentiti *ex lege* ad alcuni uffici della Pubblica amministrazione che parte della dottrina ha poi faticosamente cercato di teorizzare inquadrandoli nell'istituto della c.d. autotutela esecutiva da parte della pubblica amministrazione (²⁶).

²³ Basti solo pensare agli scritti di G. Mattiolo, L. Mortara, G. Chioyenda, F. Carnelutti ed E.T. Liebman, puntualmente ricordati da R. Vaccarella, *op. loc. ult. cit.*, alle nt. 19 a 38.

²⁴ V. quanto disposto dall'art. 3, co. 34, lett. b) e c), nonché dall'art. 35 co. 1 e 8 del d. lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, riguardo agli artt. 475 e 476 c.p.c. Su queste nuove disposizioni v., da ultimo, il breve commento di M.G. Cannella, in F. Carpi – M. Taruffo, *Commentario breve al codice di procedura civile*, Milano, 2023, 2085 ss.

²⁵ Su di che v., da ultimo, F.G. Scoca, *L'interesse legittimo. Storia e teoria*, Torino, 2017, *passim*.

²⁶ Cfr. gli autori cit. alla nota 19, cui *adde*, nello specifico, F. Benvenuti, *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. del dir.*, IV, Milano, 1959, 537 ss. *Ivi*, 553 ss., *sub* 13, la nitida distinzione tra esecuzione giurisdizionale, "che è attività di esecuzione di una sanzione", ed esecuzione amministrativa che, <<più ancora che esecuzione, può essere considerata prosecuzione dell'attività amministrativa come attività di esecuzione di precetti>>, in quanto, <<infatti, l'amministrazione non fa che proteggere e soddisfare il proprio interesse e non anche l'interesse obiettivo dell'ordinamento, garantito dalla sanzione>>

Entro questi perimetri, a dir vero non sempre ben definiti a livello normativo, e solo approssimativamente delineati dalla dottrina, rientrano e sono state collocate⁽²⁷⁾, tanto le disposizioni per la riscossione delle imposte o altre entrate patrimoniali <<esatte direttamente dall'Amministrazione>>, quanto le disposizioni per la riscossione di altre imposte per le quali <<è prevista una speciale forma di esecuzione forzata amministrativa *in patrimonium* (la così detta esecuzione esattoriale)>>, dove, pur con significative varianti, s'insedia dunque quella che s'intende dogmaticamente definire l'esecuzione forzata tributaria *tout court*, costituente l'oggetto specifico di questa ricerca e delle ulteriori complementari considerazioni a seguire.

7. I titoli esecutivi *ex parte fisci* nell'ordinamento nazionale unitario. Silloge della evoluzione legislativa sino ai nostri giorni. Ingiunzione (fiscale), ruolo, atti c.d. imposables.

Queste ulteriori considerazioni, attraverso il percorso di studio indicato, vanno prioritariamente rivolte all'approfondimento della struttura e della natura giuridica dei <<titoli esecutivi>> che stanno alla base di quella che *ut supra* si è propriamente denominata "esecuzione forzata tributaria", ma che resta viepiù da precisamente definire e dogmaticamente ritagliare non senza impervietà, entro precisi contorni all'interno della vastissima normativa che si è venuta progressivamente a formare senza adeguate linee di appropriata incorniciatura.

Seguendo un criterio piuttosto approssimativo, ma di più immediato riscontro apprenditivo, occorre dunque procedere *in primis* all'analisi diacronica dei dati normativi, che hanno caratterizzato il tormentato itinerario della cosiddetta **ingiunzione fiscale**.

a) Dalla lettura dei "vecchi" testi dell'epoca si apprende che, proprio agli albori della nostra unità nazionale, si era subito avvertita, traendo esempio dal modello

(su di che *amplius* lo stesso A. *Sul concetto di sanzione*, in *Jus*, 1955, 221 ss. e in specie 262). Ed *ivi*, ancora, ulteriormente si precisa <<che l'autotutela esecutiva non è soltanto una forma di assicurazione dell'autotutela decisoria, che entra in funzione quanto volte quest'ultima non riesce da sola a soddisfare materialmente l'interesse dell'amministrazione, ma costituisce una forma a sé stante di autotutela, intesa a consentire la realizzazione materiale degli interessi dell'amministrazione sia che essi si concretino in atti di autonomia o di autoarchia, sia che essi si concretino in atti di autotutela decisoria>>.

²⁷ Secondo il <<quadro ordinato, per quanto sommario e senza pretese di completezza>>, *ex A.M. Sandulli, Note sul potere amministrativo di coazione*, cit., *loc. cit.*, 834 ss., da cui è tratto quanto virgolettato nel testo.

francese (*de la lois 22 frimaire*, anno VIII, *pour l'enregistrement*), rifluito nella legislazione preunitaria ⁽²⁸⁾, la necessità di porre fine al disordine legislativo, che già sussisteva in tema di riscossione delle entrate, *lato sensu* pubbliche, di cui il nuovo Stato non poteva assolutamente fare a meno, dando vita ad una disciplina unitaria (già affiorata con la legge 24 dicembre 1908, n. 797 e con i testi unici 29 giugno 1902 e 16 luglio 1905), da valere, generalmente per le entrate patrimoniali extratributarie e per il recupero delle c.d. tasse sugli affari, in alternativa alla disciplina delle riscossioni a mezzo ruolo, nel frattempo affidate agli esattori, con la legge-madre 24 aprile 1871, n. 192, di cui si dirà in prosieguo. Fu così che, dopo una lunga fase preparatoria, seguita poi da una gestazione parlamentare viceversa relativamente breve ⁽²⁹⁾, venne alla luce il t.u. 14 aprile 1910, n. 639, composto da 31 articoli, di cui giova esporre in nota una pur sinteticissima traccia, indispensabile per seguire poi il convulso progredire nel tempo di modifiche, abrogazioni e resurrezioni parziali di questo travagliato *corpus* normativo ⁽³⁰⁾.

²⁸ Sulla quale v. i cenni fatti da B. Cocivera, *Ingiunzione (dir. trib.)*, in *Enc. del dir.*, XXI, Milano, 1971, 529 ss., specialmente in riferimento alla legislazione del Regno sardo, del Granducato di Parma e del Granducato di Toscana (art. 172 della legge 25 gennaio 1851, t.u. della legge di registro e successioni) e Regno delle Due Sicilie (legge 12 dicembre 1816, ove, si parlava di <<coazione spedita dal cassiere e vidimata dal sindaco>>. Su di che v. però *amplius* A. Berliri, *Appunti sull'ingiunzione fiscale*, in *Temi emil.*, 1934, I, 344 e G. Olmi, *I requisiti di forma dell'ingiunzione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1954, II, 184.

²⁹ Di cui dà dettagliatamente resoconto G. Moffa, *Il procedimento esecutivo per la riscossione delle entrate patrimoniali degli Enti pubblici*, Padova, 1931, 3 ss.

³⁰ *In nuce*, dunque, con i primi 4 articoli, recanti le <<Disposizioni generali>>, si definiva subito l'ambito applicativo (art. 1), precisando, nell'art. 2, 1° co., che <<il procedimento di coazione comincia con la ingiunzione, la quale consiste nell'ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare entro trenta giorni, sotto pena degli atti esecutivi, la somma dovuta>>; e prevedendosi, poi, al 2° co., che <<la ingiunzione è vidimata e resa esecutoria dal pretore nella cui giurisdizione risiede l'ufficio che la emette, qualunque sia la somma dovuta; ed è notificata, nella forma delle citazioni, da un ufficiale giudiziario addetto alla pretura o da un usciere addetto all'Ufficio di conciliazione>>, mentre, nei successivi due articoli venivano rispettivamente disciplinati il <<giudizio di opposizione davanti all'autorità giudiziaria ordinaria>> (art. 3) e la possibile inibitoria da parte dell'autorità riattivata, delineando, invece, negli artt. da 5 a 15 la disciplina <<dell'esecuzione sui mobili>>, che aveva inizio con <<l'atto di oppignoramento "ad opera dell'ufficiale giudiziario o da usciere di conciliazione">>, a cui seguono la vendita, senza particolari formalità e in tempi brevissimi e, poi, la distribuzione, secondo le norme del codice di procedura civile, salve alcune particolari quote al <<conseguimento di quanto sia dovuto dall'affittuario o dall'inquilino pel fitto o

b) Le disposizioni del t.u. del 1910, senza particolari affaticamenti dottrinali ⁽³¹⁾, sono rimaste a lungo praticamente operative, allargandosi a dismisura sui versanti esattivi delle c.d. tasse sugli affari ⁽³²⁾ senza essere scalfite dalla sopravvenuta normativa sul procedimento di ingiunzione privatistica (r.d. 24/7/1922 n. 1036; legge 9/7/1922 n. 1035) ⁽³³⁾. Superando, altresì, il vaglio della Codificazione del 1942, pur dovendo fare i conti, ovviamente, con le profonde innovazioni del c.p.c., specie in tema di vendite immobiliari e con il sopravvenuto venir meno dei vecchi apparati organizzativi (Pretore, Giudice conciliatore, uscieri e messi a loro servizio).

c) Nel 1972 si è poi verificato un vero e proprio *swing over* nel sistema normativo. Con il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 l'ingiunzione fiscale (lessicalmente priva, tra l'altro, di quest'ultima connotazione aggettivale) entrava nel circuito degli atti autonomamente impugnabili davanti alle revisionate commissioni tributarie, predeterminati dall'art. 16, integrato e sostituito, poi, con l'art. 7 del d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739. Secondo il testo ultimamente forgiato, veniva stabilito, al 1° co., che <<il ricorso alla commissione tributaria può essere proposto contro l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione dell'imposta, il provvedimento che irroga le sanzioni, l'ingiunzione, il ruolo, l'avviso di mora e il provvedimento che respinge l'istanza di rimborso di cui al sesto comma>>, prevedendosi, conclusivamente, al 3° co., che <<il ricorso contro l'ingiunzione, il

per la pigione>>, fornendo, quindi, nei successivi artt. da 16 a 28, la regolamentazione <<della esecuzione sugli immobili>>, secondo il vecchio sistema degli incanti previsto dal codice di procedura civile all'epoca vigente (1865), e regolando, infine, negli artt. da 29 a 31, le <<disposizioni finali>> sul regime del bollo per i relativi atti, sulla residuale sopravvivenza di alcune disposizioni <<degli antichi ordinamenti>>, con l'espressamente stabilita estensione delle norme anzidette, <<esclusa nell'art. 5 la parte concernente il richiamo agli articoli 3 e 4>>, ai <<procedimenti esecutivi per la riscossione delle tasse sugli affari>>.

³¹ Agli AA. indicati nelle due note precedenti, *adde*, M. Cantucci, *Sulla natura del procedimento per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli enti pubblici*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1936, I, 45 ss.; F. Mondini, *La ingiunzione fiscale*, Padova, 1970, 64 ss. e G. Vannini, *Esecuzione mobiliare ai sensi del t.u. 14 aprile 1910, n. 639 e codice di procedura civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1965, 192 ss.

³² Artt. 144, 145 e 149 del r.d. 30/12/1923 n. 3269, per le tasse di registro; artt. 92, 93 e 97 r.d. 30/12/1923, n. 3270 per le imposte di successione; art. 37 r.d. 30/12/1923 n. 3268 per le tasse di bollo; art. 12 r.d. 30/12/1923 n. 3272 per le tasse ipotecarie; art. 39 r.d. 30/12/1923 n. 3281 per e tasse sulle assicurazioni; art. 16 r.d. 30/12/1923 n. 3283 per quelle automobilistiche.

³³ *Amplius v.*, ancora, G. Moffa, *op. cit.*, 11 ss.

ruolo e l'avviso di mora è ammesso anche per motivi diversi da quelli relativi a vizi loro propri soltanto se tali atti non siano stati preceduti dalla notificazione dell'avviso di accertamento o dell'avviso di liquidazione della imposta o del provvedimento che irroga la sanzione>>.

d) Il 1988 segna nel tempo la grande svolta operata dal d.p.r. 28 gennaio 1988 n. 43, dove, in concomitanza con l'ulteriore progredire del sistema di riscossione a mezzo ruolo (su di che v. complessivamente *infra*) si prefigurava (almeno formalmente) l'abolizione della dicotomia fra riscossioni delle entrate a mezzo ingiunzione o a mezzo ruolo, attraverso la *reductio ad unitatem* degli assetti esattivi delle entrate dello Stato e altri enti pubblici, con l'affidamento della riscossione di tutte le entrate ai soli "concessionari del servizio di riscossione", all'uopo appositamente istituiti (art. 1, legge 4 ottobre 1986, n. 657), e la formale abrogazione, ex art. 130, co. 2, del cit. d.p.r. n. 43/1988, di <<tutte le disposizioni che regolano, mediante rinvio al r.d. 14 aprile 1910, n. 639 la riscossione coattiva delle imposte, dei redditi doganali, delle tasse sulle concessioni governative e di ogni altra entrata, diritto o accessorio di cui agli articoli 67, comma 1, 68, comma 1, e 69, commi 1 e 2>>, riguardanti rispettivamente la riscossione coattiva delle tasse e delle imposte indirette, la riscossione dei tributi locali e la riscossione di altre entrate, nonché <<ogni altra norma incompatibile con la riscossione disciplinata dal presente decreto>>, precisando, persino, che, <<per tutte le entrate di cui sopra, scadute e non riscosse alla data di entrata in funzione del servizio, ivi comprese quelle per le quali abbia avuto inizio la procedura di cui al citato r.d. n. 639/2010, l'ente impositore provvede alla formazione del ruolo secondo le disposizioni di cui all'articolo 67, comma 2>> (34).

Questa ecatombe della procedura ingiunzionale veniva suggellata dalla formale abrogazione, altresì, degli artt. 63, co. 5, 68, co. 3, del d.p.r. 43/1988 ad opera dell'art. 71 del d. lgs. n. 546/1992, e dall'estromissione dell'ingiunzione dal

³⁴ Con la riforma del 1988 si voleva, in sostanza, realizzare un'epocale svolta, addivenendosi, per la prima volta in Italia, all'unificazione del sistema esattivo dei tributi e delle pubbliche entrate, abolendosi completamente il procedimento esecutivo a mezzo ingiunzione e generalizzando l'esecuzione a mezzo ruolo, affidata ai neo-istituiti concessionari del servizio di riscossione. Su questa *reductio ad unitatem* v. C. Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 2243. Probabilmente, con il senno di poi, e dopo quanto legislativamente avvenuto ed *infra* rendicontato, i tempi per questa concentrazione unitaria non erano ancora maturati, pur costituendo un necessario passaggio intermedio nell'evoluzione ordinamentale complessiva.

novero degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19 di detto d. lgs. (che, come sopra ricordato, era invece ricompresa nell'elencazione di cui all'art. 16 d.p.r. n. 636/1972, prima e dopo la sostituzione avvenuta con il d.p.r. n. 739/1981), anche se, alla lettera i) dell'art. 19 d. lgs. n. 546/1992, si era indicato, e tuttora figura in siffatto elenco <<ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie>> ⁽³⁵⁾.

e) la “resurrezione” dell’ingiunzione fiscale all’interno del sistema normativo ⁽³⁶⁾, già prefigurata dall’art. 52, co. 6, del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 46, venne confermata con il d. lgs. 19 febbraio 1998, n. 51, ove, tra l’altro, con l’art. 229 fu, esso sì, definitivamente, tolto di mezzo il co. 2 dell’art. 2 r.d. l. n. 739/1910 circa la vidimazione dell’ingiunzione da parte del Pretore, disponendosi che l’ingiunzione diventava *ex se* di diritto esecutiva. La “resurrezione” dell’ingiunzione fiscale fu poi completata in “frenetica” progressione dall’art. 4, co. 2-*sexies* del d.l. 24 settembre 2002, n. 209, conv. in l. n. 265/2002, dall’art. 1, co. 158, l. 27 dicembre 2006, n. 296; dall’art. 1, co. 151, della l. 24 dicembre 2007, n. 244 e dall’art. 36 del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, conv. in legge 28 febbraio 2008, n. 31 ⁽³⁷⁾.

f) Al marasma legislativo in tal modo creatosi un qualche freno è stato dato con l. 12 luglio 2011, n. 106, ove, in sede di conversione del d.l. n.70/2011, e precisamente all’art. 7, co. 2, lett. *gg-ter* e *gg-quater*, e *gg-sexies* e *gg-septies*, si è

³⁵ Il che ha poi consentito il rientro entro tale ambito dell’ingiunzione fiscale miracolosamente risorta, come l’araba fenice, dalle sepolte ceneri legislative. Si rinvia in proposito a quanto scritto nel commento dell’art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, *sub XIV*, spc. 3, del *Commentario breve alle leggi del processo tributario* a cura di C. Consolo – C. Glendi, IV ed., Milano, 2017, 322, ed ora V ed., Milano, 2023, 393.

³⁶ Come già evidenziato, parlando di <<“effetto Lazzaro” a catena>>, in C. Glendi, *Commento all’art. 32 (“Dell’opposizione a procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici”) del d. lgs. n. 150/2011*, in *Codice di procedura civile commentato* diretto da C. Consolo – *La “semplificazione dei riti e le altre riforme processuali 2010 – 2011*, Milano, 2012, 404 ss. e in specie 407-408.

³⁷ Anche se poi alcune di queste disposizioni vennero espressamente abrogate (in specie l’art. 4, co. 2-*sexies* del d.l. 24 settembre 2002, n. 209 e l’art. 36 del d.l. n. 248/2007, rispettivamente ai nn. 1 e 3 della lett. *gg-septies* del co. 2 dell’art. 7 del d.l. 13 maggio 2011, n. 70). Le due disposizioni sono poi “resuscitate”, in quanto la nuova formulazione dei nn. 1 e 3 della lett. *gg-septies* del secondo comma dell’art. 7, comma del D.L. 70/2011, come sostituita dall’art. 5, comma 8-*bis*, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, non ha più previsto l’abrogazione di dette disposizioni.

previsto che, a decorrere dal 31 dicembre 2012 ⁽³⁸⁾, <<sulla base dell'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al r.d. 14 aprile 1910, n. 639 che costituisce titolo esecutivo>>, si applicano alla riscossione coattiva delle <<entrate tributarie e patrimoniali dei comuni>>, in alternativa a quelle previste dal Tit. II del d.p.r. n. 602/1973, se gestite direttamente dal Comune o da società interamente a capitale pubblico, ovvero, in via esclusiva, qualora, invece, vengano utilizzate <<le altre forme di gestione della riscossione di cui all'art. 5, co. 5, d. lgs. n. 446/1997 e successive modificazioni>>; mentre, con altra norma, di poco successiva (art. 39, co. 13, d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. nella l. 15 luglio 2011, n. 111), è stato disposto che, <<al fine di regolarizzare il sistema di riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e di garantire l'efficienza ed economicità>>, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze <<sono state stabilite le modalità per il trasferimento, anche graduale, delle attività d'accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea o coattiva, di entrate erariali, diverse da quelle tributarie e per contributi previdenziali e assistenziali obbligatori, da Equitalia s.p.a., nonché dalle società per azioni dalla stessa partecipate ai sensi dell'art. 13, co. 7, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, ad enti e organismi pubblici muniti di idonee risorse umane e strumentali>>, precisandosi, in ultimo, che, <<con il medesimo decreto, tali enti e organismi pubblici potranno essere autorizzati a svolgere l'attività di riscossione con le modalità di cui al r.d. 14 aprile 1910, n. 639>>. In tal modo, nella sostanza ⁽³⁹⁾, questo vecchio regio decreto con il relativo t.u. è rientrato, almeno in parte, nella scena del sistema della riscossione delle entrate pubbliche o parapubbliche.

g) In ultimo, alle <<controversie in materia di opposizione all'ingiunzione per il pagamento delle entrate patrimoniali degli enti pubblici di cui all'articolo 3 del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici approvato con regio decreto 14 aprile 1910, n. 639>> si è fatto riferimento nell'art. 32 del d. lgs. 1° settembre 2011, n. 150, anche se, come già si è avuto modo di rimarcare ⁽⁴⁰⁾, in siffatta

³⁸ Termine poi sostituito con quello del 31 dicembre 2012 con l'art. 10, co. 13 *octies* del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. con modificazioni dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214.

³⁹ C. Glendi, *op. loc. ult. cit.*, 408, ricordando le molte criticità, organizzative, oltre che di sistema, da più parti evidenziate, anche a livello giornalistico, giusta quanto scritto da Di Benedetto, *Il rischio sempre più vicino di un blocco del sistema*, in *Italia-Oggi*, 5 dicembre 2011.

⁴⁰ V., ancora, C. Glendi, *op. loc. cit.*, 409.

normativa, in definitiva, si è sostanzialmente attuata solo una sorta di tortuosa “clonazione temporale” e di aggiornamento sostitutivo del vecchio testo legislativo del 1910 e la sua attualizzazione, sotto il peculiare versante della determinazione del rito applicabile ⁽⁴¹⁾ Mentre, per quanto attiene, invece, all’entrate fiscali, occorre tener conto delle sopravvenute normative (d.l. n. 16/2012 – l. n. 160/2019), con le quali si sono estese ai diritti doganali e ai tributi locali il nuovo sistema degli accertamenti esecutivi (o atti “impoesattivi”) che hanno in larghissima parte assorbito la ripristinata operatività della riscossione tramite ingiunzione fiscale ⁽⁴²⁾.

Al termine di questa lunga e defatigante litania legislativa sull’ingiunzione fiscale, del cui significato storico-sistematico si dirà complessivamente più avanti, è ora giunto il momento di procedere alla trattazione dell’altro titolo esecutivo fiscale, e cioè del **ruolo**, la cui disciplina, come già rilevato, variamente s’interseca nella frastagliata evoluzione normativa dell’ingiunzione fiscale. Anche se, per fortuna, verrebbe quasi da dire, sulla disciplina del ruolo, ancorché, pur essa costellata da una profluvie di norme accumulate via via nel tempo, si è comunque formata una letteratura di approfondimento che facilita e consente, ai fini del programma di ricerca qui delineato, qualche maggiore abbreviazione nell’analisi ed un più facilitato percorso *per excerpta* o *per saltum* concentrato nell’evidenziazione dei

⁴¹ Ma, come risulta dal confronto tra l’anzidetto art. 32, in combinato disposto con l’art. 34, co. 4, del d. lgs. n. 150/2011 e il vecchio testo dell’art. 3 del t.u. del 1990, è stato espressamente omissivo ogni riferimento alle <<tasse sugli affari>>, facendosi riferimento invece alle sole <<entrate patrimoniali>> dello Stato e degli enti pubblici di cui all’art. 3 del t.u. come sopra novellato. Con la conseguenza, a dir vero, di non poco momento, che la nuova disciplina finalizzata all’individuazione del rito applicabile di cui al d. lgs. n. 150/2011 attiene soltanto alle controversie che appartengono all’a.g.o., restando viceversa escluso qualsivoglia margine di applicabilità, non solo alle controversie relative a quelle che una volta erano definibili le “tasse sugli affari”, ma anche, più in generale, a tutte le controversie concernenti i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, per le quali sussiste in oggi la giurisdizione tributaria ex art. 2 d. lgs. n. 546/1992. Così, nella conclusione del paragrafo VII del cit. commento all’art. 32 del d. lgs. n. 150/2011 cit., *loc. cit.*, 410; ed ivi, 411 ss. ulteriori corollari circa il sopravvenuto venir meno del termine per l’accesso alla tutela davanti all’a.g.o., l’assorbimento della vecchia disciplina speciale della sospensione del procedimento coattivo nel quadro generale della nuova sospensione dell’efficacia esecutiva del provvedimento impugnato, le nuove regole sulla competenza per il giudizio di opposizione e l’irriportabilità dei riferimenti agli artt. 615, 617 e 619 c.p.c.

⁴² Sui limiti di applicabilità del nuovo regime ai tributi locali v. comunque L. Lovecchio, *La riscossione degli enti locali si uniforma a quella dei tributi erariali ... ma restano alcune lacune*, ne *Il fisco*, n. 4/2020, 337 ss.

soli tratti salienti dell'evoluzione normativa specificamente finalizzata al risultato parametrico e di sintesi, che qui propriamente interessa.

E dunque, partitamente:

aa) anche per la riscossione a mezzo ruolo, essenzialmente predisposta per le imposte dirette, come già si è riscontrato per l'ingiunzione fiscale, l'ingresso nell'ordinamento unitario fu oggetto di accesi contrasti a livello politico istituzionale, non ostante le già rilevanti esperienze maturate in altri contesti storicamente sedimentati ⁽⁴³⁾.

bb) la legge istitutiva, come noto, fu approvata il 20 aprile 1871, n. 192 ⁽⁴⁴⁾. In essa testualmente si parla (all'art. 24) di <<ruoli dei contribuenti resi esecutori dal Prefetto>>, la cui pubblicazione nel rispettivo Comune, com'era puntualmente precisato, <<costituisce il debitore legalmente obbligato al pagamento dell'importo alle fissate scadenze>>. Anche qui, come per l'ingiunzione fiscale, l'effetto legittimante l'ingresso nell'esecuzione forzata mediante pignoramento "o meri atti di esecuzione" è segnata da un "sigillo", che non è dato però dal Pretore (come nell'ingiunzione) ma dal Prefetto, ossia dall'organo periferico del Governo centrale. Il crisma del "titolo" è poi qui, per così dire "rafforzato" dalla dualità soggettiva (ente impositore - esattore), che non è dato riscontrare invece, nel procedimento ingiunzionale.

cc) L'impianto normativo, nelle sue fondamentali componenti di cui sopra *ex lege* n. 192/1871, venne poi assestato, con appositi adattamenti e modifiche, nei testi unici 22 giugno 1897 n. 226 e 29 giugno 1902, n. 281, trovando quindi organica

⁴³ Sulle origini e i primi sviluppi della riscossione esattoriale v. per molte informazioni quanto scritto da I. Ferretti, nella voce *Riscossione delle imposte dirette*, in *Dig. it.*, XX, 2, Torino, 1918, 1070 ss. E, ancor prima, con più alto respiro sistematico, la voce di S. Romano, *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. giur. it.*, V, parte II, Milano, 1906, 578 ss. Con ulteriori aggiornamenti, P. Padoin, *Cenni storici sui sistemi di riscossione*, in *Nuova rassegna*, 1976, 23 – 24, 2556 ss. In un più vasto inquadramento, anche contabilistico, A. Barettoni Arleri, *La riscossione delle entrate nella contabilità pubblica*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 252 ss. *Inter alia*, si legga, infine, il brillante *pamphlet* di G. Tremonti, *La terribile esecuzione (materiali per una discussione sul sistema esattoriale)*, in *Boll. trib.*, 1983 1661 ss.

⁴⁴ Sulla quale cfr. le classiche opere, di non più facilissima consultazione, dovute a E. Bruni, *La riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1892; I. Maggi, *La legge sulla riscossione delle imposte dirette annotata*, Torino, 1880; G. Pavan, *Guida e commento alle nuove leggi sulla riscossione delle imposte dirette*, 1873; O. Quarta, *La legge per la riscossione delle imposte dirette*, 1875; R. Sera, *Commentario della legge sulla riscossione delle imposte dirette*, Roma, 1902. Nelle quali opere di menzionano anche le ascendenze storicamente risalenti all'ordinamento francese prima e dopo la rivoluzione.

regolamentazione nel t.u. 17 ottobre 1922, n. 1401, integrato, a sua volta, dal Regolamento approvato con r.d. 15 aprile 1923, n. 2090 e dai Capitoli Normali, approvati con d.m. 18 settembre 1923, ⁽⁴⁵⁾. Tutta questa imponente normativa rifluiva quindi nell'apposito titolo (X - artt. 107 a 242) del t.u. della legge sulle imposte dirette (T.U.I.D.) approvato con d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645 ed integrato, poi dopo dal testo unico dei servizi di riscossione delle imposte dirette (t.u.s.r.i.d.), approvato con d.p.r. 15 maggio 1963, n. 858 ⁽⁴⁶⁾.

dd) Nel 1992 lo *swing over* legislativo, di cui già si è detto a proposito dell'ingiunzione fiscale, ha interessato anche il ruolo, inserito all'art. 16 del d.p.r. n. 636 del 1972 (sostituito poi dal d.p.r. n. 739 del 1981) a cavaliere tra ingiunzione e avviso di mora fra gli atti per i quali era prevista la possibilità di ricorso davanti alle commissioni tributarie entro termine di decadenza, con la specificazione che per essi il ricorso era ammesso <<anche per motivi diversi da quelli relativi a vizi loro propri soltanto se tali atti non siano stati preceduti dalla notificazione dell'avviso di accertamento e dell'avviso di liquidazione delle imposte o del provvedimento che irroga la sanzione>>. In tale modo attribuendosi anche al ruolo valenza di provvedimento sostanziale idoneo a consolidarsi e diventare inoppugnabile in caso di mancata proposizione del ricorso nel termine decadenziale previsto, e così dotando tale atto di una valenza effettuale ben

⁴⁵ Dove, tra l'altro, all'art. 17, si faceva cenno alla *denuntiatio litis* dell'ente impositore da parte dell'esattore, che connota, sul doppio versante processuale e sostanziale, il rapporto (c.d. di sostituzione processuale) tra ente impositore ed esattore, come poi espressamente previsto e disciplinato da successive disposizioni legislative, tra le quali, in ordine cronologico: art. 77 del t.u.s.r.i.d. approvato con d.p.r. 15 maggio 1963, n. 858; art. 40 del d.p.r. 28 gennaio 1988, n. 43; art. 39 del d. lgs. 13 aprile 1999, n. 112, recante "Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337", tuttora vigente. Sull'istituto, in dottrina, si può ancora richiamare, non ostante il tempo trascorso, il saggio di chi scrive, *Aspetti sostanziali e processuali della c.d. chiamata in causa dell'ente impositore da parte dell'esattore*, in *Dir. prat. trib.*, 1974, I, 9 ss.

⁴⁶ Al riguardo sono tuttora utilmente consultabili i due volumi di F. De Angelis, G. Potenza e A. Testa, *Testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1964, con accurati commenti delle disposizioni legislative, documenti di prassi e riscontri giurisprudenziali. A livello manualistico, B. Cocivera, *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971 e, ancor prima, G. Scandale, *La riscossione delle imposte dirette*, IX ed., Napoli, 1964. Con impronta teorico sistematica di maggior spessore, infine, la voce di E. Allorio – C. Magnani, *Riscossione coattiva delle imposte*, in *Nss. Dig. it.*, 1969, 34 ss.

maggiore rispetto a quella di “mero” titolo esecutivo ⁽⁴⁷⁾. Tutto questo si ritrova ulteriormente rinforzato dal successivo d.lgs. n. 546/1992, nel cui art. 19, alla lett. *d*), il ruolo, quale atto autonomamente impugnabile, figura assieme alla cartella di pagamento, pur essa autonomamente impugnabile, dando vita ad un peculiare abbinamento consacrato dall’art. 21, 1° co., ove si precisa, per l’appunto, che <<il ricorso deve essere proposto a pena d’inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato>>, con la pedissequa segnalazione, leggermente diversa da quella contenuta nella precedente formulazione dell’art. 16 d.p.r. n. 636/1972, secondo cui <<la notificazione della cartella di pagamento ‘vale anche come’ notificazione del ruolo>>, facendo in tal modo risaltare (secondo l’enfasi aggiunta) il dato propriamente significativo che il ruolo dev’essere notificato in uno con la cartella di pagamento e che la notificazione del ruolo con la cartella di pagamento è imprescindibile ai fini dell’autonoma impugnabilità dell’uno e dell’altro, per cui la notificazione del ruolo e della cartella non ne figura un mero presupposto di conoscibilità e neppure soltanto condizione di efficacia, costituendo invece parte costitutiva integrante dell’atto impugnabile ai fini del suo perfezionamento e della produzione dei relativi effetti ⁽⁴⁸⁾.

ee) nel successivo evolversi della normativa in materia merita solo ricordare, ai soli essenziali fini degli obiettivi di ricerca qui avviata, in rapida elencazione diacronica: le disposizioni sulla riscossione delle imposte sui redditi organicamente contenute con il d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602, in tendenziale sintonia con la riforma contenzioso di cui al d.p.r. n. 636/1972 ⁽⁴⁹⁾; l’abolizione

⁴⁷ Per approfondimenti si rinvia a C. Glendi, *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 289 ss. e a M. Polano, *Commento all’art. 16 del d.p.r. n. 636/1972*, in C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 234 ss. e, in specie, 257 ss.

⁴⁸ Puntuali approfondimenti nei contributi di M. Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, e di A. Carinci, *Caratteri funzionali, profili di disciplina e tendenze evolutive del ruolo di riscossione*, in A. Comelli – C. Glendi, *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, rispettivamente alle pagg. 45 ss. e 67 ss. Da ultimo, C. Glendi, *Commento all’art. 19 del d. lgs. n. 546/1992*, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., § XVI, 397 ss.

⁴⁹ Le norme contenute nel d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 non sono state oggetto di una completa opera di commento sistematico. Si veda, comunque, la collettanea a cura di M. Basilavecchia – S. Cannizzaro – A. Carinci, *La riscossione dei tributi*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, Milano, 2011, *passim*; nonché, da ultimo, gli aggiornati

dell'obbligo del non riscosso per riscosso⁽⁵⁰⁾; la soppressione dell'avviso di mora⁽⁵¹⁾; le continue sostituzioni dei soggetti abilitati alla gestione della riscossione, dall'esattore, al concessionario della riscossione, dalle varie società di riscossione a capitale pubblico, ad Equitalia s.p.a. e infine all'Agenzia delle Entrate Riscossione (AdEr)⁽⁵²⁾; la progressiva deformalizzazione del connotato della sottoscrizione del ruolo pur sempre formalmente considerato costitutivo dell'efficacia di titolo esecutivo⁽⁵³⁾; l'estensione della parte del d.p.r. n. 602/1973 relativa all'esecuzione forzata (art. 49 ss.) anche alla riscossione dei tributi locali⁽⁵⁴⁾ per i quali si è ripristinata l'operatività dell'ingiunzione fiscale, ancorché in larga parte successivamente riassorbita, come già sopra ricordato a seguito del nuovo modulo di cui al D.l. n. 78/2010, conv. in l. n. 122/2010, espressamente esteso con l. n. 160/2019 ai tributi locali.

Qui l'analisi dei dati normativi, drasticamente accorciata, termina, restando soltanto aperta sul nuovo più ampio scenario dell'idea finalmente recepita della necessità di <<togliere di mezzo>>, ci si perdoni questo linguaggio *tranchant*, ruolo e cartella di pagamento, con tutte le complicazioni delle riscossioni provvisoriamente frazionate e dei relativi contenziosi, per l'introduzione nel sistema di una nuova terza figura, di titolo esecutivo legislativamente denominato

commenti alle singole disposizioni del d.p.r. n. 602/1973, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario*, cit., 1041 ss.

⁵⁰ Ad opera dell'art. 2 del d. lgs. n. 37/1999 recante l'abrogazione dell'art. 32, 3° co., d.p.r. n. 43/1988.

⁵¹ Su cui v. la puntualizzazione di C. Glendi, *Abolizione dell'avviso di mora: si torna al <<solve er repete>>?*, in *Corr. trib.*, n. 38/1999, 2833 ss. Rivista ora in controluce, dopo le ulteriori riforme del 2010 e del 2011, di cui *infra* nel testo, la miniriforma del 1999 con l'abolizione dell'avviso di mora, figura, retrospettivamente, come una sorta di anticipazione *ante litteram* del successivo superamento di ruolo e cartella di pagamento prima del pignoramento ideata nel 2010.

⁵² Di queste scansioni successivamente diversificate e variamente configurate, basti qui ricordare le rispettive fonti legislative; rinviando all'aggiornata sintesi di M. Bruzzone, nel commento all'art. 1 del d.p.r. n. 602/1973 in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario*, cit., 1041.

⁵³ V. in proposito le modificazioni diacronicamente apportate all'art. 12, co. 4, d.p.r. n. 602/1973, su cui v., da ultimo, il commento a detta disposizione di M. Bruzzone in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario*, cit., 1050.

⁵⁴ *Ex art. 7, lett. gg quater*, n. 1, del d.l. n. 70/2011 conv. in l. n. 106/2011.

“accertamento esecutivo”, ma ormai abitualmente chiamato **atto imposablesativo** ⁽⁵⁵⁾.

A prescindere da ogni altra considerazione ⁽⁵⁶⁾, a conclusivo suggello dell’analisi della normativa sui titoli esecutivi fiscali sin qui svolta, tre sono essenzialmente le considerazioni da svolgere attorno a questo nuovo titolo esecutivo fiscale.

aaa) diversamente da quanto si è sopra detto riguardo all’ingiunzione e al ruolo, la partenogenesi degli atti imposablesativi è stata breve, scaturita poco dopo i convegni tenutisi all’Università di Parma nelle giornate del 30 marzo 2006 e 18 ottobre 2007 ⁽⁵⁷⁾, con la fattiva partecipazione delle istituzioni di competenza, in cui si era vigorosamente denunciata, pur nel contorno accademico di rito, l’irragionevole afunzionalità della sussistenza di atti, come il ruolo e la cartella di pagamento interposti fra atti impositivi e pignoramento, con insensata protrazione dei tempi dell’esecuzione forzata e del contenzioso, propugnandone quindi l’abolizione o meglio la loro crasi effettuale mediante l’accorpamento in un nuovo unico atto in grado di comprendere in esso tanto l’imposizione fiscale quanto la

⁵⁵ Il neologismo è stato forgiato in occasione del Convegno svolto il 3-4 giugno 2011 all’Ariston di Sanremo su “La concentrazione della riscossione nell’accertamento”. Gli atti del convegno di Sanremo e di quello svoltosi a Brescia il 15 luglio 2011 sono pubblicati nel volume recante lo stesso titolo, Padova, 2011. *Ivi*, lo scritto *Notificazione degli atti “imposablesativi” e tutela cautelare ad essi correlata*, 3 ss. ove, alla nt. 1, spiegate le ragioni del non elegante, ma icasticamente rappresentativo della “speciale categoria di atti nei quali appaia coniugata la diversa funzione dell’imposizione e dell’esazione (mediante la doppia specificazione della formazione del titolo esecutivo e del precetto), con una lieve prevalenza della prima, di proposito lessicalmente anticipata, fermo restando la coesistenzialità di tutte in un simplegma inscindibile”.

⁵⁶ Sulle tante problematiche, applicative, interpretative e di sistema che riguardano le disposizioni contenute nel d.l. n. 78/2010 e sue modifiche integrazioni legislative, complementari si ricordano, oltre ai contributi ricompresi nel volume indicato alla precedente nota, M. Bruzzone, *Il tramonto della “provocatio ad opponendum” sul versante della recettività degli atti impositivi, esattivi e imposablesativi*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2010, 59 ss.; D. Corrado, *Atto imposablesativo primario: l’errata notifica ne comporta l’inesistenza giuridica*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2022, 250 ss.; C. Glendi, *Vizi di notifica degli atti imposablesativi e rimedi giurisdizionali esperibili “prima” e “dopo” il pignoramento*, in *Corr. trib.*, 2019, 18 ss.; A. Lovisolo, *Gli accertamenti “imposablesativi”, la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il 1° grado di giudizio*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 85 ss.

⁵⁷ Gli atti dei due convegni sono pubblicati nel volume *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli – C. Glendi, Padova, 2010. *Ivi*, nella presentazione, X ss. e nella postfazione di sintesi, 243 ss., nonché nell’intervento di M. Paglia XIII ss., sono chiaramente indicate le linee innovative che hanno successivamente portato alla disciplina degli atti imposablesativi e ai convegni di cui a nt. 55.

sua diretta esigibilità esecutiva. L'idea venne recepita e convertita in tempi straordinariamente rapidi in forma legislativa dando così origine al d.l. 31 maggio 2010, n. 78, poi convertito in l. 30 luglio 2010, n. 122.

bbb) Il testo normativo, nella sua originaria formulazione, conteneva prudenti limitazioni, “temporali”⁽⁵⁸⁾ e “materiali”⁽⁵⁹⁾, anche se, al co. 1, lett. h), se ne prefigurava espressamente la generalizzazione ai fini del recupero coattivo delle somme dovute <<a seguito dell'attività di liquidazione, controllo e accertamento>> di <<altri tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate>>, nonché di <<altre entrate>> sinora riscuotibili a mezzo ruolo>>. Al momento questa generalizzazione riguardo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate ancora non è avvenuta. Al contempo, però, con l'art. 1, co. 792, della legge 27 dicembre 2010, n. 160 analoga disposizione è stata adottata per la riscossione dei tributi locali⁽⁶⁰⁾. E, ancor prima, con l'art. 9 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. 26 aprile 2012 n. 44, analogo istituto, pur con qualche significativa variante, già era stato introdotto in materia di risorse proprie dell'Unione europea, essenzialmente, dazi doganali ex art. 2, par. 1, lett. a) della decisione 2007/436/CE/Euratom e connesse IVA all'importazione⁽⁶¹⁾.

ccc) nella sostanza, e al di là di qualche variante occasionalmente introdotta, questo congegno impositivo, non già e non tanto strutturalmente consiste nella giustapposizione in unico documento di una sua provvedimentalità, impositiva ed esattiva, consistendo, invece, in un vero e proprio simplemma normativo in cui tutte le componenti impositive e esattive vengono a far parte di un nuovo provvedimento unitariamente produttivo degli effetti di atto impositivo, titolo esecutivo e precetto, legittimando così l'autore dell'atto impositivo all'ingresso coattivo nella sfera patrimoniale del suo destinatario attraverso il pignoramento dei suoi beni, senza necessità di ruolo e cartella di pagamento restando la funzione e gli effetti di tali atti totalmente assorbiti dal nuovo provvedimento *ut supra*

⁵⁸ Facendo riferimento ai soli atti emessi a far data dal 1° ottobre 2011 relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e oltre.

⁵⁹ Riguardando gli avvisi in materia di imposte sui redditi, sul valore aggiunto ed IRAP, e connessi provvedimenti sanzionatori. In argomento v. *amplius* A. Carinci, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento (ovvero un nuovo ircocervo tributario)*, in C. Glendi – V. Uckmar, *op. cit.*, 45 ss.

⁶⁰ In forza di quanto disposto dall'art. 1, co. 792 della l. n. 169/2019 su cui v. il puntuale commento di A. Carinci, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario*, cit., 1531.

⁶¹ In argomento v. ancora la sintesi di A. Carinci, commento all'art. 29 d.l. n. 78/2010, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario*, cit., paragrafo X, 1528 ss.

normativamente congegnato e riferito, non più a soggetti giuridicamente distinti (ente impositore, agente della riscossione), bensì soltanto al primo di essi ⁽⁶²⁾.

8. Sintesi teorico-sistematica conseguentemente derivatane.

Dalle risultanze come acquisite *sub 7* è ora possibile tracciare una sintesi di sistema in grado di condurre dopo ulteriori approfondimenti speculativi ad una nozione dogmaticamente accettabile di titolo esecutivo fiscale unitariamente contornata. Già profilandosi comunque al momento tre polarizzazioni partitamente prospettabili in ordine sequenziale *ut infra*.

-I- La prima polarizzazione si appunta essenzialmente nella constatazione che tutti i sopra indicati titoli esecutivi fiscali, *de lege lata*, pur con qualche diversificazione interdisciplinare, diacronicamente individuabile, presentano tutti il crisma dell'essere atti o provvedimenti amministrativi e nient'affatto giurisdizionali.

Per quanto attiene all'**ingiunzione** (talvolta, ma non sempre, aggettivata come fiscale, nei testi legislativi di riferimento), è ben vero che, alle origini, presentava un qualche apparente vago riferimento all'*habitat* giurisdizionale, probabilmente facilitato da una per vero superficiale assonanza con l'istituto del decreto ingiuntivo ⁽⁶³⁾, questo sì d'indubbia matrice giurisdizionale, dal che potevasi trarre, pur qui assai evanescente richiamo al requisito della c.d. vidimazione pretorile (*olim*) prevista dall'art. 2 del. T.u. n. 639/1910. Ma vero è, altresì, che, in disparte che in alcuni antecedenti normativi la vidimazione era fatta da organi amministrativi ⁽⁶⁴⁾, dottrina e giurisprudenza, in pressoché totale sintonia,

⁶² Sulla essenziale rilevanza costitutiva della notificazione nell'atto impositivo, in aggiunta agli scritti ricordati a nt. 56 si vedano, in ultimo, le approfondite riflessioni di M. Targhini, *La disarmonica sanatoria in sede giurisdizionale dei vizi di notificazione dei provvedimenti amministrativi d'imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2022, 809 ss.; Id., *La discordante, confusionaria dispotica e distorsiva supersolidarietà tributaria nella scissione: a volte ritorna*, *ivi*, n. 4/2023, 1278 ss. e in specie 1280 ss.

⁶³ Il parallelismo tra ingiunzione fiscale e decreto ingiuntivo era stato peraltro sostenuto da autorevoli esponenti della dottrina processualcivilistica. Tra questi, P. Calamandrei, *Rassegna critica della giurisprudenza in materia di diritto processuale civile*, in *Riv. dir. comm.*, 1921, I, 111 ss. Ma v. *contra* G. Cristofolini, *Processo d'ingiunzione*, Padova, 1939, 68. Sull'argomento cfr., infine, A.G. Micheli, *Sulla natura dell'ingiunzione per il pagamento delle entrate patrimoniali*, in *Giur. it.*, 1949, I, 1, 587.

⁶⁴ V., infatti, quanto previsto nella l. 12 dicembre 1816 del Regno delle Due Sicilie, *retro* nt. 28, ove si parlava di vidimazione del Sindaco, il che lascia intendere che l'indicazione del soggetto "vidimante" fosse in realtà soltanto funzionale ad un organo esterno,

attribuivano alla vidimazione natura e sostanza amministrativa e non anche giurisdizionale ⁽⁶⁵⁾. Tant'è che, persino il più fervente sostenitore della qualificazione del giudizio avverso l'ingiunzione fiscale quale giudizio di accertamento nel merito della fondatezza o meno dell'obbligazione tributaria sottostante ⁽⁶⁶⁾ ebbe chiaramente a riconoscere che l'ingiunzione fiscale, in quanto titolo esecutivo sotteso a legittimare l'ingresso all'esecuzione forzata, ha natura di atto amministrativo, testualmente affermando che, <<guardando l'atto dal punto di vista della sua esecuzione, si mettono in evidenza queste caratteristiche del provenire unilateralmente dall'amministrazione>>, di non aver bisogno della canonizzazione giurisdizionale, di non necessitare degli organi ausiliari della giustizia, ma di <<poter essere portato ad esecuzione materiale, per quanto occorra, dagli organi della stessa amministrazione>>, così che <<nell'ingiunzione fiscale si trovano esattamente tutte queste situazioni e quindi in relazione all'aspetto esecutivo della riscossione in via, se necessario, coattiva, ... l'ingiunzione chiaramente si palesa come atto amministrativo in senso proprio; che dietro di sé ha, evidentemente, un potere il quale è peraltro potere anche esso soltanto di creare il titolo esecutivo, ai fini dell'esecuzione, e non anche di creare il credito di imposta nell'*an* e nel *quantum*>> ⁽⁶⁷⁾. In realtà, come si dirà appropriatamente *sub* II, nella sua evoluzione diacronica la legge stessa ha successivamente implementato l'ingiunzione fiscale di spessore provvedimentale di natura sostanziale, e non di mero titolo esecutivo.

Al momento comunque preme qui attestare quale punto fermo la natura fondamentale amministrativa di tale atto, *sub specie* di titolo esecutivo, ma non solo.

Quanto si è detto vale *a fortiori* per il **ruolo**, la cui natura amministrativa in verità mai è stata oggetto di plausibili contestazioni ⁽⁶⁸⁾. E tanto più vale per il c.d. **atto imposablesativo**, in cui addirittura il connotato di titolo esecutivo s'immedesima

impiegato solo a suggello formale di un atto funzionalizzato quale titolo, non quindi necessariamente, un organo giudiziario.

⁶⁵ Cfr., per tutti, A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, VI ed agg.ta 1953, Milano, 242 ss., nel testo e a nt. 25, ove critici riferimenti alla contraria affermazione che <<si legge, senza alcuna dimostrazione, in alcune sentenze della Corte di Cassazione>>, di cui pare neppure sia il caso di fare ancora menzione.

⁶⁶ E. Capaccioli, *L'ingiunzione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1967, I, 593 ss.

⁶⁷ E. Capaccioli, *op. loc. cit.*, 601.

⁶⁸ Basti solo pensare alla sottoscrizione da parte dell'autore dell'atto imposablesativo, al quale, infatti, vale lo stesso parametro normativo di cui all'art. 42 d.p.r. n. 600/1973.

nell'imposizione financo per quanto concerne i requisiti formali dell'atto che sono identici a quelli dell'avviso di accertamento ⁽⁶⁹⁾.

A parte quanto ancora si dirà nelle ulteriori due polarizzazioni, quanto qui specificamente verificato e attestato già costituisce risultato di non poco conto sul piano dell'inquadramento dogmatico dell'atto stesso, ove si consideri che parte della giurisprudenza di vertice e della dottrina ⁽⁷⁰⁾ si ostinano ad attribuire, *contra legem*, portata di titolo esecutivo alla sentenza di accoglimento del ricorso da parte dei giudici tributari con esiti totalmente distonici ed erronei, tanto sul piano pratico, quanto su quello teorico.

-II- La seconda polarizzazione attiene specificamente al fenomeno sopra già evidenziato e di particolare interesse per la ricerca di studio qui avviata, circa la constatata progressiva trasmutazione dei titoli esecutivi fiscali verso una dimensione sostanziale, ove il connotato di mero titolo esecutivo rischia di risolversi e sfumare, per così dire, in un provvedimento sostanziale che va ben oltre l'effettualità del titolo esecutivo, consistente nella legittimazione *ex se* del soggetto che ne è munito a procedere agli atti esecutivi, dando luogo, invece, anche ad effetti sostanziali e, in prospettiva, all'inoppugnabilità dell'atto stesso o a possibili giudicati nei relativi contenziosi.

Come ricordato nella silloge sull'evoluzione legislativa dei titoli esecutivi fiscali, sviluppata al punto 7, ciò si è avuto, tanto per l'ingiunzione (fiscale) come per il ruolo, in concomitanza con importanti modifiche della disciplina sul contenzioso ⁽⁷¹⁾. Si è quindi maturata nel tempo una importante trasmutazione di questi atti, attraverso la loro ricomprensione fra gli atti autonomamente impugnabili davanti al giudice speciale tributario, con il consequenziale loro innesto in un congegno, come quello previsto dall'art. 16 del d.p.r. n. 636/1972, tanto nella sua formulazione originaria quanto in quella sostitutivamente apportata dal d.p.r. n. 739 del 1981, e come quello poi disciplinato dall'ancor oggi vigente art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, ove ne è pur sempre contemplata l'impugnabilità in caso di mancata impugnazione entro termine decadenziale, in tal modo attribuendosi

⁶⁹ Si veda Cass., sez. trib., 6 marzo 2015, n. 4575, in *Corr. trib.*, 2015, 1472, con il commento di F. Pistolesi, *ivi*, 1466 ss.

⁷⁰ F. Pistolesi, *La natura "sostanziale" della sentenza tributaria rispetto all'atto impugnato*, in *Corr. trib.*, 2015, 1466. In senso fermamente critico, C. Glendi, <<L'oggetto del processo tributario>> trent'anni dopo, in *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, a cura di M. Basilavecchia – A. Comelli, Milano, 2020, 394 ss.

⁷¹ *Retro*, quanto all'ingiunzione fiscale, punto 7, *sub c*, e quanto al ruolo, punto 7, *sub dd*.

all'atto uno spessore sostanziale profondamente diverso da quello normativamente correlato ai meri titoli esecutivi legittimanti soltanto l'ingresso nell'esecuzione forzata senza diretta incidenza sulla debenza di quanto pur esecutivamente preteso.

Tutto questo dev'essere sistematicamente rapportato a quanto si è accennato *in limine* al punto 3 e successivamente espresso *sub* 4, ma che dev'essere qui ancora integrato da qualche ulteriore approfondimento esplicativo prospettandosi qualche interrogativo sul perché ciò sia avvenuto e sul conseguente significato che se ne può ascrivere nell'ambito del processo evolutivo in cui si è svolto. Salvo quel che ancora si dirà in prosieguo, viene qui d'acchito da richiamare *in primis* quanto era stato pensato da Martino da Fano ⁽⁷²⁾ parlando di *officium iudicis* per aggirare l'*impasse* storicamente venutasi a creare nel passaggio dal rigido sistema dell'*actio iudicati* all'attuazione concreta della sentenza di condanna nel processo civile, giustificata per l'appunto nel ritenere che l'esecuzione della sentenza stessa potesse e dovesse considerarsi nient'altro che l'esternazione consequenziale della domanda iniziale del creditore attraverso il completo realizzarsi per l'appunto dell'*officium iudicis*. Orbene, traslando quest'ordine d'idee al passaggio dal mero sigillo esecutivo ad una vera e propria sostanza provvedimentoale dell'ingiunzione e del ruolo, viene per l'appunto da pensare, fors'anche meno audacemente di quanto non fosse stato fatto da Martino da Fano, ad una sorta di *officium publicae potestatis*, ovvero sia ad un naturale ampliamento funzionale del potere (*imperium*) della pubblica amministrazione da una sua dimensione provvisoriamente esecutiva ad una sua maggiore stabilizzazione provvedimentoale, come del resto è poi stato normativamente disposto in prospettiva tendenzialmente invertita o meglio reciprocamente convergente attraverso la figura del c.d. atto impositivo, destinato a trovare ulteriore generalizzazione quale fondamentale strumento di attuazione concreta del prelievo.

Se tutto ciò ha un senso, la riflessione fatta dovrà comunque progredire attraverso una plausibile spiegazione del perché, tuttavia, la legge mantenga in vita un "sigillo esecutivo" nell'atto coevamente dotato di valenza impositiva, così da giustificare a livello di sistema la persistenza della funzione stessa del titolo esecutivo, quale fonte significativa della legittimazione alla realizzazione coattiva del provvedimento ancorché ora dotato anche di natura sostanziale. La risposta a

⁷² V. *retro* nt. 9.

questa concreta domanda postula tuttavia ulteriori *step* di approfondimenti, a cominciare da quello subito dopo consequenzialmente approntato.

-III- Resta invero da illustrare la terza ed ultima polarizzazione che investe propriamente il c.d. suggello esecutivo, specificamente inteso, che costituisce il connotato formale, ma con indubbi risvolti effettuali, tali da definire la figura e la funzione stessa del titolo esecutivo e nella specie del titolo esecutivo fiscale.

Al riguardo giova e non è affatto inutile una digressione lessicale.

Com'è stato felicemente ricordato ⁽⁷³⁾, il connotato di cui trattasi trae origine dalla parola stessa. In quanto *ab ovo* il *titulus* identificava il “cartello” che, secondo le prescrizioni dell’editto degli Edili Curuli, altro non era che il “sito” ove gli schiavi esposti alla vendita nei pubblici mercati, mettendolo addosso, fornivano ed esponevano le rispettive qualità essenziali di età, stato di salute, libera disponibilità di vendita, e così via. Da questo così circoscritto “ambito materiale” successivamente il termine “titolo”, come spesso accade, si è trasformato finendo per significare non più la cornice ma il contenuto dell’*inscriptio* documentale, e cioè, *in nuce*, la normatività quivi suggellata e rappresentata nei relativi effetti ⁽⁷⁴⁾. Nella quale dimensione, in particolare, ha poi finito per identificare quelli che sono stati chiamati titoli esecutivi, segnandone al contempo quello stigma simbolico (e financo “magico”) in ogni caso emblematico di autonomia e di autosufficienza effettuale, che lo caratterizza.

Rapportando queste generali annotazioni ai titoli esecutivi di cui ci si sta occupando e rivedendo l’*excursus* storicamente abbozzato nei pregressi capitoli di questo scritto, si ha modo di poter notare come questo specifico connotato di astrattezza e autonomia tipico del titolo esecutivo massimamente riscontrabile nel c.d. *scel Royal* ⁽⁷⁵⁾, che, come si è sopra ricordato, legittimava *ex se* l’esecuzione della sentenza civile ed era stato a sua volta allargato, con identità valoriali, alla esecutività delle c.d. *letteres obligatoires*, che, per l’appunto, in tal modo acquisivano valenza di titolo esecutivo siccome *faites et passées sous Scel Royal* basandosi *tout court* sul <<*mandons et ordonnons à tous huissiers*>> apposto

⁷³ Da F. Mazzarella, *Contributo allo studio del titolo esecutivo*, Milano, 1965, 2 nel testo ed *ivi*, da nt. 1 ss. ulteriori pertinenti arricchimenti speculativi.

⁷⁴ Su questo passaggio, <<dal senso concreto (*titulus* nel senso di cartello scritto)>>, <<al senso astratto di titolo nel senso di ‘fondamento giuridico’, tanto da dar luogo ad una promiscuità con ‘causa’>> v., ancora, F. Mazzarella, *op. cit.*, 3 ss.

⁷⁵ V. *retro*, diffusamente, al punto 5.

all'atto (sentenza o *lettres promissaires*) da parte di un organo incardinato sul potere esecutivo (cancelliere o notaio) ⁽⁷⁶⁾.

Con il procedere della Storia, dello *Scel Royal*, che costituiva emblematicamente, nella sua iconica simbologia, il prototipo del titolo esecutivo, è oramai rimasto soltanto il ricordo. Più a lungo però è durata la magica “formula esecutiva” nell’ambito della procedura civile, fino alla sua recente scomparsa con l’art. 52, co. 1, del d. lgs. n. 149/2022 ⁽⁷⁷⁾.

Quanto ai titoli esecutivi fiscali, il magico sigillo formalmente attributivo della legittimazione al compimento degli atti esecutivi ha pur esso subito variegata trasformazioni. Riguardo all’ingiunzione fiscale, dalla <<coazione spedita dal cassiere e vidimata dal sindaco>>, di cui si parlava nella legislazione preunitaria ⁽⁷⁸⁾, si è passati alla vidimazione pretorile di cui al t.u. n. 639/1810 ⁽⁷⁹⁾, via via devalorizzata dalla dottrina e dalla giurisprudenza ⁽⁸⁰⁾, sino alla sua formale abolizione con l’art. 29 del d. lgs. n. 51/1998 e non più ripristinata in equipollenti utilizzi documentali non ostante la “resurrezione” dell’ingiunzione fiscale, dove il connotato dell’esecutorietà è stato infine sostituito dalla mera previsione legislativa di tale valenza disgiunta da qualsivoglia segno documentativo in atti ⁽⁸¹⁾. Quanto al ruolo, dopo l’originario sigillo del Prefetto (ex lege n. 192/1871), è poi subentrato il visto dell’Intendente di finanza ⁽⁸²⁾, sostituito attualmente dalla semplice sottoscrizione <<anche mediante firma elettronica>> del <<titolare dell’ufficio o chi per esso delegato>> ex art. 12, co. 4, d.p.r. n. 602/1973, *ut adhuc* vigente ⁽⁸³⁾. Mentre, per quanto riguarda, infine, gli atti impositivi, il segno differenziale dell’esecutorietà è attuato solo da precise indicazioni legislative che

⁷⁶ Si riportano ancora i rilievi di R. Vaccarella, *op. loc. cit.*, 16, nel testo ed *ivi*, ulteriori riferimenti a nt. 9.

⁷⁷ V. *retro* nt. 24.

⁷⁸ V. *retro* nt. 28.

⁷⁹ *Retro* nt. 30, con specifico riferimento all’art. 2 del t.u. n. 639/1910.

⁸⁰ Sul punto v. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 173 ed *ivi* nt. 37 ss.

⁸¹ V. art. 7, co. 2, lett. *gg-quater*, n. 1), dove, a proposito <<dell’ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 636>>, soltanto si dice testualmente <<che costituisce titolo esecutivo>>, *tout court*.

⁸² *Ex lege* 16 giugno 1939, n. 942 art. 4 e poi art. 185 e 275, u.c., TUID.

⁸³ Su di che v. il commento di M. Bruzzone in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario*, cit., § **II**, 1052 ss.

lo collegano al mero fatto di un determinato decorso del tempo rispetto alla notificazione dell'atto impositivo⁽⁸⁴⁾.

In buona sostanza, si è dunque assistito ad una progressiva deformalizzazione del segno costitutivo dell'esecutività ovvero della legittimazione al compimento della materiale attività coattiva. Pur con il mantenimento di questo segno distintivo e dell'effettualità legislative che gli resta propria. Il che, come si avrà occasione di ancor meglio verificare in prosieguo, non è scevro di conseguenze e d'implicazioni teorico-sistematiche di qualche rilievo, soprattutto sotto il profilo di una vigilata definizione dell'ambito e del contenuto disciplinare delle c.d. opposizioni esecutive⁽⁸⁵⁾. Già fin d'ora comunque potendosi trarre dalla così rilevata essenzializzazione del titolo esecutivo in una enunciazione normativa che ne esprime in sé, senza più necessariamente una formalizzazione simbolica, una espressione linguistico-legislativa enunciativa di una peculiare normatività disciplinativa dell'impiego della forza coattiva per l'attuazione di una funzione esecutiva normativamente predeterminata e autonomamente preservata⁽⁸⁶⁾.

9. Le variegate interrelazioni del processo esecutivo generalmente disciplinato dal codice civile e di procedura civile con l'esecuzione forzata dei tributi.

Dopo quanto si è sopra esposto sulla sintesi storico-sistematica dell'evoluzione legislativa dei cc.dd. titoli esecutivi fiscali nell'ordinamento nazionale, ancor

⁸⁴ Art. 29, co. 1, lett. b, del d.l. n. 78/2010; art. 9 d.l. n. 16/2012; art. 1, co. 792, lett. a), ove testualmente vien detto che gli atti impositivi posti in essere per la riscossione dei tributi locali <<devono altresì recare espressamente l'indicazione che gli stessi costituiscono titolo esecutivo idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari, nonché l'indicazione del soggetto che, decorsi novanta giorni dal termine ultimo per il pagamento, procederà alla riscossione delle somme richieste, anche ai fini dell'esecuzione forzata>>.

⁸⁵ Su di che v. *infra* al punto 14.

⁸⁶ Sul punto meritano grande attenzione le riflessioni di F. Mazarella, *op. cit.*, 82, ove si prospetta la necessità di <<abbandonare il piano delle essenze, in cui tutto è immutabile proprio in quanto è quel che è (e non altro)>> per lasciarsi guidare <<per la naturale mobilità del piano del linguaggio perché "titolo esecutivo" mostri il suo vero volto che – come spesso accade – è senz'altro un volto bifronte>>. Su di che v., ancora più oltre, 82 ss. § 5 e 6. Quanto alla comunque preservata autonoma funzionalità del titolo esecutivo, non ostante l'evidenziata "essicazione" di ogni retaggio storico della simbologia dell'*imperium*, non vanno dimenticate le penetranti riflessioni di C. Furno, *Disegno sistematico delle opposizioni nel processo esecutivo*, ed. provv., Firenze, tipografia Barbera, 1942, cap. I, § 4, 22 ss. sul generale problema dei rapporti tra cognizione ed esecuzione nonché sull'ancor più definita questione della c.d. autonomia funzionale del titolo esecutivo, dell'esecuzione frazionata e delle relative opposizioni.

prima d'azzardare una ben contornata figura di esecuzione forzata tributaria, che si sta cercando di delineare, appare giunto il momento di addivenire ad un qualche impegno confinatorio (ad una sola sorta di *actio regundorum*, verrebbe da dire) tra siffatta "esecuzione forzata tributaria", teoricamente *in itinere*, e altre figure contermini già, più o meno, consolidate, con le quali essa è destinata inevitabilmente a confrontarsi.

Il più complesso e variegato di questi confronti è, senza dubbio, quello che, in termini volutamente approssimativi, può delinearsi tra l'esecuzione forzata tributaria, da un lato, e, dall'altro lato, il "processo di esecuzione" generalmente disciplinato dal codice di procedura civile (libro III), e, ancor più in generale, dalle norme del codice civile (libro VI, "Della tutela dei diritti", titolo III, "Della responsabilità patrimoniale, delle cause di prelazione e della conservazione della garanzia patrimoniale"), che ne stanno alla base.

Questa interrelazione si prospetta, quanto meno, in una triplice serie di problematiche, discendentemente dimensionabili.

a) La prima problematica, investe la sussistenza o meno di una generale sintonia tra l'*habitat* dell'appena evocata normativa civilistica e processualcivilistica, da un lato, e la normativa di cui si è detto nell'analisi dei titoli esecutivi fiscali e delle esecuzioni a cui fanno capo (in specie d.p.r. n. 602/1973 e altre coerenze di riferimento).

Sul punto dev'essere anzitutto richiamato quanto già si è avuto modo di rilevare⁽⁸⁷⁾ a proposito della lunga evoluzione che dal sistema delle *legis actiones* e dell'*actio iudicati* ebbe a svilupparsi fino all'ideazione del titolo esecutivo e alla biforcazione tra *ius publicum* e diritto privato, nel quale ultimo germinarono, infine, la teoria di un'azione esecutiva e la configurazione di un vero e proprio processo esecutivo ultimamente attualizzatosi nella normativa contenuta nel terzo libro, titolo II, c.p.c., vigente. Orbene, sotto questo profilo, urge alla mente quanto si era magistralmente avvertito col <<dire che>>, nella normativa sui titoli esecutivi fiscali, *ut supra* evidenziato, non vi è posto e <<non sussiste una azione esecutiva corrispondente a quella della esecuzione civile>>⁽⁸⁸⁾, in quanto <<qui

⁸⁷ V. *retro sub* 4, 5 e 6.

⁸⁸ Così testualmente S. Satta, *Trattatello di procedura civile* (a cura di Luigi Cavallaro), Milano, 2015, 340. *Ivi* anche le ulteriori espressioni virgolettate nel testo, nonché i richiami enunciati alla nt. 6 a piè pagina, ai più diffusi svolgimenti esposti in Commentario al codice di procedura civile, volume terzo, cit., 29 ss.

si ha il fenomeno singolare ma coerente, con la posizione che l'Amministrazione ha nell'ordinamento, per cui la esecuzione, cioè l'adeguamento della realtà alla normativa giudiziale, avviene con la volontà dell'obbligato, sia pure istituzionalmente vincolato a quell'adeguamento>>. In termini ancora più radicali e generalizzati, si può, anzi, sostenere che, in realtà, non essendo l'azione esecutiva nient'altro che la proiezione processuale dell'obbligazione⁽⁸⁹⁾, viene così a difettare in materia il presupposto sostanziale dell'azione esecutiva, non potendosi riscontrare nel sistema che ne occupa una vera e propria obbligazione tributaria⁽⁹⁰⁾, atteso che la relazione dinamica tra contribuente ed ente impositore (o esattore) è configurata *ex lege* rispettivamente in termini di potere, da un lato, e d'interesse legittimo a che l'esercizio del potere avvenga secondo i paradigmi legislativamente prescritti⁽⁹¹⁾, dall'altro.

A questa stregua, fornendo così rapida soluzione alla prima problematica dianzi focalizzata, deve perciò concludersi nel senso di una profonda antitesi di fondo tra "esecuzione forzata tributaria" e processo esecutivo ed esecuzione forzata di cui al terzo libro del codice di procedura civile e al sesto libro del codice civile.

b) In diversa guisa si atteggia, per contro, la seconda problematica sui rapporti tra le normative che attengono rispettivamente all'esecuzione forzata tributaria e al processo esecutivo civile *lato sensu* intesi, ove quest'ultima normativa venga considerata, non più quale plesso nomopoietico inquadrato nella sola cornice unitariamente e indisgiungibile espressione di un'azione esecutiva di cui sopra criticamente si è detto, ma quale insieme potenzialmente suscettibile di frazionate scomposizioni in comparti dispositivi distintamente confrontabili e rapportabili alle articolate discipline dell'espropriazione forzata tributaria. In questa diversa prospettiva comparativa giova ricordare allora come, in effetti, secondo una radicata tradizione processualciviltistica, sarebbe ravvisabile nella pur sostenuta unità dell'azione esecutiva e del processo esecutivo, una pluralità di "fasi"

⁸⁹ Per questa sostanziale identificazione v. ancora S. Satta, *op. ult. cit.*, 337 ss.

⁹⁰ Sul tramonto del mito dell'obbligazione tributaria, si rinvia a C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984 rist. an. 2014, 27 ss.; 76 ss.; 131 ss.; 143 ss.

⁹¹ C. Glendi, *op. ult. cit.*, 209 ss.; Id., <<*L'oggetto del processo tributario*>> trent'anni dopo, in M. Basilavecchia – A. Comelli, *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, Milano, 2020, 319 ss.; Id., *Commento* all'art. 19 d. lgs. n. 546/1992, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, V^a ed., Milano, 2023, 369 ss.

all'interno del processo esecutivo ⁽⁹²⁾ o, quanto meno, un'ancor più radicata distinzione, se non piuttosto bi-partizione ⁽⁹³⁾, tra fase espropriativa e fase satisfattiva, o, addirittura, tra l'azione espropriativa in senso proprio e un'azione satisfattiva, *tout court*, con la consequenziale postulazione di un significato di "esecuzione forzata" più ridotto e circoscritto rispetto all'usuale ⁽⁹⁴⁾ genericamente ricomprensivo di entrambe, se non fors'anche quant'altro ancora ⁽⁹⁵⁾.

A nostro sommo avviso, questi frazionamenti o biforcazioni classificatorie, se rapportate al processo esecutivo di esclusiva matrice processualciviltistica sono teoricamente discutibili, mentre appaiono realisticamente indicativi di variegata normatività oggettivamente giustificative di reali contrapposizioni tendenzialmente rapportabili ad una ontologica diversità tra espropriazione liquidativa e liquidazione satisfattiva in senso proprio, sicuramente fruibile ed utilizzabile anche con significati di tutt'altro tipo. E così, legittimando, in specie, con riferimento alla materia che ne occupa, un'oggettiva profonda diversificazione tra l'attività (sostanzialmente amministrativa) nel compimento degli atti esecutivi da parte del soggetto all'uopo abilitato *ex titulo* (titolo esecutivo fiscale), magari sino alla vendita forzata del bene staggito, dopo di che si svolge di necessità *ex lege* la trasformazione o conversione del potere che a siffatto risultato è dinamicamente pervenuto con l'insorgenza comunque di una posizione di diritto soggettivo ⁽⁹⁶⁾ connotabile quale vero e proprio diritto di credito, come tale suscettibile di essere fatto valere anche a fronte di altri crediti, di formazione privatistica, in ambito concorsuale e ai fini distributivi, secondo

⁹² C. Mandrioli, *L'azione esecutiva (contributo alla teoria unitaria dell'azione e del processo)*, Milano, 1955, 431 ss., spec. al capitolo nono, "Le cosiddette 'fasi' del processo nei loro reciproci rapporti (con particolare riferimento alle fasi del procedimento esecutivo)".

⁹³ Cfr. F. Mazzeola, *Contributo allo studio del titolo esecutivo*, cit., 89 ss. ed *ivi*, alle nt. 127 e 128 accurata silloge informativa e richiami bibliografici. *Adde*, altresì, R. Vaccarella *Titolo esecutivo, precetto, opposizioni*, cit., *loc. cit.*, 57 ss.

⁹⁴ V. ancora, specificamente, F. Mazzeola, *op. cit.*, 85.

⁹⁵ Cioè a dire, ad es., l'esecuzione in forma specifica, su di che, tuttavia, v., criticamente, S. Satta, *Trattatello*, cit., 387 ss.

⁹⁶ Per quest'idea, in verità qui soltanto abbozzata, di una "trasformazione" o "conversione" fra situazioni soggettive contermini, come l'interesse legittimo e il diritto soggettivo e viceversa, si vedano a livello di teoria generale gli spunti di A. Falzea, *Gli interessi legittimi e le situazioni giuridiche soggettive*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, *passim*, nonché, da ultimo, F.G. Scoca, *L'interesse legittimo – storia e teoria*, cit., 309 ss.

l'ordine delle cause di prelazione normativamente previste ⁽⁹⁷⁾. Le cui eventuali controversie a sensi dell'art. 612 c.p.c. non possono che appartenere alla giurisdizione ordinaria, trattandosi appunto di controversie su diritti soggettivi ⁽⁹⁸⁾, non diversamente, del resto, da quanto avviene per l'opposizione di terzi ⁽⁹⁹⁾ e per l'azione risarcitoria ⁽¹⁰⁰⁾, benché all'origine vi possa essere stato, siccome normativamente previsto, l'esercizio di un potere (*i.e.* funzione) di stampo tipicamente amministrativo, sindacabile solo *sub specie* d'interesse legittimo leso e di azione annullatoria ⁽¹⁰¹⁾ e non riparatoria, *tout court*.

c) Infine, una terza problematica di raffronto tra normativa per disciplinare l'esecuzione forzata tributaria e normativa per essa integrativamente ritraibile o meno dalla disciplina del processo esecutivo contenuta nel c.p.c. si pone con riferimento ad alcuni istituti regolati in quest'ultimo assetto disciplinare che non paiono ascrivibili direttamente tra quelli considerati nelle due problematiche anteriormente delineate, per le quali rispettivamente è da escludere o da recepire direttamente parte della normativa rinvenibile nella disciplina del processo esecutivo di stampo civilistico. Per questa terza problematica di raffronto si pensi, solo a titolo di mero esempio, emblematico, all'istituto della conversione del pignoramento (art. 495 c.p.c.) ⁽¹⁰²⁾. Non ne sussiste apposita disciplina nel d.p.r. n. 602/1973, rientra tendenzialmente nell'alveo dell'attività espropriativa dell'organo amministrativo preposto e non si trova *de plano* nei due ambiti considerati nelle due problematiche precedentemente delineate. *Quid iuris* allora, per l'eventuale recepimento nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria? La risposta all'interrogativo può dirsi orientabile nella verifica della sussistenza o

⁹⁷ Art. 2740 e 2741 cod. civ.

⁹⁸ Sulle opposizioni in sede di riparto cfr. A. Bonsignori, *Assegnazione forzata e distribuzione del ricavato*, Milano, 1962, 391 ss.

⁹⁹ Art. 58 d.p.r. n. 602/1973, su di che, da ultimo, il commento di D. Longo in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, 5^a ed., *cit.*, 1292 ss.

¹⁰⁰ Art. 59 d.p.r. n. 602/1973 e l'aggiornato commento di D. Longo in *Commentario breve*, *cit.*, 1319 ss.

¹⁰¹ Su di che v. più avanti *sub* 14.

¹⁰² Per il passato v. C. Glendi, *La conversione del pignoramento nell'espropriazione esattoriale*, nota a Cass. 15 ottobre 1975, n. 3331, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 804. Sull'ammissibilità o meno nell'espropriazione esattoriale delle offerte dopo l'incanto, di cui all'attuale art. 584 c.p.c., v. in precedenza, C. Glendi, *Sull'ammissibilità dell'aumento di sesto nell'espropriazione esattoriale e connessi problemi di tutela e di competenza*, nota a Cass. 24 ottobre 1975, n. 3553, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 46.

meno dell'analogia, previa valutazione di compatibilità o meno, totale o parziale, con le fondamentali strutture dell'esecuzione forzata tributaria. Anche se, ovviamente, è questa una problematica tutta da verificare attraverso una rastremata esplorazione specialmente alla luce delle modifiche normative ultimamente intervenute e di quelle in prospettiva futura secondo i criteri direttivi e i principi della legge delega ⁽¹⁰³⁾,

10. Estensivo ampliamento della regolamentazione dell'esecuzione forzata tributaria per il recupero coattivo di entrate non tributarie.

Altra opera di confinazione va poi fatta tra l'esecuzione forzata tributaria, da un lato, e, dall'altro lato, le tante esecuzioni speciali per il recupero coattivo di entrate non tributarie, dello Stato o di altri enti pubblici e financo privati per le quali la legge ha variamente (*rectius*, svagatamente) stabilito l'applicabilità, in tutto o in parte, della normativa generalmente prevista per l'esecuzione forzata dei tributi afferenti ai titoli esecutivi fiscali di cui si è detto *sub* 7.

Nelle nostre "peregrinazioni" legislative si è avuto modo di constatare come, ad es., la legislazione sull'ingiunzione fiscale, in origine predisposta per la riscossione coattiva dell'allora così chiamata tassa di registro ⁽¹⁰⁴⁾, si fosse ben presto estesa, non solo ad altre tasse sugli affari ⁽¹⁰⁵⁾, ma, pure ad altre entrate patrimoniali extrafiscali dello Stato e di altri enti pubblici. E molti ampliamenti applicativi si sono via via succeduti anche relativamente alle disposizioni adottate per la riscossione a mezzo ruolo e tramite i vari agenti della riscossione all'uopo legittimati, financo al di fuori della vera e propria cerchia di esattori od organi appositamente istituiti per il recupero, non solo dei tributi, ma delle più disparate tipologie di entrate, anche di natura privata (quali, ad es., i canoni di locazione non versati dagli assegnatari morosi di enti pubblici, e così via) ⁽¹⁰⁶⁾. Il solo elenco, e tanto più, la cernita e l'organica sistematizzazione, di questa enorme quantità di leggi e leggine stratificatesi nel nostro ordinamento in effetti sono

¹⁰³ V. *infra* al paragrafo 15.

¹⁰⁴ *Retro* § 7, *sub* a) e nt. 28.

¹⁰⁵ *Retro* § cit., nt. 32.

¹⁰⁶ Cfr. G. Costantino, *Le espropriazioni forzate speciali. Lineamenti generali*, in 63. *Quaderni di giurisprudenza commerciale*, Milano, 1984, 43. Dove, in esergo, sono riportate le chiare parole di P. S. Mancini, in G. Pisanelli – A. Scialoja, *Commentario del codice di procedura civile per gli stati sardi*, Torino, 1861, II, 8: <<Egli è perciò esatto affermare che in un buon sistema di procedura tutte le disposizioni, dalla prima all'ultima, dalla più importante sino a quelle che sembrano le più frivole, ricever debbono dalla necessità o dall'utilità il suggello di un'autorità razionale incontrastabile>>.

considerate tali ⁽¹⁰⁷⁾, per cui <<la ricognizione dell'ambito di applicazione richiederebbe una autonoma ricerca e, probabilmente, non potrebbe pervenire a risultati certi ed esaurienti. Neppure l'ausilio di un elaboratore elettronico, nel quale sia inserita tutta la legislazione vigente sembra utile allo scopo>>, in quanto, a tacer d'altro, <<le espressioni legislative mediante le quali è richiamata l'una o l'altra specie di titolo esecutivo, l'uno o l'altro modello di procedimento espropriativo, non sono sempre le medesime: talvolta si rinvia ai provvedimenti legislativi, talaltra al procedimento per "la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato" o a quello per "la riscossione delle imposte dirette", talaltra ancora sono adoperate diverse formule verbali>> ed è, oltretutto, <<frequente la tecnica del doppio rinvio: sono richiamate, non le disposizioni che prevedono le forme particolari di tutela espropriativa, ma altre norme che, a loro volta, rinviano ad esse. Ne consegue che la ricerca dovrebbe essere estesa ai provvedimenti legislativi che contengono un rinvio agli strumenti processuali particolari: più precisamente, sarebbe necessario esaminare tutta la legislazione vigente ed individuare le disposizioni che, in vario modo, rinviano alle forme speciali di tutela espropriativa per i crediti dello Stato; poi, sarebbe necessario riprendere da capo la ricerca ed individuare i provvedimenti legislativi che richiamano le norme raccolte nella prima cernita; e ciò tenendo presente la possibile varietà delle formule di rinvio>>. Così che, alla fin fine, <<in una tale situazione, ogni tentativo di ricognizione del sistema appare frustrato>>.

Si sono di proposito riportate queste chiare parole dell'A. cit., non solo e non tanto, perché se ne condivide appieno la sostanza, a livello metodologico, ma in quanto, se ne deve, purtuttavia, segnalare la non condivisione laddove in essa si annidano espressioni come quelle in cui si parla di "forme speciali di tutela espropriativa", che, nel pensiero dell'A., come meglio in prosieguo ⁽¹⁰⁸⁾, non esprimono soltanto un significato genericamente indicativo della raffigurata caoticità legislativa sopra ben precisata, ma rivestono valenza teorico-speculativa che si ritiene criticamente valutabile. In specie perché, a differenza di quanto

¹⁰⁷ Da G. Costantino, *op. cit.*, 45-46, nel testo, dal quale sono tratte le espressioni sopra riportate, nonché ivi, nt. 26 con selezionati riferimenti esemplificativi.

¹⁰⁸ *Infra* al § 12.

ancora meglio ulteriormente argomentato dall'A. ⁽¹⁰⁹⁾ circa l'asserita concreta irriscontrabilità e teorica configurabilità nel *mare magnum* di siffatti prodotti legislativi di qualsivoglia discriminazione distintiva in ragione della natura tributaria o meno delle tante entrate che vi sono state inserite, qui viceversa si ritiene che la natura tributaria dei prelievi di cui trattasi propriamente comporti le divaricazioni e confinazioni di cui si è detto.

In questa direzione, ad ulteriore completamento aggiornativo del quadro legislativo *ut supra* richiamato, giova qui ricordare come in effetti, di questa marasmatica mole di legislazione ampliativa lo stesso legislatore si è reso conto sia pure in riferimento alla tematica dei rapporti tra la disciplina generale dei riti civili contenuta nel c.p.c. e le sparpagliate discipline di riti specialmente rinvenibili in una stratificata bulimia nomopoietica accumulatasi nel tempo. Dall'impervietà e faticosità dell'opera di ricognizione e di riordino prefigurata nell'art. 54 della legge n. 69/2009 e poi concretizzatasi nel d. lgs. n. 150/2011, si è dato espressamente atto ⁽¹¹⁰⁾ nella Relazione illustrativa a quest'ultimo d. lgs., precisando che questo primo decreto di riordino <<non esaurisce i possibili interventi di semplificazione – di razionalizzazione del sistema processuale>>, ponendosi idealmente quale momento d'inversione di tendenza, che <<dovrà necessariamente essere seguito da ulteriori concreti interventi volti ad incrementare l'efficienza e la regolarità delle norme processuali>>.

A ben vedere, queste parole corrispondono, *mutatis mutandis*, a quelle sopra riportate ⁽¹¹¹⁾, con specifico riferimento alle molteplicità delle disposizioni legislative in tema di esecuzioni speciali, mentre qui il rapporto è tra riti speciali e rito ordinario rapportato al c.p.c. E pure qui occorre puntualizzare una diversità di approccio argomentativo e nelle conclusioni, secondo il *fil rouge* qui perseguito.

La puntualizzazione è precisamente questa.

¹⁰⁹ Precisamente in *op. ult. cit.*, 46, ult. periodo, ove testualmente sta scritto che <<il rinvio alla natura tributaria o genericamente pubblica del credito o dell'obbligazione non è, di per sé, espressamente sufficiente a giustificare le deroga alla disciplina comune>>.

¹¹⁰ Cfr. la *Prefazione* di C. Consolo, VII, al *Codice di procedura civile commentato e diretto da Claudio Consolo, la "semplificazione dei riti" e le altre riforme processuali 2010-2011*, Milano, 2012.

¹¹¹ Di G. Costantino, *op. loc. cit.*

Come già rilevato ⁽¹¹²⁾ nel commentare l'art. 32 del d. lgs. n. 150/2011, <<Dell'opposizione a procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici>>, volto a semplificare e attualizzare la disciplina sulle controversie in materia di opposizione all'esecuzione per il pagamento delle entrate patrimoniali degli enti pubblici di cui all'articolo 3 del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici approvato con regio decreto 14 aprile 1910, n. 639>>, ripercorrendo i <<tortuosi percorsi>> di detta norma, dalla sua nascita, al suo lungo mantenimento in vita, alla successiva scomparsa con l'assorbimento nell'ambito della riscossione a mezzo ruolo e alla sua quasi miracolosa "resurrezione" a fasi progressive sino appunto alla disposta semplificazione di cui all'art. 2 d. lgs. n. 150/11 e al suo collegamento a quanto disposto dall'art. 34, comma 40, dello stesso d. lgs., è ben vero che il t.u. n. 639/10 nella sua generalità riguardava <<le disposizioni di legge relative alla procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, dei proventi di Demanio pubblico e di pubblici servizi e delle tasse sugli affari>>, ben vero è altresì che l'art. 31 dello stesso t.u. stabiliva specificamente che le <<"disposizioni degli artt. 5 a 29 della presente legge, esclusa nell'art. 5 la parte concernente il richiamo agli artt. 3 e 4, sono applicabili ai procedimenti esecutivi per la riscossione delle tasse sugli affari", con la specificazione, altresì, che "il termine prefisso nell'ingiunzione è, anche in questo caso, portato a trenta giorni", mentre tutta una serie di altri dati normativi, già sopra in parte richiamati, facevano espresso riferimento all'ingiunzione prevista dal t.u. della legge del 1910 quale atto rappresentativo della pretesa fiscale per detti tributi>>, laddove <<l'art. 32 d.lgs. n. 150/11 e l'art. 34, c. 40, nel richiamare il vecchio testo dell'art. 3 del t.u. del 1910, hanno espressamente ommesso ogni riferimento alle "tasse sugli affari", limitandosi a fare soltanto riferimento alle "entrate patrimoniali" dello Stato e degli enti pubblici di cui all'art. 3 del t.u. come sopra novellato>>. Da ciò deve trarsi la conclusione che, dunque, <<la nuova disciplina finalizzata all'introduzione del rito ordinario applicabile davanti all'a.g.o. attiene per l'appunto soltanto alle controversie che

¹¹² C. Glendi, in *Codice di procedura civile* diretto da C. Consolo, cit., 405 ss. Da cui sono tratte le parole virgolettate nel testo. Si riprende qui, ampliandone la persistente valenza argomentativa in chiave generale, quanto analiticamente retro evidenziato al § 7 *sub g*) nel testo e a nt 41.

rientrano nell'ambito di questa giurisdizione, restando viceversa escluso ogni margine di applicabilità, non solo alle controversie relative a quelle che erano una volta definite tasse sugli affari, ma, anche, più in generale, a tutte le controversie concernenti i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, per le quali sussiste in oggi la giurisdizione tributaria *ex art. 2 d.lgs. n. 546/92*>> (¹¹³).

Rapportando questa, in apparenza modesta, ma nient'affatto insignificante, argomentazione esegetica con quanto sopra più generalmente rilevato a proposito dello *swing-over* maturato, oltre che per la disciplina dell'ingiunzione fiscale anche per la disciplina del ruolo attraverso l'inclusione di tali provvedimenti nel sistema impugnatorio posto in essere dall'art. 11 del d.p.r. 636/1972 e poi dall'art. 19 d. lgs. n. 546/1992 con l'attribuzione *ex lege* a tali atti anche di uno spessore sostanziale che ne connota significativamente la loro natura, in termini generali, anche alla luce della sopravvenuta formazione dell'altro titolo esecutivo fiscale denominato atto impositivo (¹¹⁴), emerge dunque, in contrasto con quanto sopra ritenuto in dottrina (¹¹⁵), un dato normativo che non solo non esclude, ma impone, l'attribuzione al <<rinvio alla natura tributaria>> di tali titoli una valenza discriminatrice ai fini della loro distinta dislocazione in termini di sistema e di conseguente teorizzazione.

11. Impellente necessità di una contornata autonomia dell'esecuzione forzata tributaria rispetto alle figure contermini del processo esecutivo generalmente previsto dal terzo libro del codice di procedura civile e delle cc.dd. procedure esecutive speciali.

Dopo i tracciati "confinatori" appena esposti e analizzati nei due precedenti paragrafi, pur nella loro perdurante approssimazione organizzativa, emerge già con chiarezza una conclusione di sistema piuttosto evidente. Circa, cioè, l'impellente necessità di dovere venire a capo e di approdare, in chiave storico-sistemica, all'appropriata contornazione istitutiva di una ben strutturata nozione categorialmente sussumibile in termini di <<esecuzione forzata tributaria>>, dotata di propria autonoma disciplina e in grado di fungere quale parametro differenziale rispetto alle discipline contermini, che attengono, tanto

¹¹³ Su di che v. *amplius* aggiornativamente F. Randazzo, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario*, cit., 38 ss.

¹¹⁴ Vedi ampiamente *retro* al § 7 e poi ancora, in continuazione al § 8.

¹¹⁵ Da G. Costantino, *op. cit.*, 46 ed *ivi* quanto qui riportato a nt. 109.

all'esecuzione forzata civilisticamente intesa, quanto alla miriade di esecuzioni legislativamente rinvenibili nella frammentata legislazione vigente.

Quest'autonomia disciplinare, che ne giustifica l'indicato inquadramento nozionale, viene conseguita e si valorizza compattamente, ricomprendendo in essa le normative che si sono sopra individuate aggregandole fermamente ai cc.dd. titoli esecutivi fiscali, proprio perché rappresentativi di affinità disciplinari di per sé sufficienti e al contempo necessarie per una circoscrizione autonoma regolamentare. Così da poterle distinguere e appropriatamente approfondirne la specialità rispetto a tutte le aree contermini dell'esecuzione amministrativa, da un lato e dall'esecuzione processualcivilistica, dall'altro, e così ancora dal *mare magnum* di quelle che solo un po' approssimativamente vengono definite esecuzioni speciali solo rispetto all'esecuzione forzata processualcivilistica. E così, ulteriormente, da poter stabilire sempre *de lege lata* nessi di ragionate affinità o complementarità con l'una e con l'altra, per intero e/o per parte di esse. Ribadendo, infine, a conclusione di questo breve paragrafo d'interlocuzione pausale della programmata ricerca, che si è qui inteso attivare, il canone metodologico, sempre rigorosamente seguito, della conformazione nozionistica degli istituti solo in riferimento ai dati normativi e rifuggendo da ogni precostituzione mentalistica ⁽¹¹⁶⁾.

Non senza chiosare, sempre in chiave metodologica, che solo sulla base delle distinzioni e agglomerazioni sopra indicate si può proficuamente intavolare una discussione di teoria generale sulla natura giuridica della esecuzione forzata tributaria, così da poter rivedere allo stato della normativa vigente i cospicui, ma non esaustivi, frutti che pure già sono stati forniti dalla dottrina e dalla giurisprudenza in proposito.

12. L'orientamento dottrinale e giurisprudenziale che riporta l'esecuzione forzata tributaria nell'alveo del processo esecutivo disciplinato dal codice di rito civile.

¹¹⁶ Rendendosi così piena e pertinente adesione all'insegnamento proprio così focalizzato con specifico riferimento a quanto ne occupa, da C. Furno, *op. cit.*, 77, in calce all'ultimo § 13 del capitolo primo dell'opera citata.

Sui termini del dibattito già si era fatto il punto nel lontano 1991, ancor prima, cioè, della riforma del 1992, nel corso di un Convegno ⁽¹¹⁷⁾ tenutosi, fra l'altro, in concomitanza con altro riguardante l'esecuzione processualcivilistica ⁽¹¹⁸⁾.

Da allora ad oggi molto è cambiato a livello legislativo, e non solo.

Due fondamentalmente restano i contrapposti orientamenti, diversi *in thesi*.

Secondo molti processualciviliisti, l'esecuzione forzata per i tributi rientra fra le cc.dd. esecuzioni forzate speciali o, secondo altra terminologia, tra i procedimenti esecutivi o espropriativi speciali considerati quali sottospecie dell'esecuzione forzata regolata, in apice, dal codice civile e, poi, dal codice di procedura civile, spiccatamente in chiave giurisdizionale ⁽¹¹⁹⁾.

All'opposto, per la maggior parte della dottrina amministrativistica ⁽¹²⁰⁾ e per larga parte della giurisprudenza di vertice ⁽¹²¹⁾ l'esecuzione forzata per la riscossione dei tributi dovrebbe trovar posto nell'ambito dell'esecuzione amministrativa, *lato sensu* intesa, non ostante indubbi riferimenti e compartecipazioni con la normativa di stampo processualcivilistico.

¹¹⁷ Convegno di studio tenutosi a Roma, Università La Sapienza, nei giorni 3 – 4 ottobre 1991 sul tema <<La riscossione dei tributi: una riforma da verificare>>. In questo contesto venne svolta la relazione, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, come poi pubblicata, in *op. loc. cit.*, 2340 ss.

¹¹⁸ Del Convegno sul tema generale *L'effettività della tutela del creditore nell'esecuzione forzata*, tenutosi a Torino nei giorni 4 – 5 ottobre 1991 si segnalano le relazioni di R. Vaccarella, *Diffusione e controllo dei titoli esecutivi non giudiziali*, in *Riv. dir. proc.*, 1992, 47 ss. e di S. Chiarloni, *Giurisdizione e amministrazione nell'espropriazione forzata*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1993, 83 ss., con importanti riferimenti all'esecuzione esattoriale.

¹¹⁹ Alle appartenenze già ricordate in C. Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, cit., *loc. cit.*, 2244, nt. 12 debbono aggiungersi ora, quanto meno, C. Asprella, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Nuove leggi civili commentate*, 1999, 840 ss.; V. Corsaro, *Le esecuzioni espropriative speciali*, Milano, 2003, 168 ss.; M. Giorgetti, *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 777 ss.; nonché, da ultimo, D. Longo, *Commento all'art. 50 d.p.r. n. 602/1973*, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario*, cit., 1207 ss., ove ulteriori richiami bibliografici.

¹²⁰ In aggiunta alle segnalazioni fatte in C. Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, cit., *loc. cit.*, 2244, nt. 13, v. poi le accurate cernite integrativamente fatte da A. Guidara, *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2017, 422, nt. 10, nonché, ultimamente, da D. Longo, *op. loc. cit.*, 1207.

¹²¹ Si vedano per il passato, quanto alla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Suprema Corte di cassazione, le pronunce ricordate, rispettivamente, alle nt. 22-23 e nelle nt. 24-25, in C. Glendi, *op. loc. cit.*, 2248; e, per i complementari aggiornamenti, D. Longo, *op. loc. cit.*, 1207, *passim*.

Non mancano, comunque, prospettive intermedie o miste, che, in mancanza di una presa di posizione per l'uno e per l'altro dei due orientamenti, non istituzionalizzano un vero e proprio *tertium genus*, esprimendo sostanzialmente i tratti di maggiore o minore diversità rispetto al primo ⁽¹²²⁾.

Su queste soluzioni intermedie o miste, sostanzialmente agnostiche a livello torico-sistematico, non risultano ulteriori sviluppi e non è quindi il caso di indugiare. Rimettendo piuttosto a fuoco la prima impostazione di cui tuttora si riscontrano accreditati seguiti.

Riandando a quella che è stata, sicuramente, la più completa trattazione ⁽¹²³⁾ di questo che si potrebbe *breviter* etichettare come l'itinerario in chiave pandettistica o processualcivilistica dell'esecuzione forzata dei tributi, emerge *de plano*, come lo stesso sia germinato *ab ovo* dall'enunciato della <<frammentazione delle forme di tutela giurisdizionale>> in genere ⁽¹²⁴⁾ e della postulata unitarietà <<delle forme di tutela espropriativa individuale>> ⁽¹²⁵⁾, con la conseguente naturale <<esigenza di disporre di una legislazione per norme generali ed astratte, applicabili alla generalità dei consociati>> ⁽¹²⁶⁾, da ciò, dichiaratamente, traendo <<il filo conduttore e lo scopo della presente indagine>> ⁽¹²⁷⁾. E così, coerentemente, sviluppandola sul crinale dei fondamentali disposti di cui agli artt. 2910 e 2741 cod. civ. e delle norme contenute nel libro III del codice di procedura civile, teoricamente riportando a questo contesto una <<situazione sostanziale oggetto di tutela>>, che <<è, sempre e comunque, il diritto ad ottenere il

¹²² In quest'ambito si erano citati in C. Glendi, *op. loc. cit.*, 2244, nt. 15, i contributi di S. La China, *L'esecuzione forzata e le disposizioni generali del codice di procedura civile*, Milano, 1970, 60 ss. e da E. Emanuele, *L'esecuzione esattoriale*, Milano, 1981, 45. Anche se oggettivamente i due contributi presentano contenuti e svolgimenti argomentativi sensibilmente difforni.

¹²³ Cioè a dire, l'opera di G. Costantino, *Le espropriazioni forzate speciali*, cit., loc. cit. Dello stesso G. Costantino non vanno poi trascurati i contributi *ut infra* cronologicizzati; *Note sulle tecniche di attuazione dei diritti di credito nei processi di espropriazione forzata*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1988, 123 ss.; *L'unificazione degli strumenti di realizzazione coattiva dei crediti dello Stato e degli altri enti pubblici (primi appunti sul d.p.r. 28 gennaio 1988, n. 43)*, ivi, 639 ss.; *Sciolto il nodo della tutela giurisdizionale per la riscossione nei crediti tributari, la riforma della riscossione*, in Guida del diritto, *Il Sole-24ore*, n. 3, 1999, 6 ss.

¹²⁴ G. Costantino, *Le espropriazioni forzate speciali*, cit., 9.

¹²⁵ G. Costantino, *op. cit.*, 2.

¹²⁶ G. Costantino, *op. cit.*, 9.

¹²⁷ G. Costantino, *op. cit.*, 4.

pagamento di una somma di denaro>> (¹²⁸), e individuando così in dette fonti (codice civile e di procedura civile) la base unitaria della <<disciplina della espropriazione forzata ... nonostante la diversità delle forme>> (¹²⁹), rapportando ad essa tutte le altre normative conseguentemente aggregate dal connotato dell'eccezionalità rispetto, per l'appunto, alla disciplina generale di cui al c.c. e al c.p.c., e perciò raccogliendo tutte queste altre normative in unica categoria residualmente connotata *sub specie* di <<espropriazioni forzate speciali>>, nelle quali si è, infine, sviluppata un'ampia e articolata trattazione essenzialmente rivolta a evidenziare i punti di contatto o d'insuperabile distonia con la disciplina processualcivilistica messa a confronto con i valori costituzionali (¹³⁰).

In esito a quanto sopra, molto sommariamente sintetizzato, nel mentre non si può non ammirare l'opera di G. Costantino per l'impegnato tentativo di sistemazione teorico sistematico, con importanti complementari approfondimenti esegetico-applicativi di assoluto rilievo dal punto di vista scientifico, devesi, tuttavia, registrare il frontale distacco da quanto già era *illo tempore* orientativamente prefigurato nei lontani anni 91/92 e ora vieppiù a livello "prolegomenico" secondo quanto sopra diffusamente aggiornato e sviluppato nel presente scritto (¹³¹), dove, a solo titolo di esemplificazione in contrapposizione parametrica, alle cc.dd. <<espropriazioni forzate speciali>> quali normative disciplinari di "eccezione" rispetto alla supposta regola generale dell'esecuzione forzata civilprocessualistica, si è, qui, per contro, prefigurata una teorizzazione storico-sistematica che attribuisce piena autonomia categoriale all'esecuzione forzata tributaria e ai titoli esecutivi fiscali, che ne stanno alla base, a fronte sia dell'esecuzione amministrativa *lato sensu* intesa, sia di fronte al gran numero di esecuzioni forzate altrimenti specialisticamente recintate nella legislazione vigente e sia di fronte all'esecuzione forzata civilprocessualistica in senso proprio, considerando partitamente in queste diverse articolazioni i collegamenti tra ognuna di queste categorizzazioni, secondo le specificazioni sopra evidenziate, che pur ne consentono la fruizione in via complementare o integrativa anche da

¹²⁸ G. Costantino, *op. cit.*, 18, nonché 23 e 24.

¹²⁹ Così testualmente G. Costantino, *op. cit.*, 29.

¹³⁰ V. in chiave programmatica G. Costantino, *op. cit.*, 26 e poi oltre *passim* nel prosieguo dell'*op. cit.*, esponendo al riguardo rilievi critico-argomentativi sulle prese di posizione da parte della Consulta, siccome non rispondenti al filo conduttore della trattazione sviluppata dall'A.

¹³¹ V. *retro* le nt. 117, 118 e 119.

parte dell'esecuzione forzata tributaria *ut supra* strutturata, pur nella sua mantenuta autonomia (¹³²).

Inoltre, a prescindere da questi raffronti parametrici, preme soprattutto rilevare che la ricostruzione qui propriamente non condivisa e contestata, non corrisponde ai dati normativi attualmente vigenti e in via di ulteriore attuazione in sede legislativa delegata, dai quali, secondo il criterio metodologico a cui si è fatta totale adesione (¹³³) non si può prescindere, dovendosi anzi necessariamente prestare scrupolosa essenziale attenzione.

E così, dunque, in via generale, non si può non considerare che, diversamente da quanto risultava all'epoca in cui fu scritta la monografia di G. Costantino, è totalmente cambiata la normativa su quello che un tempo veniva definito il contenzioso tributario, che oggi, certamente, si è giurisdizionalizzato, ma con l'esclusione generalizzata dalla giurisdizione ordinaria e con l'attribuzione della tutela giurisdizionale ai giudici speciali tributari (¹³⁴), con ogni potere, in specie cautelare, direttamente incisivo anche sull'esecuzione forzata tributaria.

Così come, ancora, non si può non considerare, in specie che, giusta quanto già in parte all'epoca (¹³⁵), ma in oggi ancora più incisivamente e a più ampio raggio si è messo in luce (¹³⁶), i titoli esecutivi fiscali attualmente operativi presentano la peculiarità di avere altresì *ex lege* natura e spessore sostanziale, siccome provvedimenti come tali suscettibili di diventare definitivi se non impugnati entro termine di decadenza e di essere sindacati ed annullati dai giudici tributari o di diventare definitivi laddove il ricorso venga rigettato, con l'ovvia conseguenza,

¹³² Senza qui forzatamente accorpato nella categoria delle espropriazioni forzate speciali a costantiniana immagine. E tenuto altresì specificamente conto della distinzione tra sfera di operatività delle situazioni di diritto soggettivo o degli interessi legittimi e delle pur innegabili correlazioni fra di loro, a cui viceversa non viene dato il maggior rilievo che qui si ritiene doversi necessariamente assegnare.

¹³³ V. *retro* nt. 116.

¹³⁴ Basta confrontare il vecchio testo dell'art. 2 del d. lgs. n. 546/1992 con l'attuale testo così come sostituito dall'art. 12, co. 2, della l. 28/12/201, n. 448, sulla cui "fortunosa" genesi v. C. Glendi, *L'apporto istituzionale di Gianni Marongiu all'unità del contenzioso tributario in Italia*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2023, 10 ss.

¹³⁵ V., infatti, l'art. 16 del d.p.r. n. 636/1972.

¹³⁶ V., in specie le modifiche apportate dal d. lgs. n. 546/1992 e poi dal d. lgs. n. 156/2015 su cui C. Glendi – C. Consolo – A. Contrino, *Abuso del diritto e novità nel processo tributario, commento al d. lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e d. lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, Milano, 2016, 20 e ss., e ancor poi ora dal d. lgs. n. 130/2022, su cui da ultimo, M. Montanari, *Commento all'art. 47 d. lgs. n. 546/1992*, in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario*, cit., 605.

tra l'altro, non ostante la pur loro riconosciuta qualità di titoli esecutivi e cioè di per sé idonei a legittimare l'attivazione dell'esecuzione forzata tributaria, la loro funzione di titoli esecutivi non funge allo stesso modo che è dato riscontrare per il titolo esecutivo per il processo civile in rapporto alla *cognitio*, che sta alla base, fungendo invece da contorno tra l'esecuzione forzata tributaria e la giurisdizione di annullamento demandata al giudice speciale tributario ⁽¹³⁷⁾, con l'esposizione, tra l'altro, degli atti dell'esecuzione forzata tributaria, all'efficacia espansiva interna all'esito di quanto deciso da parte del giudice tributario ⁽¹³⁸⁾.

Ad ulteriore suggello di quanto finora criticamente si è detto in ordine alla natura dell'esecuzione forzata tributaria in chiave processualcivilistica o pandettistica che dir si voglia e della sua conglobazione nella generica e approssimativa categoria dell'espropriazioni forzate speciali quale sottospecie del processo esecutivo primariamente regolato dal terzo libro del codice di procedura civile, sempre in rigorosa e puntuale attinenza ai dati normativi vigenti, merita di essere ancora considerato il profilo delle opposizioni esecutive.

In passato, con specifico riferimento alle disposizioni che vietavano esplicitamente l'applicabilità degli artt. 615 e 617 c.p.c. nell'espropriazione demandata all'esattore ⁽¹³⁹⁾, non si era mancato di rimarcare il netto contrasto di dette disposizioni rispetto alla tesi teorico-sistemica qui contestata ⁽¹⁴⁰⁾. Dopo la novella legislativa, con la quale si è invece disposto un parziale ingresso all'esecuzione forzata tributaria delle opposizioni di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c. ⁽¹⁴¹⁾, e ancor più dopo l'intervento della Corte costituzionale ⁽¹⁴²⁾ sull'art. 57

¹³⁷ Su di che v. più diffusamente in prosieguo § 14.

¹³⁸ Secondo i principi generalmente accompagnati all'art. 336 c.p.c. su cui *amplius* R. Maccarone, *Profili sistematici dell'effetto espansivo esterno della sentenza di riforma*, Milano, 1983.

¹³⁹ Cfr. gli artt. 208 – 209 del t.u.i.d. su cui v. il pregevole saggio di F. Batistoni Ferrara, *I mezzi di difesa contro l'esecuzione esattoriale e la costituzione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1968, 971 ss., V. poi, ancora, l'art. 57 del d.p.r. n. 602/1973, prima della sostituzione disposta con l'art. 16, co. 1, del d. lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

¹⁴⁰ C. Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, cit., loc. cit., 2251.

¹⁴¹ Su di che v. esemplificativamente C. Asprella, *op. loc. cit.*, 852-853, § 2.

¹⁴² La quale, con sentenza 17 aprile – 31 maggio 2018, n. 114, in *G.U.* 6 giugno 2018, n. 28 – prima serie speciale, ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità costituzionale dell'art. 57 d.p.r. n. 602/1973 nella formulazione vigente *ratione temporis*, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successive alla cartella di pagamento o all'avviso di cui all'articolo 50 del d.p.r. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura

novellato, nella parte in cui vietava comunque l'ammissibilità della c.d. opposizione all'esecuzione non concernenti la sola pignorabilità dei beni, si è subito rimarcato in dottrina come tutto ciò dovesse ridondare nel necessitato riparto dell'esecuzione forzata tributaria nell'ambito dei processi esecutivi speciali aggregati al processo d'esecuzione di cui al terzo libro del c.p.c. ⁽¹⁴³⁾. E a tutto ciò si è, ancora più di recente, dato pieno risalto, pur ricordando come da parte di altri autori <<anche a fronte dell'accoglimento dei rimedi giurisdizionali si ritiene che non sia stato snaturato il carattere di autotutela dell'esecuzione fiscale>> ⁽¹⁴⁴⁾.

Indipendentemente da quest'ultima riserva preservata in dottrina, preme assorbentemente rilevare, che con legge n. 111/2023, all'art. 19, lett. c), è stato stabilito di <<modificare l'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973>>.

civile. Tra i tanti commenti cfr., in particolare, quelli di A. Carinci, *La Consulta rimuove il divieto all'opposizione dell'esecuzione: cade una (altra) specialità dell'esecuzione esattoriale*, in *Il fisco*, 2018, 27, 2642 ss.; S. Dalla Bontà, *La Corte costituzionale rivede i limiti dell'opposizione all'esecuzione nella riscossione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, II, 2687 ss.; C. Glendi, *La Consulta schiude le porte alle opposizioni nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corr. giur.*, 2018, II, 1418 ss.; A. Guidara, *Il discutibile ampliamento dell'opposizione all'esecuzione in materia tributaria conseguente all'intervento della Corte costituzionale*, in *Giur. it.*, 2018, 2661 ss.; D. Longo, *La Corte costituzionale ridisegna il confine tra ricorso al giudice tributario e opposizione all'esecuzione*, in *Il giusto proc. civ.*, 2018, 4, 1065 ss.; N. Raggi, *La Consulta "rottama" i limiti alle opposizioni contro l'Esattore*, in *Corr. trib.*, 2018, 2423 ss.; F. Randazzo, *Con l'opposizione all'esecuzione il giudice ordinario potrà arrestare l'espropriazione esattoriale priva di titolo*, in *G.T. – Riv. giur. trib.*, 2018, 8-9, 658 ss.

¹⁴³ D. Longo, *op. loc. cit.*, 1209.

¹⁴⁴ Così testualmente D. Longo, *op. cit.*, quivi facendo richiamo alle opinioni manifestate, in ordine di citazione, da B. Cucchi, *La nuova disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo*, 2002, 8, A. De Pauli, *Riv. esec. forzata*, 2004; M. Giorgetti, *op. loc. cit.*, 779; V. Montedoro, *Espropriazioni: rafforzati i rimedi giurisdizionali, La riforma della riscossione*, in *Guida al diritto. Il sole 24 ore*, n. 3, 1999, 1163; V. Corsaro, *Le esecuzioni espropriative speciali*, Milano 2003, 116.

Sulla scelta legislativa così effettuata vi è già stata occasione per esprimere perplessità, segnatamente rilevandone l'inopportunità funzionale e l'imperfetta formulazione, su di che si tornerà comunque in prosieguo (¹⁴⁵). Sta di fatto, però, che il dato normativo sposta incontrovertibilmente l'asse delle opposizioni *ex artt.* 615 e 617 c.p.c. dall'alveo del processo esecutivo civilprocessualistico a quello del processo tributario, demandandone la decisione ai giudici speciali ultimamente riformati, per cui, trattandosi di scelta discrezionale da parte del legislatore, non sembrano seriamente prospettabili plausibili dubbi di legittimità costituzionale. Con l'ovvia conseguenza che questo ribaltamento legislativo, quand'anche meritevole, a nostro avviso, di necessari correttivi di adattamento (¹⁴⁶), costituisce ormai un dato imprescindibile, che rende attualmente insostenibile la tesi ricostruttiva qui criticata, e viceversa si pone in piena sintonia con quanto qui sostenuto *de lege lata* nella prospettiva teorico, storico-sistemica, sin qui delineata.

13. La diversa opinione che mantiene l'esecuzione forzata tributaria nell'ambito dell'autotutela esecutiva di stampo amministrativo.

Passando quindi dalla *pars destruens* alla *pars construens* della problematica sulla natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria, ovvero alla riaffermazione *in positivo* della sua collocazione nell'accogliente ambito del diritto pubblico-amministrativo (pur nei limiti riservati alla sfera dei diritti soggettivi e alla giurisdizione dell'a.g.o. quivi operante, su di che si dirà più approfonditamente in prosieguo), non resta che dare seguito a quanto si era evolutivamente prefigurato nella parte finale del già sopra richiamato scritto degli anni 1991-1992 (¹⁴⁷).

In allora si era, nella parte finale, per l'appunto rilevato, sulla scorta d'importanti arresti delle nostre magistrature di vertice (¹⁴⁸) e a suggello delle pregnanti riflessioni fatte a suo tempo da S. Romano (¹⁴⁹), l'imprescindibile necessità

¹⁴⁵ V. *infra* negli ultimi due paragrafi.

¹⁴⁶ V. ancora gli ultimi due paragrafi.

¹⁴⁷ C. Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, cit., loc. cit., 2249 ss.

¹⁴⁸ Specificamente in *op. loc. ult. cit.*, nt. 22 e nt. 24, rispettivamente riguardanti pronunce della Corte costituzionale e della Suprema Corte di cassazione.

¹⁴⁹ S. Romano, *Esecuzione delle imposte dirette*, cit. 581. Quanto *ivi* scritto è testualmente riportato in C. Glendi, *op. loc. ult. cit.*, 2249.

d'insediare l'esecuzione forzata tributaria in una globale ⁽¹⁵⁰⁾ considerazione del prelievo nell'ampio contenitore del diritto pubblico e della funzione amministrativa ⁽¹⁵¹⁾, salvo tracciare, su questa strada, le necessarie confinazioni con le sfere contermini dei rapporti di diritto privato, e così, anche, diversificando le figure e le situazioni soggettive (doveri e poteri, diritti soggettivi e interessi legittimi) comunque variamente coinvolte in questo globale contesto. Immaginando, di conseguenza, l'ulteriore seguito del progressivo ampliamento della giurisdizione tributaria con l'inclusione in quest'ottica evolutiva, *ut olim* contenuta, proprio quella di <<meglio inquadrare e rendere più funzionale l'esecuzione forzata tributaria>> ⁽¹⁵²⁾.

Orbene, nell'approssimazione aggiornativa sviluppata nel presente studio, si è poi avuto modo di verificare come l'esecuzione forzata tributaria, di cui si è teorizzata l'autonoma definizione a livello nozionale istituzionalizzato ⁽¹⁵³⁾, sia germinata, superando la preesistente sedimentazione ordinamentale di stampo civilistico, sviluppandosi quindi, all'epoca dell'assolutismo monarchico francese ⁽¹⁵⁴⁾, in senso pubblicistico, per poi evolutivamente regredire nei più morbidi crinali amministrativistici, sulle spinte giurisdizionalistiche diacronicamente maturate nel tempo ⁽¹⁵⁵⁾. E si è, quindi, riscontrata, sotto questo profilo, la maturata generalizzazione della giurisdizione tributaria, estesa infine a tutte le controversie dei tributi ⁽¹⁵⁶⁾ nonché, più nello specifico, la singolare vicenda dei titoli esecutivi fiscali, dove, per legge, si sono annidate valenze provvedimentali via via cumulatesi alla pur mantenuta connotazione di veri e propri titoli esecutivi *tout court*, acquisendo così uno spessore impositivo che ne ha legittimato l'impugnabilità davanti agli organi della giurisdizione speciale tributaria, con tutte

¹⁵⁰ Ossia comprendente, secondo le parole di S. Romano, *op. loc. cit.*, 581, col. sin., il <<momento della riscossione, non meno che quello in cui la contribuzione viene imposta e determinata>>.

¹⁵¹ *Retro* § 6.

¹⁵² C. Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, cit., *loc. cit.*, 2253-2254.

¹⁵³ *Retro* § 11.

¹⁵⁴ V. *retro* § 5, nonché i rilievi retrospettivamente accennati al § 7, *sub a*), nel testo e a nt. 28, quanto all'esecuzione forzata ex ingiunzione fiscale, e al § 7, *sub aa*), nel testo e alla nt. 44, per quanto concerne l'esecuzione esattoriale.

¹⁵⁵ *Retro* § 6.

¹⁵⁶ *Retro* § 12, nt. 134.

le relative conseguenze sul piano effettuale ⁽¹⁵⁷⁾. Registrando, in ultimo, l'inequivoca *voluntas* legislativa ⁽¹⁵⁸⁾ di sottrarre al giudice ordinario infilando nella soglia dei giudici tributari speciali, quali legittimi “eredi” degli originari addetti al contenzioso tributario, d'indubbia matrice amministrativistica, le vecchie opposizioni esecutive affidate alle cure gerarchiche degli intendenti di finanza ⁽¹⁵⁹⁾, e poi riportate ⁽¹⁶⁰⁾ agli artt. 615 e 617 c.p.c.

Da tutto ciò, in conclusione, non può dunque che derivare la risolutiva conferma, sul piano storico-sistematico, ed *ex positivo iure*, di un solido (re)impianto dell'esecuzione forzata tributaria nell'alveo del diritto pubblico e di quella sua evoluzione naturale che ora si usa chiamare diritto amministrativo, a tutto scapito, comunque, delle già sopra criticate impostazioni processualcivilistiche.

Ma, sempre in questa visione ordinamentale in evoluzione, a tutto campo, vengono plausibilmente a (ri)collocarsi e meglio definirsi, anche le correlazioni di quanto sopra con le “aree normative” di origine pandettistica, che indubbiamente ancora sussistono nella complessa interezza del prelievo, e che pur si debbono ragionevolmente spiegare e riportare ad adeguata confinazione disciplinare.

Su quest'ultimo punto necessita, però, ancora qualche ulteriore sforzo di retrospizione storica e di attualizzazione teorico-sistematica, *ut infra* specificato.

In primo luogo, bisogna *breviter* far richiamo al già illustrato passaggio dalla *condemnatio* dell'antico sistema delle *actiones* alla maturata stagione *du scel Royal* durante l'assolutismo monarchico francese, nonché alla susseguente divaricazione operatasi tra diritto privato e *ius publicum*, che ne è derivata, con la consequenziale nascita, sul versante processualcivilistico, di un vero e proprio processo esecutivo per la tutela del diritto soggettivo di credito, con la relativa costruzione a livello teorico della c.d. azione esecutiva, da un lato, e, dall'altro lato, invece, la preservata permanenza dell'esecuzione amministrativa, essenzialmente finalizzata all'*imperium publicae administrationis*, nient'affatto compatibile con la teorizzazione dell'azione esecutiva ⁽¹⁶¹⁾, anche se pur esso comunque assoggettato nel tempo a significative trasformazioni per le subite interferenze in chiave giurisdizionalistica, con l'emergenza del diritto

¹⁵⁷ *Retro* § 7 sub c) e dd).

¹⁵⁸ *Retro* § 12.

¹⁵⁹ Artt. 208-209 t.u.id., di cui *retro* nt. 139.

¹⁶⁰ *Ex art.* 57 d.p.r. n. 602/1973, sempre *retro* nt. 139.

¹⁶¹ Su tutto quanto sopra v. *retro* § 9, sub a), nel testo e a nt. 88.

amministrativo in senso proprio e della giurisdizione amministrativa, nonché la maturazione, a livello teorico, in questo trasformato contesto, della situazione giuridica soggettiva qualificata come interesse legittimo.

In secondo luogo, e proprio in sequenziale approfondimento di quest'ultimo accenno di teoria generale, occorre compiutamente far notare come, non ostante gli intermittenti segni d'insofferenza teorica manifestati da una parte della dottrina⁽¹⁶²⁾, la figura dell'interesse legittimo e (al pari di) quella del diritto soggettivo, siano *ex magna Charta* insediate quali situazioni soggettive fondamentali nell'assetto dell'attuale ordinamento⁽¹⁶³⁾. In questa prospettiva, rigorosamente ancorata ai contrafforti normativi, non ostante le critiche ancor oggi da più parti sviluppate, non si può dunque fare a meno di constatare come, in realtà, la figura dell'interesse legittimo si è, invece, evoluta ed ampliata rispetto all'originario *focus* ristretto alla sola funzione discrezionale, e quindi estesa pur all'ambito, non ancora esplorato appieno, della funzione vincolata, non confondibile con le controverse fattispecie delle cc.dd. obbligazioni pubbliche⁽¹⁶⁴⁾. In estrema sintesi, data l'angustia del residuo spazio quivi fruibile, non si può negare che nel vigente tessuto legislativo esistano: **a)** "aree normative" che nel disciplinare l'esercizio della *potestas* della p.A. vincolano siffatto esercizio a prescrizioni limitative tali da escluderne ogni debordante discrezionalità e da legittimare in capo al privato su cui detta *potestas* ricade l'inesistenza in capo ad esso di una situazione soggettiva d'interesse legittimo operante all'interno delle predette vincolanti

¹⁶² Basti por mente al provocatorio paragone fatto a proposito della figura dell'interesse legittimo da F. Ledda, *Agonia e morte ingloriosa dell'interesse legittimo*, ne *Il sistema della giurisdizione amministrativa dopo il d. lgs. n. 80 del 1998 e la sentenza delle Sezioni unite della Corte di Cassazione n. 500 del 1999 – Atti dell'incontro di studio svoltosi a Roma, Palazzo Spada, il 18 novembre 1999*, Milano, 2000, 266, con il "flogisto", sostanza chimica che, come osserva salacemente F.S. Scoca, *op. cit.*, 128 era <<oggetto di impegnativi dibattiti scientifici>>, ma <<aveva un piccolissimo difetto, cioè quello di non esistere>>. E, sempre in senso icasticamente critico, G. Berti, *In margine al dibattito sulla giurisdizione amministrativa*, in *Jus*, 1982, 4, a proposito del "grande geniale inganno" che sarebbe stato perpetrato sulla figura della "tutela reale", cioè della invalidità con conseguente annullamento dell'atto viziato, come ultimamente ricordato da A. Rovelli, *Variazioni sul tema dell'abuso del diritto e del principio di correttezza nel diritto societario*, in *Academia*, n. due del 2023, 557 ss. ed *ivi spec.te*, 575, nt. 25.

¹⁶³ Per questa essenzialità di raffronti normativi (artt. 24, 103, 113 Cost.), C. Glendi, <<"L'oggetto del processo tributario" trent'anni dopo>>, in M. Basilavecchia – A. Comelli, *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, cit., 348.

¹⁶⁴ Su di che, v., essenzialmente, A. Orsi Battaglini, *Attività vincolata e interessi soggettivi*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, 3 ss.

prescrizioni e suscettibili col finire di essere tutelate davanti a giudici diversi dall'a.g.o. e, accanto a queste, altre **b)** "aree normative" ove, invece, tra la p.A. e i privati la legge stessa (¹⁶⁵) configura l'esistenza di veri e propri rapporti intersoggettivi paritari, senz'alcun esercizio, cioè, di una *potestas* da parte della p.A., così che le correlative situazioni soggettive vengono considerate alla stregua di veri e propri obblighi o diritti soggettivi suscettibili di sindacato da parte dell'a.g.o.

Tornando dopo queste precisazioni a quanto qui specificamente ne occupa, sembra naturale ricomprendere nell'area normativa di cui sopra *sub a)* tutto quanto attiene all'attività esecutiva unilateralmente svolta dall'agente della riscossione, per l'espropriazione sulla base dei titoli esecutivi fiscali e al conseguimento del ricavato, senz'alcun intervento dell'a.g.o. siccome disposto dal d.p.r. n. 602/1973; ed altrettanto naturale appare, di contro, riportare all'"area normativa" di cui sopra *ex b)* la gestione distributiva del ricavato conseguito unilateralmente dall'agente della riscossione fra tutti i soggetti che ne hanno diritto sulla base delle rispettive quantificazioni normative previste secondo criteri di ripartizione intersoggettiva rigorosamente civilistici. E, parimenti, *de plano*, sullo specifico versante delle tutele giurisdizionali e delle relative modalità disciplinari, è naturale, individuare nelle controversie nell'"area normativa" *sub a)* quanto previsto per le cc.dd. opposizioni agli atti esecutivi o all'esecuzione ora trasferite dall'a.g.o. al giudice tributario, sia pure con le precisazioni e gli inquadramenti di cui si dovrà dire in prosieguo; mentre sembra del tutto naturale ascrivere all'area normativa, di cui sopra alla lettera **b)**, i giudizi per le controversie riguardanti la distribuzione del ricavato, *ad instar* di quanto stabilito dall'art. 512 c.p.c., le opposizioni esecutive di terzi *ex art.* 58 d.p.r. n. 602/1973 e i giudizi di natura risarcitoria *ex art.* 59 d.p.r. cit., salvo quanto pure qui si dovrà precisare più oltre.

14. Corollari programmatici per un rinnovato inquadramento disciplinare dell'esecuzione forzata tributaria autonomamente ricomposta e ridisegnata. La problematica regolamentazione delle "opposizioni" esecutive in rapporto agli strumenti di tutela davanti al giudice speciale o all'a.g.o.

¹⁶⁵ Si ripropone così, parafrasando liberamente, nella sostanza, il pensiero di A. Travi, *op. loc. ult. cit.*, dove, precisamente in col. 3774, incisivamente si puntualizza, pur con riferimento a tutt'altro contesto, che <<il potere amministrativo, però, va mediato>>, in questi casi, *ça va sans dire*, <<sulla base della legge>>.

Dopo tutto quanto fin qui, esplorativamente, si è detto, è ora il momento di focalizzare i corollari programmatici occorrenti per un conclusivo rinnovato inquadramento dell'assetto disciplinare dell'esecuzione forzata tributaria.

In questo programma di ventilato passaggio dai frazionati prolegomeni ai ben più impegnativi e non frazionabili paralipomeni, si profilano i seguenti corollari:

in primis, l'assoluta esigenza di rastremare *in extenso* tutte le disposizioni specialistiche accumulate per regolare l'attività espropriativa dei vari beni che compongono il patrimonio dell'esecutando, in base ai titoli esecutivi fiscali, non tanto al fine, com'è stato sinora solitamente fatto, di rapportarle alle disposizioni dell'attuale codice di procedura civile, quanto, invece, nell'ottica di precisare i vincoli specificamente disposti *ex lege*, rapportando ad essi l'insorgenza e la maturazione di appropriate figure d'interesse legittimo coonestate all'esercizio del potere espropriativo, così come voluto dalla legge, con le conseguenti prospettive di sindacato giurisdizionale (¹⁶⁶);

In secundis, ma, in realtà, in stretta coevazione a quanto detto *in primis*, l'imprescindibile necessità di scandagliare in profondità le confinazioni disciplinari della sopra indicata sfera normativa dell'espropriazione tributaria in senso proprio rispetto alle aree normative sopra soltanto approssimativamente richiamate *sub b)*, in cui l'ente pubblico, pur dotato dei poteri impositivi ed esattivi occorrenti per l'espropriazione dei beni sopra indicati, deve, sempre per legge, fare i conti con veri e propri diritti soggettivi di altri soggetti che ne sono dotati dalla legge stessa, la quale ne disciplina i rapporti fra questi soggetti in via paritaria dettando regole di tutt'altro tipo, che prevedono rimedi e tutele adeguatamente appropriate e che, per l'appunto, devono ben essere di bel nuovo specificate (¹⁶⁷);

In tertiis, ma, in realtà, ancor più qui scolasticamente (trattandosi di programma consustanziale a quelli precedentemente indicati), l'indefettibile avviamento di una radicale revisione di tutta la disciplina delle anzidette opposizioni esecutive nonché dei giudizi che comunque gravitano attorno all'ampio fenomeno

¹⁶⁶ *Ut supra* sinteticamente delineate nel corso del precedente § 13.

¹⁶⁷ Nell'ultima parte sempre del § 13.

dell'esecuzione forzata tributaria, ivi comprese, tra l'altro, le procedure concorsuali così come ora di bel nuovo disciplinate (¹⁶⁸).

Di questo, forse un po' troppo, ambizioso, ma ormai non più eludibile programma, si ritiene qui solo anticipare qualche opportuna riflessione su quella specifica parte che propriamente attiene all'attualissimo specifico tema delle opposizioni agli atti esecutivi o all'esecuzione nella materia che ne occupa.

E dunque, tornando a *nos moutons*, come amava far dire a *Panurge* il robusto F. Rabelais, con vigoroso richiamo a risolutive conclusioni dei problemi più urgenti, sul punto si sono diacronicamente avvicinati *in nuce*: rimedi gerarchicamente impropri d'intendentizia memoria (artt. 208-9 t.u.i.d.); rimedi processualcivilistici (artt. 615-617 c.p.c.), più o meno limitativamente rabberciati (*ex art.* 57 d.p.r. n. 602/1973, *post* d. lgs. n. 46/1999); il noto intervento parzialmente abrogativo della Corte costituzionale (sent. n. 114/2018); e si è ora traslato in parte, quanto pervenuto da questi continui travolgimenti legislativi, nel d.lgs. n. 546/1992, testualmente stabilendosi (con l'art. 19, 1° co., lett. c, L. n. 111/2023) di <<modificare l'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973>>. Con ciò, volendo, evidentemente, accreditare le (accedendo alle pasticciate) ultime “pensate” della nostra Corte di cassazione (¹⁶⁹). Ma in tal

¹⁶⁸ Dal d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 entrato definitivamente in vigore il 15 luglio 2022, con l'introduzione del c.d. codice della crisi e dell'insolvenza, su di che v. A. Maffei Albert, *Commentario breve alle leggi su crisi d'impresa ed insolvenza*, Milano, 2023.

¹⁶⁹ A cominciare da Cass., sez. un., 5 giugno 2017, n. 13913, pres. Rordorf, est. Bielli, pubblicata in *Rass. trib.*, n. 4/2017, 1114, con nota di G. Tabet, *In tema di pignoramenti a sorpresa*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, n. 10/2017, 762 ss. con nota di C. Glendi, *Le Sezioni Unite della Cassazione “stravolgono” i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*; in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2018, 363 ss. con il commento F. Russo, *Atto di pignoramento e giurisdizione tributaria*; e in *Giur. it.*, n. 5/2018, 1100, con nota di D. Cané, *Pignoramento “a sorpresa” e giurisdizione tributaria*. Per poi giungere *in peius* con Cass., sez. un., 14 aprile 2020, n. 7822, pres. Mammone – est. Frasca, in *Corr. giur.*, m. 7/2020, 944 ss. e poi anche in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2020, 2193 ss., sempre con nota di C. Glendi, *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza delle SS.UU. (in tema di giurisdizione ed*

modo, a prescindere da ogni valutazione in termini di opportunità o meno ⁽¹⁷⁰⁾, non tanto ad un mero *endorcement* formale verso i Supremi giudici, quanto ad una ben più incisiva immutazione del contenuto disciplinare e della natura del rimedio tutelativo così come precedentemente strutturato. Sancendo, infatti, il passaggio dall'a.g.o. al giudice speciale tributario e dalle modalità e dalle forme del processo civile a quelle previste per il processo tributario n. 546/1992, quello che ne viene ora fuori, con questo nuovo insediamento, checché ne sia stata la probabilmente angusta *voluntas* dei nostri ultimi tesmoteti, non ha più niente a che fare con quella che era e resta la disciplina positiva e l'inquadramento teorico-sistematico dell'opposizione all'esecuzione e dell'opposizione agli atti esecutivi di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c.

Com'è noto, l'opposizione all'esecuzione, alla pari di tutte le opposizioni disciplinate dal titolo V, del codice di procedura civile, <<è un ordinario giudizio di cognizione, che si inserisce in un processo, quale quello dell'esecuzione, caratterizzato dall'assenza del contraddittorio (o, almeno, da una realizzazione del contraddittorio profondamente diversa da quella del processo di cognizione>> ⁽¹⁷¹⁾ e <<l'autonomia delle opposizioni ha, secondo la dottrina quasi unanime, la sua fondamentale ragion d'essere nell'efficacia incondizionata del titolo esecutivo, più precisamente, nell'attitudine del titolo a fondare l'avvio e lo svolgimento indisturbato del processo esecutivo in funzione dell'attuazione coattiva del diritto, alla sola condizione che tale diritto risulti accertato e documentato in uno dei modi previsti dall'art. 474>> ⁽¹⁷²⁾.

E com'è parimenti ben noto, l'opposizione agli atti esecutivi *ex art. 617 c.p.c.*, più o meno plausibilmente distinguibile dall'opposizione all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c. ⁽¹⁷³⁾, <<è strutturata come un autonomo giudizio di cognizione diretto a sindacare – secondo la formula conclusivamente riportata dalla giurisprudenza – il “*quomodo*” dell'esecuzione>>, ed anche <<l'inopportunità o l'incongruenza dei

opposizioni esecutive in materia tributaria). Proseguendo, poi, fra le tante, tratteggiando, con Cass., sez. un., 20 luglio 2021, n. 20693; Id., 28 luglio 2021 n. 21642 *et ita porro*.

¹⁷⁰ Su di che v. *infra*, § 15.

¹⁷¹ Così precisamente R. Vaccarella, *Titolo esecutivo, precetto, opposizioni*, cit., *loc. cit.*, 183.

¹⁷² R. Vaccarella, *op. loc. ult. cit.*

¹⁷³ Su di che, ancora, R. Vaccarella, *op. loc. cit.*, 215 ss. ed ivi ulteriori essenziali completamenti bibliografici.

singoli atti esecutivi, ivi incluse le c.d. impugnazioni esecutive (e cioè i provvedimenti del giudice dell'esecuzione aventi efficacia di diritto sostanziale>> (174), onde ottenere, in contraddittorio <<non soltanto del debitore e del terzo assoggettato all'esecuzione, ma anche dei creditori e dei terzi nei cui confronti l'atto spiega efficacia>> (175), la declaratoria di nullità di tale atto impugnato (176) nei termini abbreviati e senza neppure la sospensione durante il periodo feriale (177), con sentenza impugnabile solo per cassazione a sensi dell'art. 111 Cost. (178).

Tutto ciò, *prima facie*, non è travasabile nel processo tributario regolato dal d. lgs. n. 546/1992, dove, a prescindere dalle diversità di termini e di forme e di mezzi d'impugnazione, non c'è alcun collegamento, tanto meno "fascicolare", con il giudice dell'esecuzione (179), e, a maggior ragione, come già si è visto, non v'è spazio per la configurabilità di una azione esecutiva come quella esercitabile dal creditore nell'ambito del processo esecutivo regolato dal terzo libro del codice di procedura civile (180).

Onde l'ovvio corollario necessitato per cui, checché ne sia stato consapevolmente o inconsapevolmente ritenuto dal legislatore delegante mediante l'art. 19, comma 1, lett. c), della L. n. 111/2023, quello che si è riportato nell'ambito del processo

¹⁷⁴ R. Vaccarella, *op. ult. cit.*, 216, ove pure altri riferimenti aggiuntivi.

¹⁷⁵ Come scrivono F. Cabrini e C. Rasia, in *Commentario breve al codice di procedura civile*, X ed., Milano, 2023, 2553 col. ds., <<in generale, si può dire che nell'opposizione ex art. 617 sono litisconsorti necessari tutti i soggetti partecipanti al processo esecutivo, la cui situazione giuridica acquisita in tale processo sarebbe pregiudicata direttamente dall'eventuale declaratoria di nullità dell'atto impugnato (485, c. 1), cioè il creditore procedente, i creditori intervenuti, il debitore esecutato, il terzo proprietario (C. 17/2333), il terzo pignorato (C. 23/10034) e tutti gli altri partecipanti ... (C. 11/9452). La giurisprudenza è giunta ormai ad affermare che il giudizio di opposizione agli atti esecutivi (al pari delle controversie di cui agli artt. 615 ss., 619 ss. e 512) dà vita ad un rapporto processuale plurisoggettivo a contenuto necessario, cosicché, ai fini della legittimità della procedura, è indispensabile la presenza del debitore esecutato, del creditore procedente e di quelli intervenuti (C. 00/7264); con la conseguente nullità della sentenza pronunciata in assenza del contraddittorio, nullità rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità (C. 00/9645; 99/6333)>>.

¹⁷⁶ R. Vaccarella, *op. loc. cit.*, 238.

¹⁷⁷ Cfr. Cass. n. 21568/2017.

¹⁷⁸ Stante quanto disposto dall'art. 618 c.p.c. ov'è prevista espressamente la non impugnabilità delle sentenze pronunciate nel giudizio di opposizione agli atti esecutivi.

¹⁷⁹ V., infatti, l'art. 56 del d.p.r. n. 602/1973. Su di che v. da ultimo quanto scritto da E. Daolio in C. Consolo – C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 1249.

¹⁸⁰ V. *retro* § 9 e in specie nt. 88.

tributario regolato dal d. lgs. n. 546/1992 *sub specie* dei richiamati artt. 615 e 617 c.p.c., non è in nessun modo catalogabile alla stregua di quello che è il contenuto di dette disposizioni e degli inquadramenti sistematici che ne sono stati tratti per il processo esecutivo regolato dal codice di procedura civile. Potendosi, se mai, ricondurlo, in via sistematica, nell'alveo di un giudizio costitutivo finalizzato all'annullamento di un titolo esecutivo fiscale (o, in prospettiva allargata) di altro atto esecutivo consequenziale siccome illegittimamente posto in essere dall'ente titolare del potere (impo)esattivo a fronte di un'azione d'annullamento nella quale si finalizza la tutela di situazione soggettiva qualificabile come interesse legittimo a che l'esercizio di tale potere venga esercitato in conformità del parametro normativo previsto. Con tutte le conseguenze, derivanti tanto sul piano teorico come su quello concretamente operativo.

15. (Magari in vista dell')Attuazione della generale riforma *ex lege* n. 111/2023.

Ad integrazione dei corollari programmatici enunciati nel precedente paragrafo e quale chiosa finale dei frazionati approcci dell'itinerario di ricerca originariamente programmato non resta che svolgere alcune considerazioni sulla portata della legge delega, magari in vista delle imminenti decretazioni attuative. Come si è già avuto modo di esplicitare ⁽¹⁸¹⁾, il giudizio complessivo sull'impianto riformatore in punto riscossione dei tributi e specialmente in tema di esecuzione forzata tributaria è fondamentalmente positivo. Vi sono, senza dubbio, luci, che, tuttavia, lasciano trasparire qualche ombra, meritevole di riparatrice "cassazione".

È certamente radiosa l'idea di porre fine all'ormai frusto dualismo tra ente impositore ed agente della riscossione ⁽¹⁸²⁾, cementando la funzione impositiva e

¹⁸¹ C. Glendi, *Riforma fiscale: luci ed ombre sulla revisione del sistema nazionale della riscossione*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, n. 10/2023, 749 ss.

¹⁸² C. Glendi, *op. loc. cit.*, 749, ove, con riferimento a quanto disposto dalla L. n. 111/2023, all'art. 18, lett. e), *sub* 1) e nell'intero contesto della lett. f), già si prefigurava quanto infra ribadito nel testo, e cioè: a) il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione (attraverso la semplificazione del procedimento di cui all'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78, conv. in Legge n. 122/2010, riguardante i c.d. atti impositivi, nei quali si concentra la funzione accertativa ed esattiva bypassando così ruolo e cartella di pagamento) e b) l'attivazione, in via sostitutiva, di un nuovo modello organizzativo del sistema della riscossione mediante il trasferimento - in tutto o in parte - delle funzioni o delle attività attualmente svolte dall'agente della riscossione all'Agenzia delle entrate, in modo da

quella esattiva in unico soggetto in grado di gestire sia l'una che l'altra in forme modernamente attecchiate con l'introduzione di congegni che rendano entrambe adeguatamente funzionali e coordinate.

Luminosa è altrettanto sicuramente la prospettiva di progressiva generalizzazione dei cc.dd. atti impositivi per ogni tipo di tributo, rivedendo magari la tempistica per i loro ingressi nell'esecuzione forzata⁽¹⁸³⁾.

Non si vede però, proprio perché tutti questi chiarori debbano essere maldestramente oscurati dai persistenti mantenimenti in vita di assetti disciplinari dove, come se nulla fosse, ancora si prevede (nell'art. 19, comma 1, sub c, della l. n. 111/2023) il trasferimento delle opposizioni di cui agli artt. 615, comma 1, e 617 c.p.c. in combinato disposto con l'art. 57 del d.p.r. n. 602/1973 sol quando il ricorrente assume la mancanza o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'art. 50, comma 2, del d.p.r. n. 602/1973. Tutto ciò avrebbe potuto dirsi nel caso di mantenuta normativa prima dell'introduzione degli atti impositivi, ma non ha letteralmente più senso e risulta comunque incompleto e inadeguato a fronte di quanto per l'appunto espressamente ora previsto dall'art. 18, comma 1, lett. e), *sub* 1, della legge delega, in cui si preconizza l'abolizione dello <<strumento del ruolo e delle cartelle di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione>>⁽¹⁸⁴⁾.

Si vuol dunque chiudere qui il discorso, riprendendo e facendo proprie, con l'aggiunta di un bel punto esclamativo, le parole conclusive di M. Basilavecchia, "Si può fare di più"!⁽¹⁸⁵⁾.

superare l'attuale sistema "dualistico" caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione impositiva, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività della riscossione.

¹⁸³ Come suggerito da M. Basilavecchia, in *No man's land*, Milano, 2023, 116-117, giustamente stigmatizzando la debordante tempistica in oggi assurdamente riscontrabile circa la concreta operatività <<dell'accertamento esecutivo introdotto nel 2010 per le imposte ad applicazione periodica (redditi, iva, irap)>>, ma che, adesso, è in via di più che opportuna generalizzazione.

¹⁸⁴ E per di più si prevede, nella bozza del decreto sulle modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente, all'art. 7, comma 1-*quater*, l'obbligo della motivazione anche per gli <<atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti>> (*sic!*).

¹⁸⁵ Basilavecchia, *op. cit.*, 119.

Condividendo appieno anche il pressante invito a sopprimere la *quondam* provvidenziale, ma ormai decisamente anacronistica VI disposizione transitoria e finale della nostra Costituzione, facilmente sostituibile, tra l'altro, con la semplice intercalata introduzione nell'ultimo comma dell'art. 111 Cost. del sintagma integrativo "e delle corti di giustizia tributaria di secondo grado", aprendosi così le porte all'istituzionalizzazione, con legge ordinaria, di una specialistica "Corte Suprema della giustizia tributaria", *ad instar* di quella sorta di *Bundesfinanzhof* all'italiana cesellata in un non disdicevole progetto di riforma del codice del processo tributario ⁽¹⁸⁶⁾.

E aggiungendo, in fine, per quanto attiene specificamente al tema dell'esecuzione forzata tributaria, che dovrà essere comunque implementato, quanto meno in quest'ambito ⁽¹⁸⁷⁾, il rimedio risarcitorio, che appare ancor qui anacronisticamente ristretto, dall'art. 59 del d.p.r. n. 602/1973, all'ormai scomparso "concessionario della riscossione", senza tener conto che l'eventuale lesione dell'esecuzione deriverà, se mai, ora dall'operato dell'ente impositore, autore dell'atto impositivo, e solo ad esso potrà pertanto essere imputata ogni conseguente responsabilità ⁽¹⁸⁸⁾.

¹⁸⁶ Cfr. C. Glendi – A. Chizzini, *Codice del processo tributario annotato*, 3^a ed., Milano, 2014, 1701 ss. e spec.te 1739, ov'è riportato l'art. 97 del progettato d.d.l. Senato, 1° agosto 2013, n. 988.

¹⁸⁷ E viceversa in prospettiva ampliato da M. Basilavecchia, *op. cit.*, 108 ss.

¹⁸⁸ Come pure, a suo tempo, segnalato da C. Glendi, *Notifica degli <<atti impositivi>> e tutela cautelare*, in C. Glendi – V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., 29.