

L'ESECUZIONE FORZATA TRIBUTARIA
Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Catania
24-25 NOVEMBRE 2023

Le tutele avverso gli atti dell'esecuzione: Attualità e Prospettive

Abstract di F. Rasi

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive: la proposta di riforma. – 2. Uno sguardo sul passato: l'assetto antecedente alla sentenza n. 114 del 2018 secondo la ricostruzione prevalente in dottrina. – 3. Uno sguardo sul passato: l'assetto delineato dalla sentenza n. 114 del 2018. – 4. Uno sguardo sul presente: la legge delega per la riforma fiscale. – 4.1. La legge delega alla prova delle norme costituzionali in tema di riparto di giurisdizione. – 4.2. La legge delega alla prova dei termini processual-tributari e processual-civilistici per avviare il processo. – 4.3. La legge delega alla prova delle regole del processo tributario in tema di proposizione del ricorso. – 5. Uno sguardo sul futuro: la possibilità di accedere a soluzioni differenti ampliando il ruolo del giudice ordinario. – 6. Uno sguardo sul futuro: la possibilità di accedere a soluzioni differenti ampliando il ruolo del giudice tributario. – 6.1. Il problema del coinvolgimento di terzi. – 6.1.1. I terzi coobbligati. – 6.1.2. I terzi che vantano diritti sui beni oggetto di esecuzione. – 6.1.3. I terzi creditori del debitore esecutato. – 6.1.3.1. L'art. 51, d.P.R. n. 602 del 1973. – 6.1.3.2. L'art. 54, d.P.R. n. 602 del 1973. – 7. Considerazioni conclusive.

1. Considerazioni introduttive: la proposta di riforma.

La legge 9 agosto 2023, n. 111, ha previsto, all'art. 19, nella parte relativa ai «*principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario*», 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*».

Tale intervento, come chiarito dalla Relazione illustrativa, è funzionale a implementare a livello normativo le «*indicazioni della Corte Costituzionale (sent. n. 114 del 2018) e della successiva giurisprudenza di legittimità*».

Mediante questo criterio il legislatore delegante intende cercare di mettere ordine in un sistema che, tanto per gli interventi della Corte costituzionale, quanto per quelli della Corte di cassazione, si presenta frammentato e non sempre di immediata comprensione. L'individuazione del giudice munito di giurisdizione a decidere sulle vicende relative alla fase esecutiva del rapporto tributario risulta, infatti, alquanto problematica per effetto delle diverse (talora anche contrastanti) interpretazioni che si sono succedute nel corso degli anni. Si è, in particolare, assistito ad un dialogo acceso tra la Corte costituzionale e la Corte di cassazione che, in via di prima approssimazione, ha visto la prima dilatare le occasioni di intervento del giudice ordinario e la seconda far recuperare spazio al giudice tributario.

Oggetto del dibattito animato da queste Corti sono stati l'art. 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e, soprattutto, l'art. 57, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che è la norma che il legislatore delegato è stato invitato a modificare. Non sono, però, le uniche norme che devono essere prese in considerazione. Si affiancano ad esse, più in generale, tutte quelle che il d.P.R. n. 602 del 1973 e il codice di procedura civile dedicano all'esecuzione forzata. Per quanto qui di interesse, vale la pena ricordare che, avverso l'esecuzione di crediti tributari, possono essere sollevate le opposizioni previste dal codice di procedure civile, ovverosia:

- l'opposizione all'esecuzione (artt. 615 e 616 cod. proc. civ.);
- l'opposizione agli atti esecutivi (artt. 617 e 618 cod. proc. civ.);
- l'opposizione di terzo all'esecuzione (artt. da 619 a 622 cod. proc. civ.).

Stante questo frastagliato quadro, scopo delle presenti note è analizzare lo scenario "passato" del riparto di giurisdizione in materia di esecuzione tributaria, ripercorrendo brevemente la giurisprudenza che ha indotto il legislatore a intervenire, per, quindi, passare a verificare quello "presente", ovverosia quello prefigurato dalla legge delega. Si arriverà, infine, a fare qualche considerazione su un possibile scenario "futuro", mettendo alla prova la scelta fatta dal legislatore delegante con altre possibili proposte di riparto della giurisdizione della fase in esame.

Al fine di delimitare ancor meglio lo scopo delle presenti note, si precisa altresì che ci si intende soffermare in modo particolare sul problema della giurisdizione delle opposizioni diverse da quelle relative all'esistenza del titolo esecutivo, ovverosia ci si intende soffermare non sulle opposizioni con cui si mette in discussione l'esistenza del titolo esecutivo, bensì su quelle relative alla pignorabilità dei beni, alle modalità di svolgimento della procedura esecutiva, nonché a quelle avanzate da terzi.

2. Uno sguardo sul passato: l'assetto antecedente alla sentenza n. 114 del 2018 secondo la ricostruzione prevalente in dottrina.

Fino alla sentenza della Corte costituzionale 17 aprile 2018, n. 114, il riparto di giurisdizione delineato dagli artt. 2, d.lgs. n. 546 del 1992 e 57, d.P.R. n. 602 del 1973, era interpretato nel senso di svalutare la regola di delimitare la giurisdizione tributaria solo sulla base del criterio "temporale" recato dal predetto art. 2, per distinguere tra giudice ordinario e giudice tributario in forza di un criterio "oggettivo", ovverosia secondo il tipo e il contenuto della controversia instaurata. Ciò consentiva di addivenire ad una lettura simmetrica e coordinata dei primi due commi dell'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992 e soprattutto dell'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui quest'ultimo vietava la proposizione delle opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ. (fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni) e di quelle regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Valeva, dunque, la tradizionale distinzione tra:

- a) controversie riguardanti il "titolo della riscossione", ovverosia concernenti il diritto dell'ente impositore a riscuotere il tributo, devolute al giudice tributario. Si trattava dei processi nei quali tale giudice era chiamato a conoscere le questioni relative all'esistenza del diritto a procedere all'esecuzione forzata perché, ad esempio, erano denunciati i vizi formali degli atti presupposti, quali i vizi di notifica;
- b) controversie riguardanti gli "atti strettamente esecutivi", ovverosia concernenti le concrete modalità operative mediante le quali veniva esercitata la riscossione, che erano devolute al giudice ordinario, nelle forme delle opposizioni di cui agli artt. 615, 617 e 619 cod. proc. civ.. Si trattava,

ad esempio, dei processi concernenti la pignorabilità dei beni aggrediti, la conversione del pignoramento, la fissazione della vendita ed altre.

Come si vedrà, tale impostazione è stata successivamente “aggiornata” dalla giurisprudenza.

3. Uno sguardo sul passato: l’assetto delineato dalla sentenza n. 114 del 2018.

La Corte costituzionale, con la menzionata sentenza n. 114 del 2018, in parte, ha confermato questo quadro e, in parte, lo ha innovato.

Come noto, la questione da cui è originata tale pronuncia concerneva il problema dell’individuazione del giudice titolare della giurisdizione a valutare eventuali vizi della fase esecutiva concernenti l’*an* della pretesa tributaria. Più precisamente, nel caso in cui venissero sollevati fatti modificativi, impeditivi o estintivi della pretesa tributaria verificatisi “successivamente alla notifica del titolo esecutivo”, non era chiaro se tali controversie dovessero essere devolute al giudice ordinario o a quello tributario. L’interpretazione letterale delle norme coinvolte devolveva tale questione al giudice ordinario con il rischio, però, di provocare vuoti di tutela. Il problema nasceva dal fatto che, essendo l’eccezione mossa nei confronti di atti successivi alla notifica degli atti esecutivi, la relativa controversia doveva essere instaurata innanzi al giudice ordinario, ma questi non poteva valutare l’esistenza della pretesa. Accadeva così che il verificarsi di vicende quali la prescrizione della pretesa maturata successivamente alla notifica della cartella o il pagamento del debito, anche se per effetto di procedure di tipo condonistico, non potesse essere apprezzato da alcun giudice (né quello tributario, né quello ordinario).

La Consulta aveva ritenuto di risolvere la questione eliminando questi vuoti.

In primo luogo, aveva riconosciuto la sussistenza della giurisdizione del giudice ordinario verso gli atti dell’esecuzione forzata tributaria giuridicamente successivi al primo atto della procedura esecutiva e, *a contrario*, quella del giudice tributario per gli atti precedenti.

In secondo luogo, la Consulta rendeva tale giurisdizione “piena”, in quanto accordava al giudice ordinario il potere di occuparsi anche della legittimità del titolo della riscossione. Per la Consulta, consentire che anche il giudice ordinario trattasse di tali questioni era l’unica conclusione possibile in quanto, diversamente opinando, l’art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973, avrebbe prodotto un vuoto di tutela. Per evitarlo era stata, appunto, dichiarata l’incostituzionalità di tale norma nella parte in cui non consentiva di proporre innanzi al giudice ordinario l’opposizione all’esecuzione (e, dunque, non consentiva di mettere in discussione il titolo della riscossione) in controversie relative ad atti dell’esecuzione forzata successivi alla notifica del primo atto della fase esecutiva. Per effetto di tali modifiche, diveniva possibile eccepire innanzi al giudice ordinario il verificarsi, successivamente alla notifica dell’atto che avvia la procedura esecutiva, di fatti costitutivi, modificativi e impeditivi della pretesa.

Per effetto di questa sentenza, veniva confermato il perimetro delle questioni devolute al giudice tributario e il fatto che esso concernesse soltanto questioni attinenti all’*an* della riscossione, mentre era innovato il perimetro delle questioni devolute al giudice ordinario. Così, se, da un lato, era stata confermata l’attribuzione a tale giudice delle controversie relative al *quomodo* della esecuzione, da un altro, erano state attribuite allo stesso giudice anche quelle concernenti l’*an* della riscossione, purché relative a vicende successive alla notifica degli atti esecutivi.

In altri termini, riprendendo la precedente distinzione, per effetto della sentenza n. 114 del 2018, risultava che:

- a) le controversie riguardanti il “*titolo della riscossione*” erano devolute:
- 1) al giudice tributario, se instaurate avverso atti della esecuzione forzata tributaria “antecedenti” alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell’avviso di cui all’art. 50 d.P.R. n. 602 del 1973;
 - 2) al giudice ordinario se instaurate avverso atti della esecuzione forzata tributaria “successivi” alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell’avviso di cui all’art. 50 d.P.R. n. 602 del 1973;
- b) le controversie riguardanti gli atti “*strettamente esecutivi*” restavano devolute al giudice ordinario, nelle forme delle opposizioni di cui agli artt. 615, 617 e 619 cod. proc. civ..

Tale quadro è stato, successivamente, arricchito dalla Corte di cassazione, la quale si è adeguata ai chiarimenti forniti dalla Consulta, non senza, però, rinunciare a fornire talune importanti precisazioni. In particolare, l’ordinanza n. 7822 del 2020 ha chiarito (ed è da questa precisazione che origina la scelta effettuata dalla legge delega) che il riferimento all’avvenuta “notifica”, quale discrimine tra la giurisdizione del giudice tributario e quella del giudice ordinario, vada inteso nel senso che una notifica “vi debba essere stata”.

Combinando tali precisazioni con quanto chiarito dalla Corte costituzionale e aggiornando nuovamente lo schema proposto risulta che:

- a) per le controversie riguardanti il “*titolo della riscossione*”,
- 1) ove si denunci un problema di validità della notifica della cartella o dell’intimazione di pagamento, la giurisdizione spetta al giudice tributario (che può giudicare questi atti anche se conosciuti solo con l’avvio della procedura esecutiva);
 - 2) ove si denunci il verificarsi di un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo della pretesa, la relativa cognizione spetta:
 - i) al giudice tributario se tale fatto si è verificato prima della notifica dell’atto che avvia la procedura esecutiva e quelli precedenti erano stati erroneamente notificati;
 - ii) al giudice ordinario se tale fatto si è verificato dopo la notifica dell’atto che avvia la medesima procedura e quelli precedenti erano stati correttamente notificati;
- b) per le controversie riguardanti gli atti “*strettamente esecutivi*” nulla è cambiato e resta confermata la giurisdizione del giudice ordinario.

Il legislatore della legge delega intende dare rango di diritto positivo a tale ultimo assetto: la legge delega pretende di dare rilievo alle prospettazioni delle parti quale criterio attraverso cui, in ultima analisi, risolvere il problema del riparto di giurisdizione tra giudice tributario e ordinario quanto alla fase esecutiva.

4. Uno sguardo sul presente: la legge delega per la riforma fiscale.

La legge delega intende appoggiarsi su tale ricostruzione e, sulla sua base, intende aggiornare il sistema processuale vigente. Essa, almeno leggendola testualmente, propone, di intervenire sull’art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973, al fine di chiarire la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario ove sia eccepita la mancanza o l’invalidità degli atti che avviano l’esecuzione forzata tributaria. È implicita in tale modifica la previsione per cui, *a contrario*, qualora non siano eccepiti i predetti vizi, resti confermata la giurisdizione del giudice ordinario.

Accadrà, dunque, che verrà istituzionalizzato a livello di diritto vigente il sistema per cui, a seconda delle scelte del contribuente, i vizi (originari o sopravvenuti) attinenti alla sussistenza della

pretesa tributaria potranno essere valutati tanto dall'uno, quanto dall'altro giudice. Ciò apre alla possibilità non solo di sovrapposizioni tra le due giurisdizioni, ma anche di differenze tra gli orientamenti dell'uno o dell'altro giudice. È questa la prima e più immediata conseguenza che il nuovo sistema comporterà: la possibilità che la giurisdizione del giudice tributario e di quello ordinario possano riguardare le medesime vicende attinenti all'esistenza stessa dell'obbligazione tributaria. Il legislatore sembra voler confermare l'approccio della Consulta e l'ambizione di quest'ultima di evitare vuoti di tutela.

Sulla base di una lettura testuale dell'art. 19, legge n. 111 del 2023, esso sembrerebbe voler affidare al giudice tributario anche «*le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile ... se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione*» degli atti della fase esecutiva. Potrebbe essere questa un'ulteriore innovazione di non scarso rilievo rispetto al sistema fino ad ora vigente, atteso che il testo dell'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973, *ante* modifiche devolve al giudice tributario solo le «*opposizioni regolate dall'articolo 615 del codice di procedura civile, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni*» e le «*opposizioni regolate dall'articolo 617 del codice di procedura civile relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo*».

Stando almeno alla lettera della legge delega, dunque, anche con riferimento alle «*opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile*» degli atti della fase esecutiva, dovrebbe registrarsi una duplicazione della giurisdizione a seconda che «*se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione*» degli atti della fase esecutiva. D'ora innanzi, dunque, anche per talune opposizioni relative al *quomodo* dell'esecuzione sembra si potrà registrare una pluralità di giudici che potranno essere aditi dal contribuente non senza un certo margine di libertà.

Aggiornando per l'ennesima volta lo schema proposto, il sistema delineato dalla legge delega dovrebbe prevedere che:

- a) per le controversie riguardanti il “*titolo della riscossione*”, ivi espressamente incluse le “*opposizioni relative alla regolarità formale del titolo esecutivo e del precetto*”,
 - 1) ove si denunci un problema di validità della notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, la giurisdizione spetti al giudice tributario (che potrà giudicare questi atti anche se conosciuti solo con l'avvio della procedura esecutiva);
 - 2) ove si denunci il verificarsi di un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo della pretesa, la relativa cognizione spetti:
 - i) al giudice tributario se tale fatto si è verificato prima della notifica dell'atto che avvia la procedura esecutiva e quelli precedenti erano stati erroneamente notificati;
 - ii) al giudice ordinario se tale fatto si è verificato dopo la notifica dell'atto che avvia la medesima procedura e quelli precedenti erano stati correttamente notificati;
- b) per le controversie riguardanti gli atti “*strettamente esecutivi*” diverse dalla opposizione di terzo,
 - 1) ove si denunci, anche un problema di validità della notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, la giurisdizione spetti al giudice tributario (che potrà giudicare questi atti anche se conosciuti solo con l'avvio della procedura esecutiva);
 - 2) ove non si denunci un problema di validità della notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, la giurisdizione spetti al giudice ordinario;

Questo assetto, alquanto (forse troppo) articolato merita di essere valutato alla luce di taluni principi costituzionali, più precisamente, rispetto:

- 1) alle norme in tema di riparto di giurisdizione previste dalla Costituzione;

2) al principio di uguaglianza attese le differenze che tale assetto comporta dal punto di vista dei termini per ricorrere all'autorità giudiziaria.

4.1. La legge delega alla prova delle norme costituzionali in tema di riparto di giurisdizione.

Con riferimento alla compatibilità di tale scelta con le norme in tema di riparto di giurisdizione, si deve valutare l'intervento normativo alla luce di quella giurisprudenza della Corte costituzionale, che ha chiarito come la compatibilità della giurisdizione tributaria, con l'art. 102, co. 2, Cost. e con la VI Disposizione transitoria dipenda dalla circostanza che i giudici tributari si occupino solo di questioni di natura tributaria.

Il problema che si pone è se possano considerarsi avere natura tributaria anche i vizi della procedura esecutiva tributaria diversi da quelli attinenti all'esistenza della pretesa tributaria.

Si potrebbe individuare quale argomento (non necessariamente dirimente) a sostegno di una simile conclusione la circostanza che la questione della pignorabilità di un bene segua "per accessorialità" la giurisdizione del giudice cui spetta decidere del pignoramento. Il problema della pignorabilità dei beni sarebbe, in altri termini, una questione avente la stessa natura del titolo per cui si chiede una misura conservativa, con ciò escludendo qualunque violazione dell'art. 102 Cost. e della VI Disposizione transitoria; la medesima soluzione potrebbe valere per tutte le norme brevemente elencate in precedenza.

4.2. La legge delega alla prova dei termini processual-tributari e processual-civilistici per avviare il processo.

Con riferimento alla violazione del principio di uguaglianza quanto ai termini per la proposizione del ricorso, il quesito si pone per il fatto che il legislatore delegante espressamente prevede che, ove la questione debba essere decisa dal giudice tributario, il processo innanzi a lui sia instaurato «*con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992*». Qualora il legislatore delegato implementi tale norma, ne conseguirà che il processo in questione dovrà essere instaurato attraverso l'impugnazione dell'atto lesivo della posizione del contribuente, impugnazione cui occorrerà provvedere nel termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto medesimo. Ne risulterà una modalità di avvio delle controversie attinenti alla fase esecutiva del tutto diversa da quella prefigurata dal codice di procedura civile.

A ben vedere tale questione e la soluzione offerta dal legislatore non appaiono una novità; ancora una volta la giurisprudenza si era già espressa sul punto. Anche in questa occasione il legislatore dimostra di aver scelto di tradurre in norme di diritto positivo le scelte fatte dalla Cassazione nella sua giurisprudenza e, più specificatamente, la scelta di far instaurare il giudizio secondo il rito naturale del giudice adito. Questa soluzione si rinviene (anche se del tutto incidentalmente), prima, nell'ordinanza 14 aprile 2020, n. 7822 e poi (questa volta in modo espresso, ma sintetico) nell'ordinanza 10 marzo 2021, n. 6630.

Potrebbe essere questo un aspetto ulteriore che indirizzerà le scelte del contribuente (o, prima ancora, quelle del legislatore delegato che potrebbe, per evitare tali disparità, ripensare alcune posizioni e desistere dalla piena attuazione della legge delega).

Nell'analisi di questo profilo si deve tenere conto anche di una altra questione: qualora sussista la giurisdizione del giudice tributario, occorre chiarire se l'impugnazione dell'atto di pignoramento

innanzi al giudice tributario sia a pena di decadenza o in via facoltativa. In altri termini, occorrerà capire se il contribuente avrà l'obbligo di impugnare, alla prima occasione utile, l'atto non notificato o potrà procedervi anche successivamente. Come noto, muovendosi nell'ottica della giurisprudenza degli atti atipici, non dovrebbe sussistere tale obbligo che, invece, dovrebbe sussistere accedendo agli schemi riservati all'impugnazione degli atti tipici.

4.3. La legge delega alla prova delle regole del processo tributario in tema di proposizione del ricorso.

Ammettere che il contribuente, al momento dell'avvio della procedura esecutiva, possa avviare un processo tributario con «*le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992*», pone un ulteriore problema di individuazione dell'atto impugnabile.

Nella presente trattazione si è dato pressoché per scontato che tale atto sia l'atto di pignoramento. Tale conclusione è, però, tutt'altro che scontata, ma è l'unica che, qualora si decida di implementare la legge delega, pare possa assicurarne il funzionamento. Si ritiene che questa soluzione sia quella che aveva in mente il legislatore delegante in quanto è la stessa che aveva accolto la Cassazione nella giurisprudenza sorta a margine della sentenza n. 114 del 2018.

La Corte di legittimità aveva ammesso l'impugnabilità innanzi al giudice tributario di un atto di pignoramento con la sentenza n. 13913 del 2017, richiamata anche dalla Consulta. Il medesimo principio era stato poi ribadito nella sentenza n. 13916 del 2017, ove, unitamente all'atto di pignoramento, era stata impugnata anche la precedente cartella di pagamento. Con queste sentenze veniva definitivamente affermato il principio per cui, nei limiti in cui sussiste la giurisdizione del giudice tributario, è l'atto di avvio della fase esecutiva l'atto da impugnare al fine di adire il giudice tributario.

Ambendo la legge delega a organizzare la fase esecutiva tributaria secondo i suggerimenti offerti dalla giurisprudenza, non può non ritenersi che il legislatore delegante abbia fatto proprio anche questo orientamento.

5. Uno sguardo sul futuro: la possibilità di accedere a soluzioni differenti ampliando il ruolo del giudice ordinario.

Ciò premesso in termini di ricostruzione generale e di analisi del presente (potenzialmente) più prossimo, si può analizzare un futuro (alternativo) remoto in cui, invece, il legislatore ha effettuato la scelta in favore di un solo giudice per l'intera fase esecutiva: o solo quello tributario o solo quello ordinario.

Per devolvere la giurisdizione dell'esecuzione forzata tributaria interamente al giudice ordinario, il legislatore tributario dovrebbe esasperare le conclusioni cui era pervenuta la Corte costituzionale nella sentenza n. 114 del 2018. Per evitare vuoti di tutela, sarebbe necessario garantire ugualmente al contribuente (e ai coobbligati) la possibilità di eccepire anche tutti i vizi propri delle cartelle erroneamente notificate. Optando, infatti, per la devoluzione della cognizione dell'intera fase esecutiva al giudice ordinario, i correttivi apposti dalla Cassazione dovrebbero essere ignorati e si dovrebbe affidare al giudice ordinario la cognizione dell'intera materia, ivi inclusa la cognizione di questioni relative all'*an* della fase esecutiva. Ne dovrebbe derivare l'ulteriore effetto che il vizio di notifica della cartella presupposta dovrebbe valere sia quale vizio proprio dell'atto successivo, sia

quale motivo per devolvere al giudice ordinario (e non più a quello tributario) la cognizione anche del merito della vicenda.

6. Uno sguardo sul futuro: la possibilità di accedere a soluzioni differenti ampliando il ruolo del giudice tributario.

In alternativa, si può valutare di preferire la giurisdizione del giudice ordinario, tanto più che ampliare la cognizione del giudice tributario sembrerebbe proprio l'intenzione della legge n. 111 del 2023 laddove prefigura che *«le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario»*. L'ipotesi di lavoro su cui si dovrebbe riflettere per raggiungere questo obiettivo dovrebbe allora essere quella di espungere la condizione di eccepire il difetto di notifica della cartella di pagamento e degli atti equiparati sulla base dei quali si avvia la procedura esecutiva. In questo modo, quello tributario diverrebbe il giudice unico dell'esecuzione forzata tributaria. Per procedere lungo tale strada, si dovrebbe far leva sulla circostanza che in questi casi l'agente della riscossione eserciti poteri a lui attribuiti dalla legge tributaria ai fini dell'attribuzione di pretese aventi proprio natura tributaria.

6.1. Il problema del coinvolgimento di terzi.

Proseguendo per questa via, la questione che risulta più delicata è quella dell'individuazione dei modi attraverso cui assicurare tutela ai terzi eventualmente coinvolti. Al fine di una migliore comprensione delle situazioni in gioco, si ritiene di dover approfondire le categorie di soggetti "terzi" coinvolti, distinguendo:

- a) i terzi coobbligati con il debitore principale;
- b) i terzi che vantano diritti sui beni oggetto di esecuzione;
- c) i terzi creditori del debitore esecutato.

6.1.1. I terzi coobbligati.

Quanto ai terzi coobbligati, le tipologie di contestazioni da loro sollevabili, possono riguardare:

- 1) il titolo della loro coobbligazione solidale;
- 2) l'esistenza stessa della pretesa;
- 3) le modalità di esecuzione della stessa.

Mentre le opposizioni *sub* 2) e 3) son le medesime che può sollevare il debitore principale, le opposizioni *sub* 1) potrebbero presentare elementi di autonomia, ma anche in tal caso si potrebbe dare rilievo alla osservazione che il titolo per cui il terzo sarebbe coinvolto non potrebbe che ritenersi avere natura tributaria.

Con riferimento a tutte le menzionate opposizioni, potrebbe, dunque, considerarsi incontestabile la loro natura tributaria e la circostanza che esse trovino la loro origine negli atti dell'incaricato della riscossione. In una simile situazione nulla osterebbe all'attribuzione di tali controversie al giudice tributario.

6.1.2. I terzi che vantano diritti sui beni oggetto di esecuzione.

Appare più problematica la posizione dei terzi che vantano diritti sui beni oggetto di esecuzione. Costoro hanno il potere di sollevare le eccezioni di cui all'art. 619 cod. proc. civ., la riconduzione delle quali alla giurisdizione del giudice ordinario non è mai stata fino ad ora messa in discussione né dalla giurisprudenza, né dal legislatore. Come dimostra l'illustrazione iniziale, esse sono state sino ad ora sempre devolute al giudice ordinario; una riforma che volesse costruire un "giudice tributario dell'esecuzione forzata tributaria" non potrebbe non affrontare questo profilo.

6.1.3. I terzi creditori del debitore esecutato.

Si può infine analizzare la posizione dei terzi che risultano essere ulteriori creditori del debitore esecutato. Questi possono essere coinvolti nell'azione dell'incaricato della riscossione in due modi:

- a) ai sensi dell'art. 51, d.P.R. n. 602 del 1973;
- b) ai sensi dell'art. 54, d.P.R. n. 602 del 1973.

6.1.3.1. L'art. 51, d.P.R. n. 602 del 1973.

La prima norma richiamata (l'art. 51, d.P.R. n. 602 del 1973) ipotizza l'avvio avanti al giudice ordinario di una procedura espropriativa da parte di soggetti diversi dall'incaricato della riscossione per consentire a quest'ultimo l'esercizio di un diritto di surroga mediante una mera dichiarazione indirizzata al giudice dell'esecuzione e notificata alle parti. Accertata la sussistenza dei presupposti per l'operatività della surroga, il giudice dell'esecuzione deve sospendere il procedimento in corso e da ciò consegue automaticamente la conversione del procedimento di espropriazione, avviato secondo le forme ordinarie previste dal codice di procedura civile, in un procedimento regolato dal d.P.R. n. 602 del 1973.

È stato chiarito in giurisprudenza che tale conversione riguarda solo la fase esecutiva in senso stretto, ma non anche la fase satisfattoria. Allo stato attuale, dunque, questioni relative a tale segmento della procedura sono devolute al giudice ordinario, in ragione della circostanza che quello in cui interviene l'incaricato della riscossione è un giudizio già avviato da privati.

6.1.3.2. L'art. 54, d.P.R. n. 602 del 1973.

La seconda norma richiamata (l'art. 54, d.P.R. n. 602 del 1973) ipotizza, invece, l'avvio avanti al giudice ordinario di una procedura espropriativa ad opera dell'incaricato della riscossione alla quale intervengono altri creditori cui è richiesto di notificare al concessionario un atto. In questo caso, dunque, ai terzi non è riconosciuto alcun potere di iniziativa, ma solo un "diritto di loggione", ovvero sia di partecipare come "spettatori" all'esecuzione avviata dell'incaricato della riscossione e di avvantaggiarsi dei risultati da questo conseguiti.

La norma sembra prefigurare una loro mera partecipazione passiva, sicché pare irragionevole assegnare loro il potere di dolersi delle scelte dell'agente della riscossione (come quella di esercitare un tipo di espropriazione, piuttosto che un'altra).

7. Considerazioni conclusive.

Alla luce delle considerazioni che precedono, il raggiungimento dell'obiettivo alternativo che

ci si era prefissati, ovvero sia ricondurre ad unità la giurisdizione sulla fase esecutiva tributaria, appare non facilmente raggiungibile. Come visto si sovrappongono diverse posizioni:

- quella dell'Amministrazione finanziaria che, per il tramite dell'incaricato della riscossione, "guida" la procedura;
- quella del contribuente cui devono essere garantite le più ampie possibilità di difesa, ovvero sia gli deve essere assicurata la possibilità di sollevare sia vizi attinenti all'*an* della pretesa, sia vizi attinenti al *quomodo* della procedura;
- quella dei terzi, anzi "quelle" dei terzi che possono vantare interessi concorrenti con quelli dei contribuenti (è il caso dei coobbligati), ma anche interessi opposti (è il caso dei terzi che vantano diritti sui beni esecutati), ai quali, allo stesso modo, devono essere garantite le più ampie possibilità di difesa.

Queste situazioni devono essere poi filtrate tenendo conto del fatto che, mentre l'Amministrazione finanziaria può essere considerata esercitare nei confronti del contribuente una potestà di tipo impositivo in quanto all'accertamento di maggiori tributi nei suoi confronti deve fare seguito anche l'esazione degli stessi, la medesima considerazione non può valere ai fini della qualificazione del tipo di attività esercitata nei confronti dei terzi. Solo nei confronti di alcuni di essi è possibile ritenere esercitata una potestà *lato sensu* impositiva.

Ammesso anche che possano teoricamente ricondursi all'esercizio di un potere impositivo tutte le attività svolte dall'agente della riscossione, resta la circostanza che non necessariamente tutte queste attività si traducono in atti formalmente portati a conoscenza degli interessati, il che mal si concilia con le regole processuali e con la natura impugnatoria del processo tributario. Ciò solleva problemi soprattutto con riferimento a quei terzi che non sono destinatari diretti e formali degli atti della procedura esecutiva, ma, ciò nonostante, li subiscono.