

LA DISCIPLINA DELLA RISCOSSIONE

di GIAMPAOLO MORINI

1. Profili Storici. 2. La realizzazione coattiva del ruolo. 3. L'evoluzione della disciplina della riscossione coattiva tributaria. 4. Il limitato rilievo attribuito nello Statuto alla tutela del contribuente. 5. L'attuale dimensione della tutela del contribuente nella fase esecutiva. 6. I principi generali in materia di tutela del contribuente nella fase esecutiva già desumibili dallo Statuto dei diritti del contribuente. 7. Tutela del contribuente nella fase della riscossione coattiva e "giusto processo" esecutivo. 8. Illegittimità della riscossione coattiva e responsabilità degli agenti della riscossione.

1. Profili Storici.

Fu Quintino Sella¹, con la collaborazione attiva di Giovanni Giolitti², a volere l'unificazione dei sistemi di riscossione propri degli Stati Preunitari³, attuata, con la legge 20 aprile 1871, n.

¹ Sulla figura di Quintino Sella: G. MARONGIU, Alle radici dell'ordinamento tributario italiano, cit., 470, ma, anche per il suo contributo all'introduzione di un tributo ben noto a tutti gli storici, v. G. MARONGIU, La tassa sul macinato: un nome vecchio per un'imposta nuova, in Riv. storia agr., 2009, 25 ss.

² Su Giovanni Giolitti, segretario particolare di Quintino Sella, v. G. MARONGIU, Alle radici dell'ordinamento tributario italiano, cit., 471, nota 51.

³ Come rilevato da C. ASPRELLA, La nuova esecuzione esattoriale, in Le nuove leggi civili commentate, Padova, 1999, 840, l'esecuzione forzata sulla base del ruolo avrebbe un suo antecedente storico nel sistema del diritto comune ai fini della riscossione delle decime degli enti ecclesiastici. Va comunque rilevata anche la diversità dei sistemi di esecuzione forzata prevista dai sistemi di riscossione vigenti negli Stati preunitari che, in alcuni casi, come nel Regno delle Due Sicilie, si realizzavano anche mediante "...le coazioni ed il mandato compulsivo deliziati dai piantoni messi a mangiare a discrezione in casa del debitore, finché non paga, secondo i decreti del 31 gennaio 1817, del 18 aprile 1819 e 20 dicembre 1826 (Relazione della commissione composta de' Deputati Mantellini presidente e relatore, Sonnino Sidney segretario, Rizzardi, Vacchelli, Sandonnini, Plebano,

192⁴: essa, rappresenta l'origine del sistema tributario italiano⁵. La L. 192/1871, attribuì al sistema esattoriale, la responsabilità delle entrate pubbliche derivanti dalle imposte dirette e le relative garanzie di rigorosità nella fase della tutela esecutiva del credito fiscale⁶.

Tale sistema ruotava sulla figura dell'esattore, ovvero, un imprenditore che, anticipando all'Erario le somme da riscuotere, acquisiva il servizio della riscossione delle imposte in un determinato ambito territoriale. L'esattore, percepiva una quota del tributo, detta "aggio esattoriale", quale compenso per l'anticipazione finanziaria, che, a seconda dei casi, veniva posto a carico dell'erario o del contribuente, trattenendolo in sede di riversamento delle somme riscosse.

Il sistema di riscossione così strutturato, era caratterizzato dalla *clausola del non riscosso come riscosso*⁷, ovvero, dalla previsione contrattuale della responsabilità personale dell'esattore per l'inesigibilità del tributo⁸: l'esattore, poteva, quindi,

Correale, Fornaciari e Pierantoni, sul disegno di legge presentato dal Ministro delle Finanze, interim del Tesoro nella tornata del 1° luglio 1881 sulle modificazioni alle leggi 20 aprile 1871 e 30 dicembre 1876 sulla riscossione delle imposte dirette", in C. MARIANI, F. PIANTANIDA, *Il vero codice dell'esattore*, Firenze, 1883, 2, nota 1.

⁴ su tale legge, che costituì il primo testo di legge organica di riscossione nel nuovo ordinamento unitario italiano, v. V. UCKMAR, *Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria*, in AA.VV., *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, a cura di L. Tosi, Milano, 1996, 25 ss.

⁵ G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 465 ss.

⁶ Circa la scelta del sistema esattoriale, si è rilevato, in dottrina (G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, cit., 1 ss.) che: "...la preferenza accordata al sistema esattoriale dopo l'Unità d'Italia derivò dalla incontestabile constatazione che tale sistema, incardinato sull'affidamento della funzione di riscossioni a privati esattori, era un metodo "superiore" o "migliore" perché aveva il doppio pregio di saper ridurre a percentuali più ridotte, rispetto ad altre possibili soluzioni, l'ammontare di ciò che non veniva incassato (evasione in sede di riscossione) e di assicurare un flusso regolare e stabile di entrate".

⁷ Sulla rigorosità della concessione all'esattore del cd. "discarico" della quota inesigibile da parte degli uffici amministrativi e sulla competenza della Corte dei Conti a decidere sulle relative controversie, v. B. COCIVERA, *Le quote inesigibili*, Padova, 1941 e G. MOFFA, *Il diritto esattoriale nella giurisprudenza della Corte dei Conti*, Padova, 1931.

⁸ Sulle discussioni parlamentari che precedettero l'introduzione della clausola del "non riscosso come riscosso" nella gestione esattoriale e sul bilanciamento di

ripetere quanto versato all'erario solo a seguito della dimostrazione dell'insolvenza del debitore del tributo nonostante la diligenza nell'azione di notifica del ruolo e di espropriazione forzata.

Sotto il profilo giuridico, la riscossione tramite esattore dava luogo ad una separazione tra la titolarità del credito, che restava attribuita al soggetto attivo del tributo, e la titolarità dell'azione esecutiva, che veniva invece attribuita all'esattore e che la esercitava sotto la sua responsabilità: in tal modo si rendeva più agevole un possibile giudizio di conto diretto ad accertare, sia il rispetto della normativa sul recupero del tributo iscritto a ruolo, sia un giudizio volto ad accertare la legittimità delle misure esecutive adottate.

Il sistema esattoriale, veniva riformato, senza subire, tuttavia, modifiche della struttura portante, nel 1902⁹, nel 1922¹⁰ e nel 1958¹¹: tali riforme, superavano indenni il giudizio di costituzionalità¹² resi necessario a seguito del nuovo assetto

tale gravoso onere con la previsione di forme esecutive privilegiate a favore dell'esattore, v. G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, cit., 468 ss.

⁹ Con RD 29 giugno 1902, n. 281 (Testo unico delle leggi sulla riscossione delle imposte dirette) e con il Regolamento approvato con RD 10 luglio 1902, n. 296.

¹⁰ Con RD 17 ottobre 1922, n. 1401 (Testo unico delle leggi per la riscossione delle imposte dirette) e con il Regolamento approvato con RD 15 settembre 1923, n. 1090.

¹¹ Con gli artt. da 167 a 242 del Testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, poi recepiti nel Testo unico delle leggi sui servizi della riscossione delle imposte dirette, approvato con DPR 15 maggio 1963, n. 858.

¹² Sulle varie censure di incostituzionalità rivolte al sistema esecutivo speciale previsto a tutela delle entrate tributarie la Corte Costituzionale si è più volte pronunciata rilevando, con giurisprudenza costante, come la disciplina speciale della riscossione coattiva delle imposte non pagate, mediante espropriazione forzata, alla quale provvede lo stesso esattore, risponde all'esigenza di pronta realizzazione del credito fiscale, attuata con una procedura improntata a criteri di semplicità e speditezza, i quali possono comportare non solo presunzioni in ordine all'appartenenza dei beni e preclusioni nelle opposizioni, ma anche limiti probatori, non derivando da ciò la violazione del diritto di difesa del contribuente, né la limitazione del diritto di proprietà. In tale ottica, v. Corte cost., 18 febbraio 1960, n. 4; Corte cost., 7 luglio 1962, n. 87; Corte cost., 20 dicembre 1968, n. 129; Corte cost., 27 luglio 1994, n. 358; Corte cost., 24 ottobre 1995, n. 444; Corte cost., 6 settembre 1995, n. 780; Corte cost., 27 dicembre 1996, n. 415; Corte cost., 26 febbraio 1998, n. 26; Corte cost., 20 novembre 2000, n. 455.

istituzionale derivante dalla Costituzione Repubblicana¹³, tanto da rappresentare, ancora alla fine del 2000, uno degli strumenti più importanti per la realizzazione del prelievo tributario, in particolare, dal punto di vista dell'effetto dissuasivo di comportamenti devianti che avrebbero minato il metodo dell'autotassazione su cui si fondava il nuovo sistema di fiscalità di massa introdotto dalla riforma tributaria dei primi anni settanta¹⁴.

Il sistema esattoriale, rimasto sostanzialmente invariato con la riforma tributaria dei primi anni settanta, il cui DPR 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), si limitava a riprodurre la previgente normativa, esteso con il DPR 28 gennaio 1988, n. 43 alle imposte indirette, veniva profondamente modificato con il D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 237 (Modifica della disciplina in materia di servizi autonomi di cassa degli uffici finanziari) e il D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 (Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337), introducendosi al posto dell'esattore la figura del Concessionario del servizio di riscossione, attribuito a soggetti particolarmente qualificati dal punto di vista patrimoniale e professionale, fino a giungere alla definitiva soppressione del sistema con la riforma del 2005.

¹³ Sul sistema esattoriale nei lavori della Costituente, v. B. CUCCHI, *Riforma della riscossione: una sfida alla storia*, Padova, 2008, 39 ss.. Sulla prima giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di tutela del contribuente nella fase dell'esecuzione forzata tributaria, v. G. TARZIA, *I rimedi contro l'esecuzione esattoriale e la Costituzione*, in *Riv. dir. proc.*, 1962, 608 ss.

¹⁴ Su cui v. G. TREMONTI, *La terribile esecuzione (materiali per una discussione sul sistema esattoriale)*, in *Boll. trib.*, 1983, 1661 ss. In tal modo si attribuiva al sistema di riscossione tramite ruolo una funzione di riscossione patologica, come tale di carattere eccezionale, rispetto a quella fisiologica propria del sistema dei versamenti diretti, che si univano alla generalizzata autoliquidazione dei tributi, producendo così un effetto di partecipazione del privato all'attività amministrativa su cui ruotava la funzionalità della cd. fiscalità di massa. Sull'evoluzione del sistema della riscossione delineato dalla riforma tributaria dei primi anni settanta del secolo scorso, che viene ad adattarsi alla sempre più accentuata doverosa partecipazione del contribuente all'attuazione della norma tributaria, si rinvia a G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010, 331 ss.

2. La realizzazione coattiva del ruolo.

La disciplina giuridica relativa alla fase di realizzazione coattiva del tributo, nonostante alcuni tentativi di sistemazione teorica nel più ampio tema della riscossione¹⁵, resta ancora oggi, un tema cui la dottrina tributaristica italiana ha tradizionalmente riservato marginale attenzione¹⁶.

La fase della riscossione, è prevalentemente ritenuta un interesse prevalente dei processualcivili¹⁷ o, comunque, materia da trattare incidentalmente nell'ambito della disciplina dell'adempimento dell'obbligazione tributaria e, quindi diversa dalla fase dell'accertamento.

Tale impostazione scientifica, come pure il contesto storico-normativo in cui si colloca la genesi dello Statuto dei diritti del

¹⁵ Su cui v. E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979; Id., *La funzione e gli atti di riscossione*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, II, 163 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 146 ss.; Id., *Riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, 22 ss.; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008; Id., *Caratteri funzionali, profili di disciplina e tendenze evolutive del ruolo di riscossione*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, Padova, 2010, 1 ss.; G. BOLETTA, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010.

¹⁶ Non sono mancati, invece, studi diretti alla pratica professionale, che hanno illustrato la particolarità dell'esecuzione forzata tributaria alla luce della giurisprudenza in materia, v. in tal senso F. MARINI, *L'espropriazione forzata in base a ruolo*, Padova, 1970; B. COCIVERA, *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971; A. PARASCANDOLO, *Manuale della riscossione coattiva delle imposte in base a ruolo*, Napoli, 1983; B. CUCCHI, *La disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo*, (cd. *Esecuzione esattoriale*), Padova, 2002; G. BISIGNANO, *La nuova disciplina della riscossione coattiva delle imposte*, in *Fisco*, 2002, 1565; A. DAMASCELLI, *L'espropriazione forzata a mezzo ruolo*, Milano, 2005; M. GIORGETTI, *Profili dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 778; G. PUOTI, B. CUCCHI, *Diritto dell'esecuzione tributaria*, Padova, 2007; A. SCALA, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, I, 1312 ss.

¹⁷ Tradizionale esempio di approccio extratributario a tale problematica è il saggio di G. COSTANTINO, *Le espropriazioni forzate speciali*, Milano, 1984, dedicato prevalentemente alla procedura di esecuzione forzata in materia tributaria. In tale direzione si muovono anche i lavori di G. CAMPEIS, A. DE PAULI, *Le esecuzioni speciali*, Milano, 1999, 152 ss., di V. CORSARO, *Le esecuzioni espropriative speciali*, Milano, 2003 e di G. ARIETA, F. DE SANTIS, *L'esecuzione forzata*, in *Trattato di diritto processuale civile*, a cura di L. Montesano e G. Arieta, Padova, 2007, 1338 ss.

contribuente, rappresentano il motivo dello scarso interesse al tema della tutela del contribuente nella fase della riscossione coattiva che si rileva nell'esame delle disposizioni dettate dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, disinteresse, tuttavia anacronistico, alla luce del mutato assetto dei rapporti che si sono venuti a creare con la della "pubblicizzazione" dell'azione di recupero della cd. "evasione da riscossione"¹⁸, attuata a partire dalla metà del primo decennio del 2000 e che ha posto al centro dell'attenzione della stampa specializzata, la particolare delicatezza del bilanciamento tra rigidità della fase esattiva e tutela dei diritti dei privati coinvolti nella realizzazione forzata del credito tributario¹⁹.

Scorrendo le disposizioni dello Statuto si osserva, scarsa attenzione del legislatore in merito alla tutela del contribuente

¹⁸ Con tale termine si definisce la sottrazione al pagamento di un tributo o di un accessorio del tributo, già liquido ed esigibile e, quindi, non contestato nell'an o nel quantum, nella fase della realizzazione forzata del credito tributario, che si realizza mediante comportamenti diretti a dismettere beni patrimoniali costituenti la garanzia del recupero del credito fiscale ai sensi dell'art. 2740 c.c., che si possono materializzare in cessioni simulate oppure in altre operazioni sui beni propri o di terzi dirette a rendere inefficace l'azione esecutiva.

¹⁹ Quella che A. PARLATO (Gestione pubblica e privata della riscossione dei tributi a mezzo ruolo, in *Rass. trib.*, 2007, 1355 ss.) ha correttamente definito una "svolta epocale nella riscossione a mezzo ruolo", ha inizio con il DL 30 settembre 2005, n. 203, convertito con la legge 2 dicembre 2005, n. 248, rubricato "Disposizioni in materia di servizio nazionale della riscossione". Tale intervento legislativo, infatti, ha comportato la cd. "statalizzazione" del servizio della riscossione, il quale è passato dalla gestione privatistica basata su un sistema costituito da una pluralità di concessionari privati, ad una pubblicistica, mediante la costituzione della Riscossione s.p.a. (società a totale capitale pubblico, partecipata per il 51 per cento dall'Agenzia delle Entrate e per il 49 per cento dall'Inps), che ha successivamente mutato la sua ragione sociale in Equitalia s.p.a. La ratio di tale intervento è da rinvenirsi nell'intenzione del legislatore di rafforzare l'efficacia della riscossione, mediante una riduzione dei costi di gestione a carico dello Stato e l'ottimizzazione del rapporto con il contribuente, ottenuta anche mediante l'eliminazione dell'intermediazione derivante dalla presenza del sistema bancario nel capitale di controllo delle società concessionarie della riscossione. L'immanente conflitto di interesse tra banca-concessionario e cliente-contribuente rappresentava una delle cause della perdita di serietà del sistema di riscossione ruotante sull'intervento del concessionario privato, in quanto il concessionario era particolarmente sensibile a prevenire crisi di liquidità del cliente-debitore ed a privilegiare il recupero del proprio credito piuttosto che di quello iscritto a ruolo, di cui avrebbe comunque potuto ottenere il rimborso quale quota inesigibile, oppure non procedere al riversamento invocando la tolleranza per dubbia esigibilità.

nella fase esecutiva, mentre ha attribuito particolare rilievo all'attività istruttoria ed a quella di accertamento²⁰.

Nonostante il richiamo all'art. 24 Cost. contenuto nell'art. 1, lo Statuto non prevede regole specifiche sulla tutela del contribuente o del terzo nei confronti dell'azione esecutiva e della preventiva azione cautelare o di garanzia reale del credito tributario, nonostante la potenziale lesività di posizioni soggettive derivante dall'esercizio illegittimo dell'azione esecutiva, ma si limita a porre, nei principi statutari in materia di istruzione e di accertamento all'attività del Concessionario²¹, l'obbligo di indicare alcune informazioni per garantire la conoscibilità da parte del contribuente dei rimedi amministrativi e giurisdizionali relativi agli atti del Concessionario stesso²².

3. L'evoluzione della disciplina della riscossione coattiva tributaria.

Il limitato spazio dedicato dallo Statuto alla tutela dell'esecutato nella fase della riscossione coattiva costituisce il punto di partenza per analizzare i motivi alla base della differenziazione tra le garanzie previste nella fase della determinazione dell'imposta e quelle che concernono la sua realizzazione coattiva.

L'indagine, sarà guidata dal metodo suggerito da Gianni Marongiu, uno dei padri dello Statuto²³, basato *sulla costante*

²⁰ Si vedano a riguardo gli artt. 6 ss. dello Statuto, i quali apprestano una fitta rete di tutele per il contribuente nella fase dell'attuazione amministrativa del tributo, disciplinando, da un lato i requisiti dell'atto impositivo, quali la chiarezza e la motivazione, dall'altro, introducendo istituti di garanzia della conoscenza preventiva dell'interpretazione amministrativa, quali l'interpello, e autorità di tutela del privato, quale il Garante del contribuente, cui inoltrare segnalazioni che lamentino "disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale od irragionevoli".

²¹ V. l'art. 17 dello Statuto, il quale si limita ad estendere l'applicabilità delle norme contenute nelle precedenti disposizioni anche all'operato dei "soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura".

²² V. l'art. 7, comma 2, dello Statuto. Per un'analisi dello stesso, v. infra par. n. 4.

²³ Sulla genesi della legge n. 212/2000, v. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 41 ss.

ricerca dell'equilibrio tra esigenze del prelievo e diritti individuali, non mancando di evidenziare come nella progressiva maturazione giuridica del nostro sistema tributario si siano sistematicamente contrapposte le impostazioni teoriche dirette a privilegiare la regolare percezione dei tributi²⁴ rispetto a quelle che invece, pur sottolineando la funzione sociale del tributo, hanno affermato la non comprimibilità, al di là del necessario, dei diritti del contribuente nell'attuazione della pretesa fiscale²⁵.

La prima impostazione, garantistica, vede nel rafforzamento della tutela del debitore esecutato, un rischio per lo svolgimento dell'azione di recupero del tributo.

4. Il limitato rilievo attribuito nello Statuto alla tutela del contribuente.

Deve, innanzitutto, porsi attenzione, alla collocazione temporale della legge n. 212/2000 e all'evoluzione della disciplina della riscossione che si è verificata dopo l'entrata in vigore dello Statuto, che non poteva tenere conto degli effetti provocati sul sistema della riscossione dalla riforma del 1999 e della conseguente reazione dell'ordinamento nei confronti di un fenomeno della cd. evasione da riscossione²⁶, che solo in quel periodo, iniziava a manifestarsi.

La riforma introdotta dal D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, ha dato vita ad un processo di rafforzamento della tutela esecutiva del ruolo d'imposta, conferendo ai concessionari, poteri estremamente incisivi, quali l'accesso telematico all'anagrafe tributaria, la facoltà di iscrivere, a carico del debitore moroso, l'ipoteca ed il fermo amministrativo dei veicoli a motore.

²⁴ F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.

²⁵ G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 116 ss.

²⁶ Sulla problematica dell'evasione da riscossione e sulla dimensione del fenomeno, v. i vari interventi nei lavori parlamentari richiamati da B. CUCCHI, *Riforma della riscossione: una sfida alla storia*, cit., 77 ss.; v. anche A. PARASCANDOLO, *Lotta all'evasione da riscossione*, in *Fisco*, 2006, 6216; Id., *Lotta all'evasione da riscossione e prospettive di riforma*, in *Fisco*, 2009, 1-5977; Id., *Potenziamento della riscossione ai fini della lotta all'evasione secondo la manovra finanziaria 2010*, in *Fisco*, 2010, 1-5990.

La virtuale soppressione del cd. principio del "non riscosso come riscosso", che si era realizzata con l'esclusione del versamento dei carichi iscritti a ruolo prima del loro incasso, ha generato un disinteresse dei concessionari all'attivazione delle procedure di riscossione coattiva, consentendo il dilagarsi del fenomeno dell'evasione da riscossione, che in pochi anni ha originato, in molti casi un incaglio tale, da aver spogliato le cifre di reali contenuti, trasformando crediti allora, almeno in parte esigibili, in crediti che lo stato non riscuoterà mai!

Inoltre, al momento dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, non erano stati introdotti, o non presentavano le attuali caratteristiche, alcuni istituti di tutela cautelare preventiva di particolare efficacia, come l'ipoteca fiscale e il fermo amministrativo²⁷, non erano state attribuite all'Agenzia delle Entrate le funzioni relative alla riscossione nazionale²⁸ e

²⁷ L'istituto del fermo, introdotto dall'art. 5, DL 31 dicembre 1996, n. 669, nel testo del DPR n. 602/1973, sub art. 91-bis è stato successivamente modificato dal D.Lgs 26 febbraio 1999, n. 46, collocato nell'art. 86, ed esteso alla generalità dei beni mobili registrati; con il D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, il potere di disporre il fermo è stato attribuito al concessionario, in luogo dell'Agenzia delle Entrate. Per quanto attiene la procedura di iscrizione di ipoteca sugli immobili, di cui all'art. 77 del DPR n. 602/1973, la stessa è stata introdotta dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, e poi modificata dal D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193. Su tali istituti v. S.M. MESSINA, L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario, in AA.VV., La riscossione dei tributi, a cura di A. Comelli e C. Glendi, cit., 147 ss. Sulla tutela del contribuente nella fase di tutela preventiva della riscossione dei tributi, v. G. INGRAO, Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca, in Rass. trib., 2007, I, 789 ss.; L. DEL FEDERICO, Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente, in Giust. trib., 2007, 427; M. CANTILLO, Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente, in Rass. trib., 2007, I, 11 ss.; A. SCALA, La tutela del contribuente nella riscossione coattiva, ivi, 2008, I, 1312 ss.; F. SORRENTINO, Ipoteca esattoriale e difesa del contribuente, in Fisco, 2010, 1-525 ss.

²⁸ Sull'introduzione di particolari ed efficaci poteri di indagine a favore degli agenti della riscossione ad opera degli interventi legislativi del 2005 e del 2006, ed in particolare sulla collaborazione della Guardia di Finanza con il personale degli agenti della riscossione, v. S. CAPOLUPO, La Guardia di Finanza chiarisce la collaborazione con Equitalia, in Corr. trib., 2009, 2000 ss. Sul tema degli strumenti di indagine riconosciuti dalla normativa agli agenti della riscossione, v. anche A. PARASCANDOLO, Potenziamento dell'attività di riscossione e di accertamento dell'Agente della riscossione, in Fisco, 2009, 7789 ss.; A. COMELLI, L'ampliamento dei poteri di indagine attribuiti agli agenti della riscossione: profili sistematici, in AA.VV., La riscossione dei tributi, a cura di A. Comelli e C. Glendi, cit., 107 ss.

non era ancora prevista la natura esecutiva dell'atto di accertamento, ma la regola della riscossione frazionata in pendenza di giudizio tramite iscrizione a ruolo²⁹.

Nel contesto anzidetto, la fase della riscossione coattiva ha assunto un ruolo marginale rispetto alle problematiche relative alla tutela del contribuente nel prodromico momento dell'accertamento a cui il legislatore, ha dato maggior risalto, nella sua duplice veste di controllo degli adempimenti dei contribuenti e di determinazione degli elementi essenziali della pretesa tributaria, sottovalutando, il momento della riscossione.

Il mutato assetto normativo della fase della riscossione³⁰, caratterizzata dall'introduzione e dell'applicazione generalizzata di nuovi istituti di tutela esecutiva delle ragioni del fisco, rafforzati da un non comune livello di invasività della sfera personale e

²⁹ Con la Manovra Finanziaria 2010, infatti, è stato introdotto il principio dell'automatica efficacia esecutiva dell'avviso di accertamento, prevedendosi che tale atto rechi espressamente l'"intimazione ad adempiere", a titolo provvisorio, entro il termine per la proposizione del ricorso, all'obbligo del pagamento degli importi ivi indicati, ovvero, in caso di tempestivo ricorso, sempre a titolo provvisorio, degli importi di cui all'art. 15 del DPR n. 602/1973. Tale modifica segna una vera e propria trasformazione della natura dell'avviso di accertamento, in quanto si è affermata la natura di per sé esecutiva dell'avviso di accertamento, anticipandosi tale effetto all'atto della sua notifica, senza necessità della formazione del ruolo d'imposta. A tal fine, è stato previsto che l'avviso di accertamento indichi espressamente che, decorsi i 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, in deroga alle norme in materia di iscrizione a ruolo, la riscossione delle somme ivi indicate venga affidata in carico agli Agenti della Riscossione competenti anche per l'esecuzione forzata, secondo le modalità determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato. In presenza, poi, di un fondato pericolo per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, decorsi 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, la riscossione integrale delle somme viene affidata agli Agenti per la Riscossione che, peraltro, con il solo avviso di accertamento, che costituisce di per sé titolo esecutivo, procederanno, senza preventiva notifica della cartella di pagamento, all'espropriazione forzata. L'unico limite imposto all'azione esecutiva degli Agenti per la Riscossione è stato previsto nel caso in cui sia decorso un anno dalla notifica dell'avviso di accertamento, in tal caso, infatti, l'azione esecutiva dovrà essere preceduta dalla notifica dell'avviso ex art. 50 del DPR n. 602/1973. L'espropriazione forzata, a pena di decadenza, dovrà essere comunque intrapresa dagli Agenti per la Riscossione entro e non oltre il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di definizione dell'accertamento. Sugli aspetti problematici di tale disciplina, v. V. UCKMAR, Riscossione nell'accertamento: verso la violazione del "due process of law"?, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2011, 465).

³⁰ In chiave pubblicistica.

patrimoniale del contribuente³¹, richiede la fissazione di alcuni principi direttivi per il legislatore e per l'interprete delle norme tributarie³², principi che possono già individuarsi in una lettura dello Statuto coerente ai suoi fini o che meriterebbero di essere tenuti presenti in una futura revisione dello Statuto³³.

³¹ Sul tema, v. C. GLENDI, *La nuova espropriazione dei crediti del debitore verso terzi nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corr. trib.*, 2007, 263 ss.

³² A seguito dell'entrata in vigore e della massiccia applicazione di tali istituti, la dottrina tributaria si è in più occasioni interrogata sui limiti di operatività delle nuove misure di tutela dell'interesse fiscale nella fase esecutiva e sulle modalità del controllo giurisdizionale dell'utilizzo delle stesse. In tale ottica, senza pretesa di completezza, v. F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali e il giudice tributario*. L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, 427 ss.; M. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 15 ss.; G. INGRAO, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, 778; S. CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, cit., 171 SS.

³³ Occorre, infatti, ribadire la centralità dei principi emergenti dallo Statuto, non soltanto per i contenuti degli stessi, ma anche per la posizione che le norme statutarie presentano nella gerarchia delle fonti del diritto tributario. L'"autoqualificazione", da parte delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, dei principi generali dell'ordinamento tributario, è contenuta nell'art. 1 del medesimo corpo normativo, accanto a due clausole di salvaguardia, finalizzate al divieto di deroghe o modifiche se non con disposizioni che espressamente vi pongano deroga, e con l'esclusione, in via tassativa, di leggi speciali. Se questa autoqualificazione corrisponda a mere dichiarazioni solenni o di intento, oppure costituisca una corretta rappresentazione della effettiva portata e natura delle disposizioni si è spesso dibattuto. In dottrina si è assistito a talune iniziali prese di posizione scettiche nel riconoscere alle disposizioni dello Statuto il valore di norme "superiori" nella gerarchia delle fonti (G. FALSITTA, *Lo statuto dei diritti del contribuente e il Castello dei Pirenei*, in *Corr. giur.*, 2001, 145), o, invece, favorevoli al riconoscimento di un loro valore rafforzato (P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 62). Più di recente, la collocazione dello Statuto nell'ambito delle fonti legali è stata compiutamente analizzata da S. LOMBARDI, *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, *Il Fisco*, 2005, I, 165. Per la tesi a favore della correttezza sostanziale della autoqualificazione di cui al citato art. 1 dello Statuto si è espressa anche la Suprema Corte (Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, *Il Fisco*, 2003, II, 268, con nota di V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente*; Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Corr. trib.*, 2004, 2287, con nota di G. MARONGIU, *Retroattività e affidamento nell'applicazione della legge tributaria*), che ha rilevato come le norme dello Statuto abbiano un preciso valore normativo ed interpretativo, sia perché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali ivi richiamate, sia perché costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario. Pertanto, l'eventuale contrasto di interpretazioni sul significato e sulla portata di una disposizione tributaria deve essere risolto nel senso più conforme ai principi

5. L'attuale dimensione della tutela del contribuente nella fase esecutiva.

La natura giuridica della esecuzione forzata tributaria, è da anni oggetto di un dibattito giuridico divisa tra chi ne sostiene il carattere di procedimento amministrativo di autotutela esecutiva³⁴, *individuandone la giustificazione nella particolare posizione di preminenza attribuita dalla legge all'organo pubblico titolare di attribuzioni in materia di attuazione amministrativa della norma tributaria, e chi, invece, la considera una forma speciale di esecuzione forzata, ritenendo che la disciplina particolare prevista per la riscossione dei crediti tributari non incida sulla natura del procedimento esecutivo, che troverebbe comunque la sua base in un titolo esecutivo, pur di formazione amministrativa, e si realizzerebbe mediante gli atti tipici dell'espropriazione forzata, cioè il pignoramento, la vendita e la distribuzione del ricavato*³⁵.

Una posizione intermedia tende a distinguere la natura dell'esecuzione esattoriale a seconda che sia mobiliare o immobiliare.

Tale tesi, attribuisce all'espropriazione mobiliare, natura di procedimento amministrativo in quanto non prevede, se non in via eventuale, la partecipazione del giudice dell'esecuzione, mentre a quella immobiliare, natura di procedimento giurisdizionale in quanto si svolge sotto il controllo del giudice,.

dello Statuto, cui la legislazione tributaria, ancorché antecedente, deve essere adeguata. Sul tema, peraltro, deve segnalarsi anche la presa di posizione della Corte Costituzionale, la quale, ha costantemente ritenuto, ex pluribus con la sentenza 22 febbraio 1990, n. 84, seppur non avente ad oggetto specificamente lo Statuto dei diritti del contribuente, che la qualificazione di una legge, o anche solo di alcune sue disposizioni, come principi fondamentali della legislazione statale o come norme fondamentali sul piano economico-sociale, non può discendere da apodittiche affermazioni del legislatore, ma deve avere una puntuale rispondenza nella natura effettiva delle disposizioni interessate, quale si desume dal contesto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme dell'ordinamento o dei rapporti disciplinati.

³⁴ G.A. MICHELI, Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1958, I, 202 e in Opere minori di diritto tributario, I, Milano, 1982, 331 ss.; P. RUSSO, Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria, Milano, 1968, 457 ss.; G. BONGIORNO, L'autotutela esecutiva, Milano, 1984, 58 ss.; G. COSTANTINO, Le espropriazioni forzate speciali, cit., 35 ss.

³⁵ In tal senso, v. M. GIORGETTI, Profili dell'esecuzione forzata tributaria, cit., 779 ss.

A seguito della riforma del 1999, è prevalsa la tesi che riconduce l'espropriazione forzata tributaria alla disciplina comune³⁶, rilevandosi come la struttura dell'espropriazione forzata tributaria sia sostanzialmente analoga a quella disciplinata dal codice di rito, salve le deroghe espressamente previste, che sono da porsi in stretta connessione all'interesse pubblico sottostante alla realizzazione coattiva del tributo³⁷. Le deroghe riguardano principalmente la fase della tutela del debitore escusso, in cui si manifesta il risultato della composizione degli interessi pubblici alla riscossione del tributo con quelli privatistici alla tutela della posizione patrimoniale del debitore dell'imposta in riscossione coatta, ma si manifestano anche nella struttura dell'esecuzione, in cui il ruolo del creditore procedente viene ad assumere una centralità che non è riscontrabile nella disciplina comune.

L'art. 49, disciplinando, poi, all'interno del Titolo Secondo del DPR n. 602/1973 la "Riscossione coattiva", attribuisce al concessionario, l'iniziativa e la gestione dell'esecuzione forzata tributaria, sganciando l'intera fase espropriativa dall'intervento dell'ufficiale giudiziario³⁸ e del giudice dell'esecuzione, che nel sistema processualistico rappresentano la garanzia della tutela giurisdizionale anche nella fase dell'esecuzione.

Tale impostazione è coerente con la natura speciale dell'esecuzione forzata tributaria, basata su un titolo esecutivo, il ruolo

³⁶ Così M. GIORGETTI, *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, cit., 210.

³⁷ Si veda in tal senso G. COSTANTINO, *Le espropriazioni forzate speciali*, cit., 17 ss., che riconosce una funzione unitaria alla tutela espropriativa indipendentemente dalle forme dei procedimenti, atteso che unico ne è lo scopo, ossia la soddisfazione della medesima situazione sostanziale, il diritto di credito di una somma di danaro. Anche la giurisprudenza di legittimità riconosce all'esecuzione esattoriale natura di vero e proprio processo esecutivo speciale. In particolare, la Suprema Corte ha affermato come nell'esecuzione esattoriale siano presenti i caratteri tipici del procedimento di espropriazione forzata, atteso che occorre avere riguardo alle norme del codice civile sulla responsabilità patrimoniale (artt. 2740 e 2741 c.c.) ed alla tutela giurisdizionale mediante esecuzione forzata (art. 2910 ss. c.c.), oltre a quelle previste dal codice di procedura che disciplinano l'espropriazione come mezzo per realizzare la responsabilità patrimoniale. La Corte ha altresì affermato che tale procedimento può essere ricostruito come "un'esecuzione (42) Sui poteri dell'agente della riscossione nella ricerca dei beni da assoggettare ad esecuzione forzata, v. A. BUSCEMA, P. IOCCHI, *Riscossione coattiva e tutela del contribuente*, cit., 43 ss.

³⁸ Ai sensi dell'art. 49, comma 3, del DPR n. 602/1973: "Le funzioni demandate agli ufficiali giudiziari sono esercitate dagli ufficiali della riscossione".

d'imposta, di formazione amministrativa, la cui natura esecutiva deriva da un atto della stessa amministrazione finanziaria. Ai sensi dell'art. 49, comma 1, seconda parte, del DPR n. 602/1973, al concessionario sono anche attribuite, le azioni cautelari e conservative previste dalla normativa tributaria, come pure le altre azioni previste dal diritto comune a tutela del credito, come l'azione revocatoria e quella surrogatoria³⁹.

Che si tratta di esecuzione speciale emerge dal comma 2 dell'art. 49, che prevede per il procedimento di espropriazione forzata l'applicazione delle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esso compatibili.

In questo modo è stato attribuito carattere di specialità alla disciplina propria dell'esecuzione fiscale, presupponendo così la generalità di quella comune, che trova la sua regolamentazione nel Libro Terzo del c.p.c., e che torna applicabile ove non espressamente derogata dalla disciplina speciale e con essa compatibile.

La compatibilità delle regole di diritto comune con la specialità dell'esecuzione fiscale dovrà essere verificata alla luce della natura pubblicistica del credito portato ad esecuzione, che esclude, di per sé, l'applicabilità di istituti processuali fondati sul presupposto della disponibilità negoziale del credito.

La rilevanza pubblica del credito in esecuzione è evidente anche nella disciplina del pignoramento mobiliare, con riferimento al quale, l'art. 62, comma 1, dispone la pignorabilità anche dei mobili indicati nell'art. 514, n. 4, del comma 1, c.p.c., vale a dire gli strumenti e gli oggetti indispensabili per l'esercizio di un'arte, mestiere, o professione, qualora siano sottoposti al privilegio previsto dall'art. 2759 c.c.

I frutti dei fondi del debitore soggetti al privilegio stabilito dall'art. 2771 c.c., possono essere pignorati nelle forme dell'espropriazione presso il debitore, ancorché i fondi stessi siano affittati (art. 62, comma 2).

Al fine di assicurare la proficuità dell'azione esattiva, all'agente della riscossione, previa autorizzazione del direttore

³⁹ Sui poteri dell'agente della riscossione nella ricerca dei beni da assoggettare ad esecuzione forzata, v. A. BUSCEMA, P. IOCCHI, Riscossione coattiva e tutela del contribuente, cit., 43 ss.

generale, è consentito accedere ai dati dell'anagrafe tributaria relativi ai rapporti finanziari e bancari⁴⁰, e richiedere detti dati a soggetti pubblici o privati, ma, ove gli importi da riscuotere superino l'ammontare di euro 50.000, al fine di individuare i crediti da sottoporre ad esecuzione, agli stessi sono attribuiti i medesimi poteri di accesso, ispezione e verifica riconosciuti, ai sensi degli artt. 33 del DPR n. 600/1973, e 52 del DPR n. 633/1972, agli enti impositori ed alla Guardia di finanza⁴¹.

Nella stessa direzione, peraltro, è stata prevista⁴² la segnalazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di rapporti finanziari e creditizi di contribuenti morosi, individuati a seguito dell'esercizio di poteri istruttori.

L'ufficiale della riscossione deve astenersi dal pignoramento o desistere dal procedimento qualora venga dimostrato (mediante esibizione di un atto pubblico o scrittura privata autenticata o sentenza passata in giudicato pronunciata su domanda proposta prima dell'anno cui si riferisce l'entrata iscritta a ruolo) che i beni appartengono a persona diversa dal terzo debitore iscritto al ruolo o dai coobbligati o dai loro coniugi, parenti, e affini fino al terzo grado. In ogni caso occorre che il titolo per

⁴⁰ Sull'applicabilità nella riscossione tributaria di tali presidi della garanzia patrimoniale del debitore, v. G. PUOTI, B. CUCCHI, *Diritto dell'esecuzione tributaria*, cit., 35 SS.; A. BUSCEMA, P. IOCCHI, *Riscossione coattiva e tutela del contribuente*, Rimini, 2010, 76 ss.

⁴¹ Cfr. l'art. 35, commi 25, 25-bis e 26 del DL 4 luglio 2006, n. 223. Sulla collaborazione della Guardia di finanza con il personale degli agenti della riscossione, v. S. CAPOLUPO, *La Guardia di Finanza chiarisce la collaborazione con Equitalia*, in *Corr. trib.*, 2009, 2000 ss. Sul tema degli strumenti di indagine riconosciuti dalla normativa agli agenti della riscossione, v. anche D. CARNIMEO, *I nuovi poteri degli agenti della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2007, 934 ss.; A. PARASCANDOLO, *Potenziamento dell'attività di riscossione e di accertamento dell'Agente della riscossione*, in *Fisco*, 2009, 7789 ss.; A. COMELLI, *L'ampliamento dei poteri di indagine attribuiti agli agenti della riscossione: profili sistematici*, in *AA.VV.*, *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, cit., 107 ss.

⁴² Art. 27, comma 8, del DL 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2, con il quale è stato modificato l'art. 19 del D.Lgs. n. 112 del 1999, forzata caratterizzata dall'estensione dei poteri di iniziativa del creditore precedente, a sua volta giustificata dalla particolare natura del credito." (Cass., SS.UU., 22 luglio 1999, n. 494). Va comunque rilevato come nella stessa dottrina processualciviltistica siano superati i dubbi circa la natura giurisdizionale dell'esecuzione forzata generale, cfr., per tutti, S. CHIARLONI, *Giurisdizione e amministrazione nell'espropriazione forzata*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1993, 83 s.; A. BONSIGNORI, *L'esecuzione forzata*, Torino, 1990, 6-9, ed ivi ulteriori indicazioni bibliografiche.

detta dimostrazione abbia data anteriore all'anno cui si riferisce l'imposta iscritta al ruolo.

Circa il pignoramento presso terzi⁴³, si rileva come l'art. 3, comma 40, lett. b), del DL 30 settembre 2005, n. 203, sia stato introdotto l'art. 72 bis del DPR n. 602/1973, con il quale è riconosciuto un ulteriore strumento di potenziamento dell'azione esecutiva, consistente nel riconoscimento, a favore del concessionario della riscossione, del potere di pignorare il quinto dello stipendio ovvero di altri emolumenti connessi ai rapporti di lavoro.

Tale articolo è stato poi modificato dall'art. 2, comma 6, del DL n. 262/2006: l'attuale rubrica, "Pignoramento dei crediti verso terzi", già esprime con chiarezza la generalizzazione applicativa dell'istituto a tutti i crediti del debitore presso terzi e non più quindi ai soli stipendi o crediti per cessazione del rapporto di lavoro.

Sono tuttavia fatti salvi i crediti pensionistici ed i limiti posti dai commi 4, 5 e 6 dell'art. 545 c.p.c. Sotto il profilo applicativo, l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi non contiene più la citazione di cui all'art. 543, comma 2, n. 4, c.p.c., bensì, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede, nel termine di quindici giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica, alle rispettive scadenze per le restanti somme.

Nel caso di inottemperanza all'ordine di pagamento, trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 72, comma 2, del medesimo decreto (il quale contempla il pignoramento di fitti o pignoramenti), per cui si procederà, previa citazione del terzo intimato e del debitore, secondo le norme del codice di procedura civile.

Ad ulteriore garanzia dell'effettività dell'azione esecutiva, è stato inoltre previsto (v. art. 75-bis, nel testo riformato dal DL n. 262/2006) che l'agente della riscossione, prima di procedere ai sensi dei citati artt. 72 e 72-bis e degli artt. 543 ss. c.p.c., ed anche simultaneamente all'adozione delle azioni esecutive e cautelari previste dal DPR n. 602/1973, può chiedere a soggetti terzi,

⁴³ Su cui v. M. GIORGETTI, *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, cit., 227 ss.

debitori del soggetto che è iscritto a ruolo o dei coobbligati, di indicare per iscritto, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore. Nella predetta richiesta viene indicato un termine per l'adempimento non inferiore a trenta giorni dalla ricezione. In caso di inadempimento, si applicheranno le sanzioni di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 471/1997.

L'art. 1, comma 142, lett. b), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha ulteriormente ampliato le disposizioni sul pignoramento dei crediti verso terzi disponendo, mediante l'introduzione del comma 1 bis nell'art. 72 bis del DPR n. 602/1973, che l'atto di pignoramento può essere redatto anche da dipendenti dell'agente della riscossione, con l'indicazione, in tal caso, dello stesso agente⁴⁴. In tale ipotesi, questi rivolge un ordine di consegna di tali beni al terzo, che adempie entro il termine di trenta giorni, ed in un secondo momento procede alla vendita.

Particolarmente incisive si presentano, infine, le disposizioni che regolano i rapporti tra riscossione coattiva e pagamenti delle pubbliche amministrazioni a favore di debitori iscritti a ruolo. L'art. 48 bis del DPR n. 602/1973 dispone, infatti, che le amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, sono obbligate a verificare se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento di somme risultanti dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari a detto importo.

Nell'ipotesi in cui ricorra tale circostanza le amministrazioni pubbliche non dispongono il pagamento, ma segnalano quanto verificato all'agente della riscossione che procede all'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo avvalendosi del credito vantato dal debitore.

Una regola di tutela del debitore contro l'eccesso di mezzi esecutivi, di recente ulteriormente rafforzata⁴⁵ è quella contenuta nell'art. 76, comma 1, con riferimento all'espropriazione di beni immobili, che può essere promossa dal concessionario solo se il credito per cui si procede supera complessivamente:

⁴⁴ V. sul punto C. GLENDI, La "nuova" espropriazione dei crediti del debitore verso terzi nell'esecuzione forzata tributaria, in *Corr. trib.*, 2007, 269.

⁴⁵ Con il DL 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, in vigore dal 13 luglio 2011.

a) ventimila euro, qualora la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede e il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita a propria abitazione principale, ai sensi dell'art. 10, comma 3-bis, del Tuir 22 dicembre 1986, n. 917;

b) ottomila euro, negli altri casi.

Ai sensi del comma 2 dello stesso articolo, il concessionario non procede all'espropriazione immobiliare se il valore del bene, determinato a norma dell'art. 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore agli importi indicati nel comma 1.

A garanzia del credito in riscossione, il concessionario potrà iscriverne ipoteca sugli immobili del debitore e dei suoi coobbligati dopo che siano decorsi inutilmente sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento⁴⁶.

Ai sensi dell'art. 77, comma 2, qualora il credito per cui si procede non superi il cinque per cento del valore dell'immobile, il concessionario non potrà procedere direttamente all'espropriazione forzata, ma dovrà prima iscriverne ipoteca legale. Solo dopo sei mesi, qualora il debito non risulti estinto, potrà iniziare l'esecuzione.

Ai sensi del comma 2-bis⁴⁷, l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1.

Ai sensi dell'art. 51 del DPR n. 602/1973, il concessionario può, fino al momento dell'aggiudicazione o assegnazione, surrogarsi al creditore procedente quando sia già stato iniziato altro procedimento di espropriazione non tributario, che viene quindi proseguito con il rito speciale⁴⁸.

⁴⁶ L'ipoteca non potrà comunque essere iscritta se l'importo del credito da garantire non supera i limiti indicati nel comma 1 dell'art. 76, come rilevato da Cass., SS.UU., 22 febbraio 2010, n. 4077, in Fisco, 2010, 2-1708, con nota di S. SERENI, L'ipoteca non può essere iscritta se il debito del contribuente non supera ottomila euro.

⁴⁷ Introdotto dall'art. 7, comma 2, lett. u-bis), DL 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106.

⁴⁸ u cui v., *amplius*, G. PUOTI, B. CUCCHI, *Diritto dell'esecuzione tributaria*, cit., 56 SS.

La sequenza procedimentale dell'espropriazione forzata è, invece strutturata secondo lo schema del codice di rito, nel pignoramento, con cui viene sottratta al debitore la disponibilità giuridica del bene, nel trasferimento forzato del bene mediante vendita dei beni pignorati a pubblico incanto, a cura del concessionario senza autorizzazione dell'autorità giudiziaria e nella soddisfazione, con il ricavato, del credito dell'ente impositore e degli eventuali creditori concorrenti.

In particolare, secondo le regole comuni, il pignoramento consiste in un'ingiunzione di astenersi dalla disposizione del bene indicato nell'atto stesso⁴⁹.

Qualora il bene sia una cosa mobile, l'ufficiale procedente ne affida la custodia materiale allo stesso debitore o eventualmente ad un terzo, ma non al concessionario, che non può essere nominato custode.

Nelle espropriazione di beni immobili, il pignoramento si esegue mediante un avviso di vendita, che deve esser trascritto ai sensi dell'art. 555 c.p.c. e notificato al debitore nel termine di cinque giorni (art. 78).

Proprio dalla lettura dell'articolo appena citato, si coglie una rilevante deroga al rito ordinario; in particolare, al disposto dell'art. 555 c.p.c. in quanto l'avviso di vendita deve essere prima trascritto poi notificato al debitore.

La procedura espropriativa si sviluppa con la vendita all'asta. Per consentire una maggiore speditezza alla procedura, il rito speciale prevede che data, luogo, e modalità degli incanti, siano già stabiliti nell'atto di pignoramento.

Viene esclusa, quindi, in tale fase, un'attività giurisdizionale del giudice dell'esecuzione, il quale, invece, nel rito ordinario fissa la vendita dopo l'udienza di comparizione delle parti e su richiesta dei creditori procedenti e intervenuti.

La limitatezza delle funzioni giurisdizionali nell'ambito della procedura di esecuzione forzata in materia tributaria viene ribadita nel testo dell'art. 52, ove si legge: "la vendita dei beni pignorati è effettuata, mediante pubblico incanto o nella altre

⁴⁹ Su cui v. i rilevi di A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 248, che dalla componente autoritativa del pignoramento trae argomenti a sostegno della impostazione quale strumento di autotutela amministrativa della esecuzione forzata tributaria.

forme previste dal presente decreto, a cura del concessionario, senza la necessità dell'autorizzazione da parte dell'autorità giudiziaria". L'espropriazione di mobili e l'affissione alla casa comunale sono gli adempimenti prodromici al primo incanto, che tuttavia non potrà avere luogo, prima del decorso di dieci giorni dal pignoramento⁵⁰.

Qualora il valore dei beni pignorati non risulti dal listino di borsa o di mercato, il prezzo base del primo incanto verrà determinato dal valore ad essi attribuito nel verbale di pignoramento (art. 68).

Il secondo incanto, solo eventuale, dovrà essere fissato non oltre dieci giorni dal primo (art. 66).

In questa sede i beni possono essere venduti al miglior offerente, purché ad un prezzo non inferiore alla metà del prezzo base del primo incanto (art. 69). Qualora i beni oggetto di espropriazione siano deperibili, il Pretore o il conciliatore possono abbreviare i termini (art. 67).

Nell'espropriazione immobiliare la vendita segue le regole dell'espropriazione disciplinata dal codice di rito; è quindi presieduta dal giudice dell'esecuzione e si effettua ai pubblici incanti. Ai sensi dell'art. 79 del DPR n. 602/1973, il prezzo base dell'incanto è pari all'importo stabilito a norma dell'art. 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131, moltiplicato per tre. Se non è possibile determinare il prezzo base secondo le disposizioni del comma 1, il concessionario richiede l'attribuzione della rendita catastale del bene stesso al competente ufficio del territorio, che provvede entro centoventi giorni; se si tratta di terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, il prezzo è stabilito con perizia dell'ufficio del territorio⁵¹.

⁵⁰ Come rilevato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. III civ., n. 5937 del 18 marzo 2005, n. 5937, in Banca Dati Fisconline), nel processo esecutivo esattoriale è inapplicabile la sospensione feriale dei termini, per effetto della disposizione che la esclude per le cause di opposizione all'esecuzione (art. 92 del RD n. 12/1941), per cui nell'opposizione di terzo alle esecuzioni esattoriali e nell'eventuale e conseguente ricorso per Cassazione, occorre rispettare i normali termini processuali senza tener conto della sospensione feriale.

⁵¹ Con Ord. n. 217 del 23 maggio 2002 la Corte Costituzionale (in Banca Dati Fisconline) ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di

Qualora la prima vendita vada deserta, si passa alla seconda nel giorno già fissato nell'avviso di vendita e con il ribasso di un terzo sul prezzo; se la vendita non va a buon fine si procede ad un terzo incanto con il ribasso di due terzi sul prezzo base (art. 81).

Un eventuale esito negativo del terzo incanto previa autorizzazione del giudice dell'esecuzione, comporta la devoluzione di diritto allo Stato per il minor prezzo tra il prezzo base dell'incanto stesso e la somma per la quale si procede (art. 85).

Una variante che caratterizza la procedura di espropriazione forzata tributaria, conferendole carattere di specialità rispetto al rito esecutivo ordinario, è la drastica limitazione delle opposizioni proponibili da parte del debitore esecutato e da parte del terzo, in stretta connessione alla rilevanza pubblicistica del credito azionato. Il codice di procedura civile prevede tre forme di opposizioni nel procedimento di esecuzione, cioè l'opposizione all'esecuzione, con cui si contesta il diritto della parte istante di procedere ad esecuzione forzata (art. 615), l'opposizione agli atti esecutivi, con cui si contesta la regolarità formale del titolo esecutivo o del precetto o dei singoli atti esecutivi (art. 617), e l'opposizione di terzo, che è proposta da un terzo che pretende di avere la proprietà o altro diritto reale sui beni pignorati (art. 619).

Ai sensi dell'art. 57, comma 1, del DPR n. 602/1973 non sono ammesse le opposizioni previste dall'art. 615, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni, e dall'art. 617 c.p.c., relative alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo⁵².

Qualora, nelle limitate ipotesi ammesse, venga proposta opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi, il giudice fissa l'udienza di comparizione delle parti innanzi a sé con decreto steso in calce al ricorso, ordinando al concessionario di depositare in cancelleria, cinque giorni prima dell'udienza l'estratto del ruolo e copia di tutti gli atti di esecuzione.

Ai sensi dell'art. 58 le opposizioni di terzi possono proporsi prima della data fissata per il primo incanto, ma non possono

costituzionalità del sistema di determinazione del valore degli immobili previsto dall'art. 79 del DPR n. 602/1973.

⁵² Sulle opposizioni del debitore nell'esecuzione forzata tributaria, v. G. PUOTI, B. CUCCHI, *Diritto dell'esecuzione tributaria*, cit., 97 SS.; M. GIORGETTI, *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, cit., 233 ss.

riguardare beni mobili pignorati nella casa di abitazione o nell'azienda del debitore iscritto a ruolo che abbiano formato oggetto di una precedente vendita nell'ambito di una procedura di espropriazione forzata tributaria.

In ogni caso, il coniuge, i parenti, e gli affini fino al terzo grado del debitore iscritto al ruolo e dei coobbligati possono opporsi, quali terzi, all'esecuzione sui beni pignorati, ma sono onerati della dimostrazione del loro diritto di proprietà su di essi esclusivamente con atti pubblici o scritture private aventi data certa anteriore:

a) alla data di presentazione della dichiarazione del tributo, se prevista e se presentata;

b) al momento in cui si è verificata la violazione che ha dato luogo all'iscrizione a ruolo se non è prevista la dichiarazione o se la dichiarazione stessa non è stata comunque presentata;

c) al momento in cui si è verificato il presupposto dell'iscrizione al ruolo nei casi diversi dalle ipotesi a) e b).

Il processo di opposizione di terzo è configurabile quale ordinario giudizio di cognizione, avendo ad oggetto la dimostrazione della proprietà del bene pignorato, per cui culmina con una pronuncia di mero accertamento, che accerterà la legittimità dell'esecuzione oppure la proprietà del terzo e, quindi, l'illegittimità dell'esecuzione.

La estrema rigosità delle forme di dimostrazione della proprietà del terzo e la eccessività dei limiti temporali previsti per la tutela della genuinità dell'atto di trasferimento, che non sembrano corrispondere ad una normale documentazione dei rapporti negoziali⁵³, conducono a ritenere puramente simbolica l'opposizione del terzo, confermando l'impronta repressiva riscontrabile nell'intero sistema di riscossione forzata tributaria.

In definitiva, dall'esame delle disposizioni in materia di tutela giurisdizionale nella fase dell'espropriazione forzata tributaria si ricava la natura puramente simbolica delle opposizioni, che si fondano sulla regola della devoluzione al giudice tributario delle controversie aventi ad oggetto la legittimità della pretesa fatta

⁵³ Ed anzi sembrano diretti a chi intenda, in modo preordinato, sottrarsi all'azione esecutiva, per cui avrà posto la massima attenzione nella formazione della documentazione probatoria suscettibile di essere opposta all'agente della riscossione già nella fase del pignoramento.

valere con il titolo esecutivo e dello stesso titolo esecutivo, essendo prevista l'impugnabilità, avanti la giurisdizione speciale tributaria, del ruolo e della cartella di pagamento.

Le controversie esaminabili dal giudice ordinario, ai sensi dell'art. 2, comma 1, seconda ⁵⁴parte, sono quelle riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, mentre tutte le questioni attinenti al fondamento della pretesa tributaria ed alla validità formale del titolo esecutivo devono ritenersi comprese nella competenza giurisdizionale del giudice speciale tributario.

In questo modo, al giudice speciale sono sottratte le controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata che, in deroga alla regola dell'esclusività della giurisdizione tributaria, continuano ad essere conosciute dal giudice ordinario in sede di opposizione.

Tuttavia, le limitazioni probatorie e la limitatezza stessa delle eccezioni devolvibili rendono teorica la tutela giurisdizionale dell'esecutato.

Il *deficit* di tutela giurisdizionale nella fase esecutiva può ritenersi colmato dalla previsione, nell'art. 59, comma 1, del DPR n. 602/1973, della proponibilità dell'azione di risarcimento dei danni nei confronti del concessionario.

Il citato articolo, infatti, prevede la possibilità, in capo al contribuente che si ritenga leso dall'esecuzione, di proporre azione per il risarcimento dei danni, nei confronti del concessionario, ma solo dopo il compimento dell'esecuzione stessa.

Il contribuente, quindi, anche a fronte di una esecuzione palesemente illegittima, deve, comunque, prima subire il danno, e solo successivamente potrà agire per il ristoro dello stesso,

⁵⁴ Va rilevato, infatti, come ai sensi dell'art. 2929 c.c., "La nullità degli atti esecutivi che hanno preceduto la vendita o l'assegnazione non ha effetto riguardo all'acquirente o l'assegnatario, salvo il caso di collusione con il creditore procedente" per cui la nullità degli atti posti in essere prima della vendita, è improduttiva di effetti nei confronti dell'aggiudicatario. In presenza, pertanto di irregolarità della procedura che ne vizino lo svolgimento, essa può comunque concludersi con il definitivo trasferimento della proprietà del bene a favore del terzo in buona fede, producendo l'effetto dell'irreversibile perdita del bene da parte del debitore, che non potrà fare altro che esperire l'azione di risarcimento dei danni ex art. 59 (cfr. Trib. Genova, sez. fall., 23 marzo 2007, in Banca dati Corti di Merito).

sotto ponendosi ad un giudizio alquanto complesso per quanto attiene la prova dei danni subiti.

Alla luce del dato normativo, il potere di azione del debitore esecutato, si rivela ingiustificatamente ed eccessivamente compresso, ritenendosi del tutto prevalente la realizzazione forzata del credito tributario, pur in presenza di una illegittimità dell'azione espropriativa.

Anche ipotizzando la legittimità e, quindi, l'incontestabilità del titolo in forza del quale si procede, deve prendersi atto che la legge, pur in presenza di una violazione delle norme disciplinanti l'espropriazione forzata, prevede che questa può comunque giungere a termine e dar luogo ad un definitivo sacrificio della proprietà privata, ritenendo prevalente l'interesse alla realizzazione del credito tributario rispetto a quello alla legalità dell'esecuzione. Tuttavia la garanzia della legalità nell'imposizione tributaria deve ritenersi un valore assoluto, specie ove si presenti in conflitto con diritti costituzionalmente tutelati, per la riparazione dei quali non si dimostra idonea la previsione dell'azione di risarcimento del danno, che può presentarsi inefficace a realizzare quel bisogno di tutela giuridica in presenza di situazioni di irreversibilità del pregiudizio subito da parte del debitore escusso.

A tale situazione di sbilanciamento nelle forme di tutela del debitore escusso proprie del rito esecutivo tributario si aggiunge, come già rilevato, l'introduzione di alcuni istituti di garanzia dell'effettività dell'espropriazione e di coazione del contribuente all'adempimento spontaneo pur nella fase dell'esecuzione forzata⁵⁵. Il contribuente, secondo la regola generale di cui all'art. 2740 c.c., risponde dell'adempimento dell'obbligazione tributaria con tutti i suoi beni presenti e futuri.

La garanzia della conservazione del patrimonio del debitore è quindi rimessa agli ordinari istituti previsti dalla disciplina comune, che devono ritenersi applicabili anche in materia tributaria ove non espressamente derogati da previsioni legali.

⁵⁵ Si veda in tal senso S. M. MESSINA, L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli e C. Glendi, cit., 147 ss.

Inoltre, in considerazione della particolarità dell'obbligazione tributaria, connessa alla funzione pubblica insita nella realizzazione del prelievo tributario, la legge prevede alcune garanzie proprie del credito d'imposta, dirette ad operare nella fase della soddisfazione del credito stesso nel concorso con altri crediti e nella prevenzione della dispersione dei beni costituenti la garanzia patrimoniale del debitore.

Sotto il primo profilo, il codice civile, prevede un regime di privilegi per il credito tributario ispirato ad un rigorosa tutela di tale credito nel concorso con altri crediti, che rappresenta così una deroga alla regola dell'eguale diritto dei creditori ad essere soddisfatti sui beni del debitore, di cui all'art. 2741 c.c. e consente la normale prevalenza del credito tributario rispetto agli altri crediti nei confronti dello stesso debitore.

Più incisivi, invece, sono gli istituti dell'ipoteca sui beni immobili, di cui all'art. 77 del DPR n. 602/1973, e del fermo sui beni mobili registrati, di cui all'art. 86 dello stesso decreto, che l'Agente della riscossione può azionare a seguito dell'infruttuoso decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

Per quanto attiene il primo istituto⁵⁶, la norma consente al concessionario l'iscrizione di ipoteca sui beni immobili del debitore, in base al ruolo, per un importo pari al doppio di quello complessivo del credito per cui procede.

Decorsi sei mesi, senza che sia intervenuto l'adempimento spontaneo del contribuente, il concessionario procederà all'espropriazione, sempre che l'ammontare del credito per cui si procede superi gli importi previsti dall'art. 76⁵⁷.

⁵⁶ Sull'inserimento dell'ipoteca di cui all'art. 77 tra le misure di tutela cautelare preventiva, che prescindono da una situazione di attualità del rischio di riscossione del credito e tendono a presidiare una futura ed eventuale azione esecutiva ci si permette di rinviare a G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, III ed., Padova, 2010, 450 ss. Per una ricostruzione del fermo dei beni mobili registrati nella fase della riscossione dei tributi quale misura coercitiva, riconducibile agli strumenti di "esecuzione indiretta" volti ad indurre il debitore all'adempimento spontaneo, seppur coartato, v. S. CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e dell'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi*, Roma, 2011, 130 ss.

⁵⁷ Come modificato dal DL 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, in vigore dal 13 luglio 2011, rispetto al precedente importo di euro ottomila. Tale limite quantitativo era stato, a sua volta, introdotto con il DL 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni nella legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Appare evidente la funzione monitoria di tale istituto, che, pur realizzando una funzione preparatoria e di tutela della successiva espropriazione, è diretto a rappresentare uno strumento di coazione dell'adempimento volontario del debitore esecutato e quindi di accelerazione della soddisfazione del credito portato in esecuzione⁵⁸.

I tratti testé tracciati, sono a maggior ragione ravvisabili nel fermo amministrativo di beni mobili registrati, che se da un lato tutela il creditore contro il rischio della dispersione del bene aggredibile in sede espropriativa, dall'altro, impedendone la fruibilità, realizza uno strumento di stimolo del volontario adempimento del carico iscritto a ruolo e portato in riscossione coattiva.

L'assenza di un limite minimo del carico iscritto a ruolo e il conseguente massiccio ricorso a tale istituto da parte del concessionario, anche per la tutela di crediti di non significativo importo, hanno innescato una serie di polemiche che hanno messo in discussione l'assetto dei rapporti tra tutela esecutiva del credito fiscale e diritti dei contribuenti, sottolineandosi la limitatezza degli strumenti di tutela a disposizione del contribuente per reagire contro un'esecuzione illegittima e l'inadeguatezza del sistema di responsabilità del concessionario a far fronte al bisogno di tutela giuridica che nella fase di definitiva aggressione del patrimonio del debitore può manifestarsi.

Ciò, determina la necessità di riesaminare, alla luce di tali distorsioni applicative, le regole in materia di tutela del contribuente nella fase esecutiva già presenti nel nostro ordinamento tributario, verificandone il livello di tenuta e l'utilizzabilità, in una chiave interpretativa più evoluta, per la soluzione dei segnalati problemi, prima di procedere a segnalare gli ambiti di auspicabile intervento normativo.

Preso atto, tuttavia, della scarsità dei materiali rintracciabili nella disciplina della riscossione forzata tributaria, che sembra rispondere alla prevalente esigenza di tutela del credito fiscale, la ricerca non potrà che rivolgersi verso la normativa che espressamente è stata pensata per offrire un livello minimo di garanzia

⁵⁸ Tali aspetti sono ben messi in evidenza da S. CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e dell'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi*, cit., 140 ss.

del contribuente contro l'abuso dei mezzi attuativi del tributo, cioè lo Statuto dei diritti del contribuente.

6. I principi generali in materia di tutela del contribuente nella fase esecutiva già desumibili dallo Statuto dei diritti del contribuente.

È già stato segnalato come, a causa del contesto storico in cui nasce la legge n. 212/2000, il tema della riscossione ha ricevuto attenzione marginale nella sistematica dello Statuto, concentrandosi la tutela del contribuente nella disciplina della fase istruttoria e in quella dell'accertamento.

L'art. 17 dello Statuto tuttavia prevede che, le disposizioni statutarie si applicano "anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari", per cui le regole di garanzia contemplate sono applicabili anche nei confronti dell'azione amministrativa riferibile ai soggetti che esercitano l'attività di riscossione di tributi di qualunque natura⁵⁹.

La portata generale di tale previsione di rinvio appare chiara, tuttavia la sua concreta portata può verificarsi in relazione ai singoli principi previsti nel disegno statutario, i quali non sempre presentano una piena applicabilità nella fase della riscossione forzata tributaria, trovando più agevole applicazione nella fase della formazione del titolo esecutivo in base la quale si procede.

Sotto tale profilo, una prima disposizione che può presentare rilevanza anche nella fase esecutiva è quella contenuta nell'art. 7, che imponendo "Chiarezza e motivazione degli atti", sembra suscettibile di trovare applicazione anche nella formazione degli atti che precedono l'esecuzione tributaria o ne garantiscono

⁵⁹ osì A. DE FAZIO, Gli organi indiretti dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione dello Statuto dei diritti del contribuente, in AA.VV., Statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi, e A. Fedele, Milano, 2005, 815 e 816. L'Autore sostiene che in base al disposto dell'art. 17 dello Statuto, il legislatore prende atto in modo inequivoco dell'esistenza di soggetti esterni all'organizzazione amministrativa finanziaria, in senso proprio. La norma ha inteso, così, dare una risposta all'esigenza di tutela delle ipotesi in cui il contribuente entra in "contatto" con questi soggetti, per effetto della loro attività: tale finalità viene raggiunta mediante l'estensione ad essi di "talune prescrizioni cui è assoggettata l'amministrazione finanziaria in forza delle disposizioni statutarie".

l'effettività. La norma stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria debbano essere motivati secondo il disposto dell'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, dovendo gli stessi indicare "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione".

Esso rappresenta, tuttavia, un principio generale del diritto tributario la doverosa motivazione degli atti che danno concreta attuazione amministrativa al tributo, consentendo in tal modo al contribuente, già dalla lettura dell'atto, una conoscenza della pretesa tributaria, tale da consentire un adeguato esercizio di difesa. La regola trova, nel comma 2 dell'art. 7, una sua specificazione nella doverosa previsione di una serie di indicazioni da inserire nel contenuto formale dell'atto amministrativo, tra cui l'ufficio presso il quale è possibile richiedere ed ottenere informazioni complete⁶⁰ in merito all'atto notificato o comunicato, circa il responsabile del procedimento⁶¹, all'organo od all'autorità amministrativa presso cui è possibile promuovere un riesame, anche nel merito, dell'atto in sede di autotutela ed, infine, alle modalità, al termine ed all'organo giurisdizionale od autorità amministrativa cui ricorrere in caso di atti impugnabili.

Di maggior importanza, nella portata precettiva dell'art. 7 è la previsione dell'obbligo di motivazione dell'atto amministrativo, che, secondo la dottrina più attenta, impone che l'atto sia tale da consentire al contribuente la conoscenza della pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, al fine di poter valutare la legittimità della stessa e, dunque, di esercitare in modo appropriato il diritto di difesa, devolvendo responsabilmente al giudice speciale il

⁶⁰ Il riferimento di cui all'art. 7, lett. a), alle "informazioni complete", conferma il carattere di "contenuto minimo" della elencazione prevista dallo stesso.

⁶¹ A riguardo la Corte costituzionale è stata investita della questione di legittimità dell'art. 7, comma 2, lett. a) per contrasto con gli artt. 3, comma 1, e 97 della Cost., risolta con l'ordinanza n. 377 del 9 novembre 2007 (in Banca Dati Fisconline). In tale pronuncia la Corte ha statuito che: "l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, comma 1, Cost.", nulla dicendo, di contro, circa le conseguenze che la violazione dell'obbligo può produrre sulla validità dell'atto.

controllo giurisdizionale della legittimità dell'azione amministrativa⁶².

Sotto questo aspetto, all'art. 7, comma 1, viene ad essere attribuita la funzione di riequilibrare il penetrante potere dell'amministrazione finanziaria, tenuta a giustificare la propria azione, precisando i presupposti di fatto ed i motivi di diritto che l'hanno portata alla formazione dell'atto destinato ad influire sulla posizione soggettiva del destinatario.

Dibattuta è la legittimità della motivazione *per relationem* degli atti impositivi, cui l'art. 7 si riferisce, stabilendo che "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto richiamato".

Al fine di chiarire la nozione di motivazione *per relationem*, solo sinteticamente delineata dal legislatore, è intervenuta ripetutamente la Suprema Corte di Cassazione⁶³, la quale ha

⁶² In tal senso v. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei Diritti del Contribuente*, Torino, 2008, 169 ss., il quale ritiene che la tutela del diritto di difesa costituisca il "leit motiv" della giurisprudenza che riconosce la legittimità della motivazione per relationem, a condizione che "il contribuente sia posto in grado di esercitare la propria difesa". La motivazione, assolve, quindi, ad una duplice funzione garantista: quella processuale del diritto di difesa del contribuente e quella di trasparenza dell'operato della pubblica amministrazione.

⁶³ Si veda a riguardo Cass., Sez. trib., 1 ottobre 2010, n. 20535 (in Banca Dati Fisconline), con la quale i giudici hanno chiarito che, ai fini della motivazione per relationem sono esclusi dall'obbligo di allegazione gli atti irrilevanti al fine di rendere comprensibili le ragioni della decisione pur se richiamati nell'atto impositivo. I giudici, nella controversia oggetto del giudizio posto alla loro attenzione, hanno evidenziato che, l'obbligo dell'amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso va inteso in necessaria correlazione con la finalità integrativa che, per la stessa amministrazione, sorreggono l'atto impositivo. Quindi, nel caso in cui il contribuente procedesse ad impugnare l'atto alla luce di una presunta carenza motivazionale derivante dal mero rinvio ad altro atto, non avente alcuna incidenza, se non narrativa, sull'atto oggetto di gravame, la Cassazione ha statuito che "...il contribuente deve provare non solo che gli atti ai quali fa riferimento l'atto impositivo (o quelli cui esso rinvia) sono a lui sconosciuti, ma anche che almeno una parte del contenuto di essi sia necessaria ad integrare (direttamente od indirettamente) la motivazione del suddetto atto impositivo, e che quest'ultimo (ovvero quelli cui esso rinvia) non la riporta, per cui non è comunque venuta a sua conoscenza" (cfr. Cass., sez. trib., ord. 6 settembre 2010, n. 19113; Cass., sez. trib., 7 settembre 2010, n. 19145; Cass., sez. trib., 10 agosto 2010, n. 18503; Cass., sez. trib., sent. 12 maggio 2010, n. 11446, tutte in Banca Dati Fisconline). Analogamente, costituisce principio consolidato della Suprema Corte il ritenere esclusi dall'obbligo di allegazione tutti quegli atti richiamati il cui contenuto sia riportato nell'atto impositivo o che siano, comunque, conosciuti dal contribuente.

subordinato la sua ammissibilità alla effettiva conoscenza od alla conoscibilità⁶⁴ dell'atto richiamato da parte dell'interessato.

Poiché, infatti, la *ratio* della previsione normativa è proprio quella di porre il contribuente nella condizione di conoscere in modo esauriente la pretesa impositiva, tale finalità sarà garantita non solo in caso di materiale allegazione dell'atto richiamato⁶⁵, ma anche mediante la riproduzione del "contenuto essenziale" da intendere come riproposizione, più o meno testuale, delle parti dell'oggetto di richiamo idonee a consentire al contribuente il pieno esercizio del diritto, costituzionalmente garantito, alla difesa⁶⁶.

Riguardo il titolo esecutivo, l'art. 7, impone di riportare, sullo stesso, il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento, ovvero, in mancanza di tale atto, la motivazione della pretesa tributaria.

Per quanto attiene il ruolo, non si può, tuttavia parlare di un obbligo di motivazione, dovendosi distinguere due ipotesi.

Infatti, nel caso in cui lo stesso costituisca un mero atto preordinato alla riscossione di un credito relativo ad una pretesa impositiva definita mediante altro e precedente atto, il ruolo esaurisce la sua funzione nell'ambito della riscossione, essendo necessaria esclusivamente l'indicazione dell'atto, investito dall'obbligo di motivazione, che integra il titolo per la riscossione del credito.

⁶⁴ V. in senso contrario, Cass., sez. trib., 22 marzo 2005, n. 6201 (in Banca Dati Fisconline), la quale ha ritenuto che se in un atto dell'amministrazione tributaria si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere necessariamente allegato all'atto che lo richiama e non è sufficiente che lo stesso sia conoscibile da parte del contribuente.

⁶⁵ In tal senso si è espressa la Corte di cassazione con la sent. 2 luglio 2008, n. 18073 (in Banca Dati Fisconline), nella quale si è statuito che "In tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, l'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente), nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non intende certo riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione; infatti, un'interpretazione puramente formalistica si porrebbe in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli."

⁶⁶ osì Cass., sez. trib., 2 febbraio 2010, n. 5052 (in Banca Dati Fisconline).

Un ruolo "motivato" è, quindi, richiesto nel solo caso in cui determini e formalizzi una pretesa impositiva non altrimenti individuata, ossia quando lo stesso non sia preceduto da un avviso di accertamento, poiché, in tale ultima ipotesi, si ritiene essere sufficiente un mero riferimento a tale atto.

In particolare, a comportare l'obbligo di motivare il ruolo, non è la mancanza in sé dell'atto di accertamento, bensì la mancata previsione di tale atto e non anche la sua mera omissione a fronte di una previsione legislativa che, violata, comporterebbe la illegittimità del ruolo stesso.

La stessa distinzione, circa la funzione del ruolo deve essere effettuata anche in relazione alla previsione di una comunicazione al contribuente, preventiva rispetto all'iscrizione a ruolo⁶⁷.

Con l'entrata in vigore dello Statuto, la previsione di tale comunicazione preventiva è stata elevata a scelta di sistema⁶⁸, quale passaggio necessario al fine della formazione e della validità del ruolo, comportando, la sua omissione, nullità dei provvedimenti emessi successivamente.

Ciò è vero, con le stesse, dovute, differenze che sono state poc'anzi enunciate in relazione alla obbligatorietà o meno della motivazione del ruolo.

Infatti, la predetta comunicazione è prescritta a pena di nullità, solo nel caso in cui il ruolo costituisca atto impositivo⁶⁹; come

⁶⁷ Tale adempimento è richiesto dall'art. 36-bis, comma 3, dall'art. 36-ter, comma 4, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, e dall'art. 54-bis, comma 3, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi dei quali, l'esito delle attività di liquidazione e controllo, ivi disciplinate, va comunicato agli interessati prima dell'iscrizione a ruolo.

⁶⁸ L'art. 6, comma 5, dello Statuto, infatti, prevede che "Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma."

⁶⁹ In particolare ci si riferisce all'ipotesi in cui sia iscritto a ruolo direttamente il risultato dell'attività di liquidazione e/o controllo della dichiarazione e, quindi,

si è detto in relazione alla motivazione, l'obbligo di preventiva comunicazione non sembra sussistere nel caso in cui si sia avvenuti all'emissione del ruolo, a seguito di una regolare dichiarazione dell'imposta non versata: in tale ipotesi, infatti, il ruolo costituisce mero atto di esazione di una somma altrimenti determinata.

La nullità del ruolo, non consegue solo all'omissione della predetta comunicazione od all'assenza della motivazione, bensì, anche alla mancanza di una valida sottoscrizione.

Tale requisito, nella disciplina della fattispecie costitutiva dell'iscrizione a ruolo, comporta il perfezionamento del titolo esecutivo tributario⁷⁰ e, di conseguenza, la sua omissione costituisce un vizio che bene si qualifica come "giuridica inesistenza"⁷¹.

Da quanto argomentato, appare evidente che, il riscontro dell'illegittimità del ruolo, quale atto prodromico all'esecuzione esattoriale, condiziona la validità degli atti della riscossione forzata, dando luogo ad una illegittimità della procedura esecutiva ed alla caducazione degli atti posti in essere dal concessionario.

Deve pure ritenersi che l'illegittimità di un atto che la legge vede come presupposto di un atto successivo, condizioni la validità del successivo atto, pur in presenza di una correttezza formale dello stesso.

Nondimeno, come già rilevato l'illegittimità del ruolo per violazione delle regole potrà essere fatta valere soltanto in sede di impugnazione del ruolo avanti il giudice tributario e non potrà

la procedura di formazione del ruolo, implica, necessariamente, la procedura mediante la quale si giunge alla definizione della pretesa della riscossione.

⁷⁰ In tal senso dispone il comma 4 dell'art. 12 del DPR, il quale prevede che "Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo." (comma così modificato dall'art. 4 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46).

⁷¹ Come osservato da M. BRUZZONE, L'essenzialità della sottoscrizione del "titolo esecutivo tributario", in AA.VV., La riscossione dei tributi, a cura di A. Comelli e C. Glendi, Padova, 2010, 95 ss. L'Autrice sostiene che è proprio la valenza del ruolo come titolo esecutivo a giustificare il potenziamento del requisito della sottoscrizione nella formazione dell'atto, analogamente a quanto significativamente previsto per i titoli esecutivi di natura giudiziale: infatti, anche la sentenza non sottoscritta dal giudice - e, nel caso di giudice collegiale, dal presidente e dall'estensore - è giuridicamente inesistente, in forza del chiaro disposto di cui all'art. 161, comma 2, c.p.c.

formare oggetto di cognizione, neanche incidentale, da parte del giudice dell'opposizione.

Di particolare interesse è l'ambito applicativo dell'obbligo di motivazione ed in particolare la sua estensione agli atti di garanzia delle ragioni creditorie fiscali. La dottrina si è interrogata, infatti, se l'iscrizione di ipoteca e il fermo amministrativo di beni mobili registrati debbano essere adeguatamente motivati, esponendo le ragioni di fatto e di diritto della misura, oppure se sia sufficiente un semplice rinvio al ruolo da cui traggono origine.

I rilievi sopra dedicati alla latitudine dell'obbligo di motivazione del ruolo possono richiamarsi anche in relazione a tali atti, che dovranno essere motivati ove non preceduti da altri atti che, nella sequenza legale, sono destinati a precedere la comunicazione al contribuente della misura.

Ciò risponde ad una esigenza di trasparenza nell'azione amministrativa, e tiene conto della diversa funzione che il concessionario svolge nell'attuazione finale della norma tributaria, ormai investito di una pubblica funzione sostanzialmente assimilabile a quella attribuibile al soggetto amministrativo che forma il ruolo.

Il perfezionamento degli effetti del ruolo d'imposta, che avviene a seguito della sua notifica, per estratto, al contribuente, atto questo attribuito dalla legge alla competenza esclusiva del concessionario della riscossione, rende quest'ultimo partecipe delle vicende del ruolo e della sua efficacia.

Il concessionario viene ad inserirsi tra i soggetti cui è riferibile l'amministrazione dell'entrata tributaria, rispondendo non del fondamento giuridico e fattuale del titolo formato dall'ufficio tributario, bensì del perfezionamento degli effetti successivi alla consegna del ruolo ai sensi dell'art. 24 del DPR n. 602/1973. Tale attività dovrà necessariamente realizzarsi nel rispetto della normativa disciplinante la riscossione del tributo e tener conto dell'esigenza di bilanciare la rigidità dei mezzi esecutivi con il rispetto dei diritti giuridicamente tutelati del contribuente.

Nonostante tale centralità delle funzioni dell'agente della riscossione nel perfezionamento dell'entrata tributaria, dall'analisi del dato normativo non sembra che dai principi generali dell'ordinamento tributario contenuti nella legge n. 212/2000 possano emergere regole dirette a controbilanciare l'eccesso di mezzi di

tutela esecutiva della pretesa fiscale, riducendosi le stesse a prescrizioni inerenti la forma del titolo esecutivo, di per sé inadonee a riequilibrare la rigidità dell'azione esecutiva, né regole idonee ad assicurare un'effettiva tutela giurisdizionale dei diritti del debitore esecutato nella procedura espropriativa tributaria.

Emerge, quindi, la necessità di ricercare al di fuori dello Statuto spunti idonei a ricostruire in termini più adatti a esprimere una logica di contrapposizione tra rigidità applicativa e controllo della discrezionalità amministrativa, cercando di trarre da principi ancora più generali quelle forme di tutela che non sembrano desumersi dalle regole speciali tributarie.

A tali risultati, peraltro, ben potrebbe giungersi mediante un intervento riformatore dell'attuale disciplina, anche se una simile iniziativa appare difficilmente ipotizzabile in un periodo in cui la politica si trova a compiere delicate scelte di mediazione tra contrapposti interessi e non riesce ad intervenire su una spesa pubblica che appare sempre più ingestibile.

7. Tutela del contribuente nella fase della riscossione coattiva e "giusto processo" esecutivo.

Allo stato attuale, dunque, bisogna prendere atto di una situazione gravemente deficitaria del sistema di tutela del contribuente nella fase esecutiva, che, pur rappresentando una costante del nostro ordinamento, non sembra più tollerabile alla luce dell'evoluzione dei livelli di garanzia del cittadino nei confronti dell'illegittimo esercizio di pubblici poteri, anche nella materia tributaria.

Nell'attuale dimensione della riscossione tributaria, il concessionario è investito di una pubblica funzione, che va oltre il recupero forzoso del credito e finisce per presentare rilevanza esterna, ponendosi in diretto contatto con posizioni soggettive costituzionalmente riconosciute e, come tali, meritevoli di tutela.

In particolare il controllo del corretto bilanciamento tra esigenze della riscossione e rispetto dei diritti dell'esecutato non può rimettersi ad un intervento amministrativo, prevedibilmente condizionato dalle necessità di garantire il gettito, ma deve

attribuirsi ad un organo terzo e indipendente dalla cura dei diritti ed interessi coinvolti.

Deve, quindi, affermarsi la centralità di un adeguato sistema di tutela dei diritti dell'esecutato, tale da consentire la verifica del corretto uso dei poteri discrezionali concessi dalla legge per la tutela del credito tributario, senza pregiudicare la dovuta rigidità del sistema.

Nel ricercare un giusto equilibrio tra esigenze della riscossione e garanzia dei diritti dell'esecutato, un significativo contributo può derivare dall'evoluzione della tutela giurisdizionale disegnata, a livello costituzionale, mediante l'affermazione del principio del "giusto processo" da parte della Legge Costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, che ha riformato il disposto dell'art. 111 della Costituzione. L'importanza di tale principio, proprio di tutte le forme di tutela giurisdizionale è stata ripetutamente sottolineata dalla dottrina, che non ha mancato di rilevarne l'impatto sulla disciplina del processo tributario⁷².

La centralità del principio non è stata, invece, messa adeguatamente in evidenza con riferimento alla fase dell'esecuzione tributaria, trascurandosi, sotto questo aspetto, la altrettanto significativa rilevanza di controversie aventi ad oggetto il buon uso della discrezionalità amministrativa nella fase della riscossione e nel suo impatto con i diritti dell'esecutato.

La dottrina processualciviltistica non ha mancato di porre in adeguata evidenza l'importanza di estendere alla fase della tutela

⁷² Su cui v. MANZON, *Processo tributario e Costituzione*. A. FANTOZZI, *La prospettiva tributaria*, in AA.VV., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali. Profili pubblicistici*, Milano, 2004, 173 ss.; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; F. GALLO, *Quale modello processuale per il processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, 11 ss. Un aspetto che meriterebbe un'indagine più approfondita è la mancanza di norme sul processo tributario nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente, che, pur dedicando alla dinamica attuativa della norma tributaria regole dotate di rilevante efficacia precettiva, sorvola sulla dimensione contenziosa del rapporto tributario. Eppure alcune previsioni della legge n. 212/2000 ben si prestavano ad una estensione alla materia processuale, si pensi all'istituto della "Rimessione in termini" di cui all'art. 9, che avrebbe potuto rappresentare una idonea forma di temperamento delle esigenze di speditezza del processo tributario, alla base delle decadenze comminate dalla disciplina processuale tributaria, con quelle di giustizia sostanziale cui deve rispondere, in ultima analisi, la regolamentazione della tutela giurisdizionale in materia tributaria.

nell'esecuzione forzata il principio del giusto processo⁷³, parlando di discendenza costituzionale di un principio del "giusto processo esecutivo", che condiziona non soltanto l'interpretazione delle disposizioni legislative che pongano dei limiti alla tutela dell'esecutato, ma addirittura ne impone la disapplicazione in tutti i casi in cui il privilegio processuale attribuito al creditore procedente risulti ingiustificato in un corretto bilanciamento degli interessi coinvolti.

La natura pubblica del credito condiziona l'approccio alla disciplina della tutela esecutiva e motiva un sistema differenziato che tende a privilegiare la posizione del creditore e ad impedire che l'azione di controllo sia finalizzata esclusivamente a dilazionare il soddisfacimento del credito fiscale.

La rigidità del sistema di riscossione deve tuttavia accompagnarsi, un sistema di controlli non meramente nominale, ma tale da garantire la tutela di quelle posizioni realmente meritevoli di considerazione, il cui sacrificio, pur in presenza di un non contestato spessore pubblico del credito in esecuzione, si dimostra ingiusto.

Il principio del giusto processo esecutivo non può ridursi nella sua portata soltanto alla verifica giurisdizionale dei diritti dell'esecutato da attribuirsi, come visto, al giudice speciale tributario, in quanto dalla nuova dimensione costituzionale del processo

⁷³ Sull'applicabilità al processo esecutivo dei principi del "giusto processo", in dottrina, v. G. TARZIA, *Il giusto processo di esecuzione*, in Riv. dir. proc., 2002, 339 ss.; G. ARIETA, F. DE SANTIS, *L'esecuzione forzata*, III, tomo II, in Trattato di diritto processuale civile, a cura di L. Montesano e G. Arieta, Padova, 2007, 411. Nella giurisprudenza di legittimità, v. Cass. 19 agosto 2003, n. 12122, secondo cui il principio del contraddittorio deve essere soddisfatto in ogni fase processuale, quindi anche nel processo esecutivo, ma, nell'ambito di quest'ultimo, solo nei casi in cui si debba decidere circa diritti sostanziali e posizioni giuridicamente protette. La Suprema Corte, quindi, afferma che non esiste un generico ed astratto diritto al contraddittorio, ma che l'impugnazione di un atto esecutivo per lesione del principio in esame deve essere accompagnata da un concreto pregiudizio dei diritti sostanziali e posizioni giuridicamente protette. Sul tema v. anche Cass. 26 gennaio 2005, n. 1618, in cui si afferma che l'omessa comunicazione al debitore del provvedimento con cui sia stata fissata l'udienza per la comparizione non cagiona la nullità degli atti compiuti, potendo il debitore insorgere con l'opposizione al successivo atto esecutivo nei modi e nei termini di cui all'art 617 c.p.c. Per la Corte di Strasburgo, invece, il processo esecutivo avendo natura contenziosa deve essere assistito dalle garanzie dell'equo processo raccolte nella formula dell'art. 6 par. 1 della Convenzione europea per i diritti dell'Uomo (in tal senso, v. A.M. SOLDI, *Manuale dell'esecuzione forzata*, Padova, 2008, 6).

sembrano derivare interessanti spunti per risolvere l'altrettanto delicato tema relativo alla tutela del contribuente nella fase preliminare all'esecuzione ed in particolare nella fase del bilanciamento tra poteri esecutivi dell'agente della riscossione e diritti dell'esecutato.

Il tema concerne, specificamente, le modalità di garanzia della proporzionalità dei mezzi di esecuzione e di conservazione della garanzia patrimoniale adottati dall'agente della riscossione rispetto alle effettive esigenze di tutela del credito portato ad esecuzione.

Gli aspetti problematici derivanti dalla disciplina vigente si collegano agli abusi che in più occasioni sono stati riscontrati per effetto dell'utilizzo degli istituti del fermo amministrativo di beni mobili registrati e dell'ipoteca fiscale, di cui si sono in precedenza illustrate le caratteristiche, più che come strumenti finalizzati a garantire l'effettività della riscossione coattiva, quali mezzi di coazione di un adempimento spontaneo del contribuente, spesso in violazione della generale regola del concorso dei creditori. L'adozione di tali mezzi di coazione e la pubblicità data agli stessi per effetto delle modalità di esecuzione hanno finito per rendere irreversibili situazioni di temporanea crisi finanziaria o provocare perdita di credito di attività produttive con rilevanti conseguenze anche sul versante occupazionale, ponendo il problema circa l'esistenza di una regola generale di prudenza che l'agente della riscossione dovrebbe considerare prima di avviare l'adozione di tali mezzi di tutela del credito⁷⁴.

Anche in tal caso, per risolvere il problema, interviene la regola del giusto processo esecutivo, che, però, viene a combinarsi con quella prevista dall'art. 10 dello Statuto, che fonda sulla buona fede i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria⁷⁵. Orbene, l'utilizzo "di massa" degli strumenti di tutela

⁷⁴ Tale aspetti sono stati spesso evidenziati dalla stampa professionale, su cui, v. A. MANCUSO, *Il fermo amministrativo dei veicoli dopo il DL n. 223/2006: cosiddetto Visco-Bersani. Uno spiraglio di luce per il (malcapitato) contribuente?* in *Fisco*, 2006, 1-6968; C. LUCARIELLO, *Spunti ricostruttivi della tutela del contribuente avverso l'uso distorto o illegale delle cosiddette ganasce fiscali*, *ivi*, 2006, 1-2900.

⁷⁵ Sulla buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente e sulla tutela statutaria dell'affidamento, v. E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001, 147 ss.; sulla derivazione del principio dall'art. 97 Cost., v. M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto*

del credito tributario, ottenuto senza un preventivo apprezzamento dell'opportunità del ricorso preventivo ad altri strumenti meno invasivi della sfera patrimoniale e personale del debitore potrebbe dar luogo ad una situazione di patologia dell'atto, che dimostrerebbe un uso non corretto dei poteri attribuiti dalla legge all'agente della riscossione⁷⁶.

In definitiva, se i mezzi di conservazione della garanzia nella scelta legislativa si presentano strumentalmente preordinati all'espropriazione, salvaguardando il bene da assoggettare ad esecuzione forzata da possibili dispersioni dirette a mortificare la responsabilità patrimoniale del debitore, il ricorso a tali strumenti in presenza di un comportamento del contribuente che non lascia presagire una intenzione di sottrarsi al pagamento del tributo costituisce una violazione della regola della buona fede, ma anche una distorsione nell'uso di strumenti preordinati all'espropriazione, vietata da una lettura costituzionalmente orientata del sistema della riscossione coattiva tributaria.

Le considerazioni appena fatte non sembrano messi in discussione dalla previsione, nella disciplina dell'ipoteca fiscale, di

tributario, Milano, 2009, 70. Proprio con riferimento ai principi di buona fede e trasparenza, contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, la Corte di cassazione ha affermato il principio secondo cui ricade sull'amministrazione finanziaria l'onere di provare l'osservanza dei termini previsti, a pena di decadenza, per la consegna del ruolo all'Intendenza di finanza (v. Cass., sez. trib., 9 maggio 2003, n. 7093 in Banca dati Ipsa Big-on line; nel medesimo senso, v. anche Cass., sez. trib., 14 maggio 2003, n. 7439, in Giur. trib., 2004, 243 ss. con nota di A. DAMASCELLI, secondo cui in tema di riscossione, l'onere di provare che l'iscrizione a ruolo è stata adottata nel termine decadenziale stabilito dall'art. 17 DPR n. 602/1973, grava sull'amministrazione finanziaria). Al riguardo, devono essere ricordati, altresì, i principi di collaborazione, buona fede ed affidamento, sanciti, in attuazione degli artt. 53 e 97 Cost., dall'art. 10, comma 1e 2, della legge n. 212/2000, qualificati dalla Corte di cassazione principi immanenti all'ordinamento tributario (v. Cass., sez. Trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in Banca dati Ipsa Big-on line). Sul punto, si consenta il rinvio a G. TINELLI, I principi generali, in Atti del Convegno "Lo Statuto dei diritti del contribuente", Perugia, 10 marzo 2001 e in Fisco, 2001, 12945 ss.

⁷⁶ Tali principi sono alla base dei rilievi di S.F. COCIANI, Il riesame della pretesa tributaria su atti impositivi già oggetto di giudicato. Spunti ricostruttivi in tema di tutela giurisdizionale del contribuente, *Il Fisco*, 2011, I, 644 ss., che pone al centro della sua tesi il diritto del contribuente alla "buona amministrazione", rilevando come: "alla luce di tale impostazione sembra che la posizione giuridica del privato di fronte all'amministrazione possa dirsi fondata su di una pretesa ad un comportamento (non solo giuridicamente ma anche eticamente) corretto nel quadro del più complesso rapporto di relazione che lega il contribuente all'amministrazione stessa".

specifici limiti minimi al di sotto dei quali l'agente della riscossione non può procedere all'iscrizione, in quanto in tal caso la legge ha voluto semplicemente porre un limite quantitativo del carico tributario idoneo a giustificare una misura conservativa di significativo impatto, ma non certo distorcere la finalità dell'istituto che deve ritenersi comunque preordinato ad una esecuzione forzata e non certo ad una coazione della volontà del debitore.

Per quanto riguarda il tema delle conseguenze dell'illegittimità dell'adozione di mezzi di tutela esecutiva del credito tributario in difetto dei presupposti dello stesso, oltre che in presenza di un credito non azionabile o già estinto, si pone il problema di stabilire se dalla violazione delle norme sulla buona fede in sede esecutiva discenda l'inefficacia dell'atto posto in essere oppure soltanto una responsabilità aquiliana dell'agente.

L'indagine deve peraltro limitarsi a quelle situazioni di illegittimità che non attengono al fondamento legale del titolo esecutivo, cioè alla conformità alla legge della pretesa tributaria azionata, idonee a condizionare l'efficacia del titolo esecutivo e a generare responsabilità del titolare del credito tributario, bensì alle situazioni di patologia discendenti dal comportamento dell'agente della riscossione e che si risolvono nella violazione delle norme disciplinanti l'esecuzione forzata tributaria.

In tal caso l'atto riferibile all'agente della riscossione può risultare non corrispondente al modulo legale, in quanto adottato in difetto dei presupposti legali, ma anche dar luogo ad un danno ingiusto nei confronti dell'esecutato.

Ci si chiede, in tal caso, se la rimozione dell'atto illegittimo rappresenti la forma finale di restaurazione dell'ordinamento violato oppure se tale reazione sia individuabile nella sola via risarcitoria.

La corretta ponderazione dei valori sottostanti alla rigidità dell'esecuzione ed alla garanzia dei diritti dell'esecutato impone la coesistenza di entrambe le forme di tutela dell'ordinamento, dovendosi ritenere che dalla violazione delle norme che disciplinano la riscossione coattiva discenda non soltanto l'inefficacia dell'atto, conseguente alla non conformità dello stesso al modulo legale, ma anche una situazione di responsabilità che impone il risarcimento degli eventuali danni ingiusti arrecati all'esecutato o al terzo.

Un diverso ragionamento porterebbe ad affermare la prevalenza, nella materia tributaria, del potere pubblico pur privo di base legale, che potrebbe giungere al sacrificio dei diritti dell'amministrato pur in violazione di una previsione normativa, in piena contraddizione non soltanto con il principio di legalità dell'azione amministrativa, costituzionalmente sancito dall'art. 97, ma anche con le basi fondanti dello Stato di diritto.

Da ciò la necessità, in presenza di una esecuzione forzata illegittima, di unire al rimedio demolitorio, proprio del sindacato sulla legittimità dell'atto di esecuzione, quello risarcitorio, diretto alla restaurazione patrimoniale dell'esecutato.

Tale ultimo rilievo ci porta ad esaminare il tema conclusivo del presente lavoro, cioè quello relativo alle forme di tutela risarcitoria che l'ordinamento appresta in presenza di una esecuzione tributaria illegittima.

8. Illegittimità della riscossione coattiva e responsabilità degli agenti della riscossione.

Come già accennato, il tema del risarcimento del danno provocato dall'agente della riscossione per effetto di una esecuzione illegittima attiene ad un versante diverso da quello che riguarda la responsabilità dell'autorità amministrativa che, con l'iscrizione a ruolo, ha dato il via all'esecuzione illegittima⁷⁷.

Il risarcimento del danno che in questa sede merita di essere esaminato, quale forma di tutela del privato nella fase della riscossione coattiva tributaria è quello che deriva da una illegittimità posta in essere nell'attuazione dei mezzi esecutivi previsti dalla legge, violando le relative disposizioni, oppure facendo uso imprudente dei poteri attribuiti per la realizzazione del credito tributario.

L'art. 59 del DPR n. 602/1973 attribuisce a chiunque si ritenga leso dall'esecuzione esattoriale la possibilità di agire nei

⁷⁷ Su cui v. G. BOLETTA, Responsabilità per danni dell'amministrazione finanziaria, *Il Fisco*, 2003, I, 63 ss.; P. ROSSI, Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'amministrazione finanziaria, in *Rass. trib.*, 2009, I, 1591.

confronti del concessionario per ottenere il risarcimento del danno subito⁷⁸.

La norma condiziona la proponibilità della domanda al compimento dell'esecuzione, in modo da prevenire l'uso dell'azione di risarcimento per ostacolare o ritardare la conclusione della riscossione⁷⁹.

Il concessionario, in caso di liti promosse contro di lui, non vertenti esclusivamente sulla regolarità o validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'Ente creditore interessato, ai sensi dell'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, rispondendo altrimenti delle conseguenze della lite⁸⁰.

L'azione di risarcimento nei confronti dell'agente della riscossione deve essere ricostruita, in via generale, quale azione di responsabilità aquiliana⁸¹, per cui deve essere proposta avanti il Tribunale ordinario competente per territorio, essendo completamente autonoma rispetto alla eventuale lite tributaria e vede l'attore onerato della dimostrazione dell'illegittimità dell'atto esecutivo dannoso, come pure del nesso di causalità tra tale atto e la lesione di una posizione giuridicamente tutelata⁸².

Per quanto riguarda l'oggetto del risarcimento si tratta di verificare, fermo restando l'onere dimostrativo a carico dell'attore, se questo possa interessare il solo aspetto patrimoniale od anche quello morale.

⁷⁸ Sul punto v. F. ODOARDI, Responsabilità civile da esecuzione esattoriale illegittima od ingiusta - Responsabilità civile dell'Agente della riscossione per i danni ingiusti causati dall'esecuzione, in AA.VV., La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria: questioni teoriche e pratiche, a cura di G. Fal-sitta, Milano, 2009, 233 ss.

⁷⁹ In tal senso C. GIOÈ, Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria, Padova, 2007, 129.

⁸⁰ Su cui v. R. ACIERNO, Cass. n. 5832 dell'11 marzo 2011. Per i vizi dell'avviso di mora e della cartella si deve citare in giudizio l'agente della riscossione, in Fisco, 2011, 2-2400; A. ANTONUCCIO, Note minime sulla chiamata in causa dell'ente impositore, in GT-Riv. giur. trib., 2008, 728.

⁸¹ L'orientamento sul punto, sia in dottrina che in giurisprudenza, è assolutamente unanime. Si veda Cass., SS.UU., 4 ottobre 1996, n. 8685 e, più di recente, Cass., sez. trib., 4 gennaio 2007, n. 15 e Cass., sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4055 (tutte in Banca Dati Fisconline).

⁸² V. CINGANO, Il risarcimento del danno in un sistema a pluralità di giurisdizioni. Osservazioni sulla responsabilità dell'amministrazione finanziaria per adozione di un provvedimento di fermo illegittimo, in Dir. prat. trib., 2010, 6, 1257, che annota Tar Lazio, sez. II, 25 novembre 2009, n. 11672.

Se in merito al riconoscimento del primo non sembra sussistere alcun problema, si discute, invece, se l'esecuzione forzata illegittima posta in essere dall'agente della riscossione, incidendo inevitabilmente nella sfera giuridica dei soggetti, possa dar luogo al risarcimento di un eventuale danno biologico, morale od esistenziale, in presenza di un'azione che si sia posta illegittimamente in contrasto con la dignità umana, il decoro, la dignità ed il prestigio della persona.

Sul punto la giurisprudenza di merito⁸³ ha ritenuto che l'illegittimità dell'azione esecutiva, connessa alla violazione delle norme disciplinanti l'esecuzione tributaria ben possa giustificare la risarcibilità del danno morale, ferma restando la necessaria dimostrazione, anche di tipo presuntivo, del danno e l'accertamento in concreto della colpa⁸⁴.

Per quanto attiene l'*animus* con il quale l'amministrazione ha agito, la Corte di cassazione, nella ormai celebre sentenza del 22 luglio 1999, n. 500, ha ritenuto che, per valutare se l'evento dannoso sia imputabile a responsabilità della pubblica amministrazione, l'imputazione non potrà avvenire sulla base del solo dato obiettivo della illegittimità del provvedimento amministrativo, richiedendo, invece, una più penetrante indagine in ordine alla

⁸³ In particolare, la sussistenza del danno morale è stata riconosciuta, da ultimo, da Trib. Genova, sez. II, con la sent. 3 dicembre 2010, n. 14212 (in Banca Dati Fisconline). Nel giudizio deciso dal tribunale ligure, gli eredi del contribuente esecutato, chiedevano il risarcimento del danno patito a seguito di una esecuzione immobiliare promossa dall'agente della riscossione. Il predetto Tribunale ha riconosciuto la sussistenza di un danno morale azionabile iure ereditario, asserendo quanto segue: "Alla luce dei principi di cui a Cass. civ., SS.UU., 11 gennaio 2008 la condotta illecita infatti si presenta nella duplice veste di "aggressione ai beni dell'abitazione di proprietà e del domicilio" che appaiono dotati di tutela costituzionale, e di abuso della facoltà di agire in giudizio. Per detto abuso l'art. 96 c.p.c. consente un risarcimento ulteriore rispetto alla vittoria del capitale ed accessori di lite ed al recupero delle spese. Sia pure in via non esplicita si tratta quindi di norma speciale che autorizza espressamente "anche" la liquidazione di un danno non patrimoniale. Il timore e l'ansia indotta in persona malata riguardo alla perdita della propria abitazione paiono di consistente entità...".

⁸⁴ I principi di diritto richiamati costituiscono gli obiter dicta dell'ordinanza della Consulta del 7 aprile 2006, n. 149 (in Banca Dati Fisconline), la quale assume, nel settore della responsabilità aquiliana della pubblica amministrazione, una forte rilevanza: la Corte delle Leggi, di fatto, sposa la tesi (in vero, ormai ius receptum) della cd. illegittimità colposa (o qualificata) ai fini del rimprovero ex art. 2043 c.c. nei confronti delle amministrazioni pubbliche.

valutazione della colpa che, unitamente al dolo⁸⁵, costituisce requisito essenziale della responsabilità aquiliana⁸⁶.

Ai fini dell'accertamento di quest'ultima, infatti, secondo un orientamento ormai consolidato, non sarà sufficiente la comune tendenza a considerare la colpa della struttura pubblica come *in*

⁸⁵ n tale caso, nonostante si sostenesse l'esistenza dei presupposti per citare in giudizio l'ente impositore, più correttamente dovrebbe configurarsi la responsabilità del funzionario autore dell'emanazione, ovvero, dell'esecuzione dell'atto impositivo.

⁸⁶ V., inoltre, ex plurimis, Cass., sez. III, 21 ottobre 2005, n. 20358 (in Banca Dati Fisconline), in cui si è statuito che "sotto il profilo dell'elemento soggettivo della responsabilità civile della pubblica amministrazione, è ben vero che la colpa è l'elemento fondante la fattispecie risarcitoria, giacché non è sostenibile che la colpa della struttura pubblica sarebbe in re ipsa nel caso di esecuzione volontaria di atto amministrativo illegittimo. In altri termini, l'imputazione della responsabilità non può avvenire sulla base del mero dato obiettivo della illegittimità dell'azione amministrativa, poiché il giudice ordinario, davanti al quale si svolge il giudizio risarcitorio, deve svolgere una penetrante indagine, non limitata al solo accertamento dell'illegittimità del provvedimento in relazione alla normativa ad esso applicabile, estesa alla valutazione della colpa dell'amministrazione. Questa colpa è configurabile quando l'adozione e l'esecuzione dell'atto illegittimo siano avvenute in violazione delle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione, alle quali l'esercizio della funzione amministrativa deve ispirarsi e che il giudice ordinario può valutare, poiché si pongono come limiti esterni alla discrezionalità. Il che implica interrogarsi sul ruolo che il provvedimento (dichiarato illegittimo) assume ai fini della soggezione dell'amministrazione al giudizio di responsabilità. La tesi dell'equivalenza fra atto illegittimo e condotta illecita, enunciata in passato, non è condivisa dal Collegio, perché, da tale regime processuale privilegiato del provvedimento amministrativo, il quale resta valido ed efficace fino al suo annullamento, si ricaverebbe una inammissibile compensazione o equiparazione fra dichiarazione di illegittimità del provvedimento e presunzione di colpa e si determinerebbe una condizione di eguale illegittimo privilegio della pubblica amministrazione in base alla sola sua qualità soggettiva. Si deve ritenere, invece, che l'illegittimità dell'atto è solo un fattore concorrente ad integrare l'illiceità della condotta, la quale deve essere verificata in base al rispetto delle regole proprie dell'azione amministrativa, poste con norme costituzionali (imparzialità e buon andamento), con norme di legge ordinaria (celerità, efficienza, efficacia, trasparenza), o da principi generali dell'ordinamento, come applicati dall'interprete (ragionevolezza, proporzionalità, adeguatezza)". V., anche, Cons. Stato, sez. IV, 14 giugno 2001, n. 3169, nel quale si legge che: "Il risarcimento del danno non è una conseguenza automatica e costante dell'annullamento giurisdizionale, ma richiede la positiva verifica di tutti i requisiti previsti dalla legge e ciò è garanzia di un corretto contenimento delle domande risarcitorie: oltre alla lesione della situazione soggettiva di interesse tutelata dall'ordinamento (il "danno ingiusto"), è indispensabile che sia accertata la colpa (o il dolo) dell'amministrazione, che sia accertata l'esistenza di un danno al patrimonio, che sussista un nesso causale tra l'illecito ed il danno subito.", Cons. Stato, sez. VI, 12 marzo 2004, n. 1261, Cons. Stato, sez. IV, 10 agosto 2004, n. 5500, Cons. Stato, sez. IV, 15 febbraio 2005, n. 478 (tutte in Banca Dati Fisconline).

re ipsa in caso di esecuzione volontaria di un atto amministrativo illegittimo.

Occorre, di conseguenza, una valutazione della colpa della pubblica amministrazione, intesa come "apparato" e configurabile qualora l'adozione e l'esecuzione dell'atto illegittimo siano avvenute in violazione sia delle regole di rango costituzionale, quali l'imparzialità, la correttezza e la buona amministrazione, che rappresentano il criterio guida per l'esercizio della funzione amministrativa e che si pongono quale limite esterno alla discrezionalità⁸⁷, sia di quelle di rango ordinario, quali l'economicità, l'efficacia, la pubblicità e la trasparenza⁸⁸, unitamente ai principi generali di ragionevolezza, proporzionalità ed adeguatezza.

In particolare, la colpa non può essere ridotta a mera "inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline", in base alla nozione desunta dall'art. 43 c.p., bensì può essere ravvisata in negligenze, omissioni, od anche errori interpretativi di norme, ritenuti non scusabili⁸⁹.

Ciò, non significa che sia richiesta la prova della responsabilità del funzionario procedente, per contro, la colpa della pubblica amministrazione può consistere sia nella violazione delle regole di comune prudenza, sia nella violazione di leggi o regolamenti alla cui osservanza la stessa è obbligata.

⁸⁷ Si veda in tal senso, Cass., sez. I, 24 maggio 1991, n. 5883 (in Banca Dati Fisconline), la quale ha statuito che "Nell'ipotesi di attività provvedimento della pubblica amministrazione, perché sussista la responsabilità civile di questa è richiesta non solo la violazione di un diritto soggettivo del privato con un atto o un provvedimento amministrativo ed il nesso di causalità fra l'atto stesso ed il danno ingiusto subito dal privato, ma anche l'elemento soggettivo del dolo o della colpa previsto e richiesto come elemento indefettibile dalla clausola generale di responsabilità contenuta nell'art. 2043 c.c.; a tale ultimo riguardo, il privato non dovrà provare anche la colpa dei singoli funzionari ma, peraltro, la colpa della pubblica amministrazione può consistere sia nella violazione delle regole di comune prudenza, dando luogo ad attività provvedimento negligente o imprudente, sia nella violazione di leggi o regolamenti alla cui osservanza la stessa pubblica amministrazione è vincolata, dovendo osservare i principi di legalità, di imparzialità e di buon andamento prescritti dall'art. 97 Cost."

⁸⁸ Si veda, a riguardo, l'art. 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241, così come novellato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15.

⁸⁹ In particolare, Cons. Stato, sez. IV, 12 marzo 2010, n. 1467 (in Banca Dati Fisconline), ha chiarito che tra le negligenze inescusabili vanno annoverati comportamenti sciatti, superficiali, sbrigativi nel compiere operazioni valutative di agevole e semplice esecuzione, come la verifica dell'esistenza o meno di titoli facili da verificare e non comportanti sottili e complicate indagini.

In nessun caso, però, può ritenersi rilevante il mero dato oggettivo del danno: l'orientamento della giurisprudenza appare, quindi, oltremodo chiaro, statuendo che, se da un lato, l'amministrazione non può invocare a sua discolpa l'errore scusabile dei propri funzionari, dall'altro, con riferimento all'attività materiale, è richiesta la sussistenza dell'elemento soggettivo dell'imputabilità per dolo o colpa.

In tale prospettiva, si ha, dunque, che l'illegittimità dell'atto amministrativo rappresenta uno solo dei fattori concorrenti ad integrare l'illiceità della condotta amministrativa, fonte di responsabilità risarcitoria, la quale ultima è ancorata alla valutazione della conformità dell'operato della pubblica amministrazione alle regole proprie dell'azione amministrativa.

Tali cardini interpretativi sembrano applicabili anche alla fattispecie della responsabilità dell'agente della riscossione, proprio alla luce della funzione pubblica che svolge nella realizzazione concreta del credito tributario e dei poteri autoritativi che la legge gli attribuisce per rendere più incisiva tale azione.

Tuttavia, la comparsa tra gli strumenti a disposizione dell'agente della riscossione per garantire l'effettività della riscossione coattiva e la tutela contro l'illegittimo utilizzo degli stessi attribuita avanti le Commissioni Tributarie impongono di allargare l'ambito dell'indagine, per vedere se, nell'attuale dimensione della tutela giurisdizionale delle posizioni soggettive lese dall'esecuzione illegittima, alla tradizionale ipotesi della responsabilità aquiliana dell'agente della riscossione accertabile dopo la conclusione dell'esecuzione, possa accompagnarsi un'altra forma di tutela che si svolga nella pendenza dell'espropriazione⁹⁰.

Un istituto processuale invocabile per attenuare lo sbilanciamento delle posizioni coinvolte nella riscossione coattiva dei tributi potrebbe essere quello della responsabilità aggravata di cui al comma 1 dell'art. 96 c.p.c., che risulta applicabile al processo tributario⁹¹ e potrebbe consentire al giudice di condannare

⁹⁰ Sulle regole per l'individuazione del giudice competente a conoscere di singole ipotesi di responsabilità dell'amministrazione finanziaria, cfr. P. ROSSI, La giurisdizione tributaria e l'azione di responsabilità ex art. 2043 c.c., in *Il processo tributario*, a cura di E. Della Valle, V. Ficari e G. Marini, Padova, 2008, 95 ss.

⁹¹ Su tale istituto v., da ultimo, G. PORCARO, La "riforma" delle spese di lite nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2011, 385 ss.

l'agente della riscossione, che abbia resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, al risarcimento del danno derivante dall'adozione di misure di tutela del credito tributario sproporzionate rispetto alle effettive esigenze oppure dirette unicamente a coartare un adempimento spontaneo del debitore⁹².

In particolare, in un giudizio proposto avverso il fermo amministrativo o l'iscrizione di ipoteca fiscale il ricorrente può chiedere nel ricorso, oltre alla dichiarazione dell'illegittimità dell'atto, anche il risarcimento del danno, devolvendo al giudice tributario un'azione di cognizione finalizzata all'accertamento della responsabilità aggravata dell'agente della riscossione⁹³.

Tali rilievi consentirebbero di bilanciare i poteri attribuiti all'agente della riscossione e l'ampia discrezionalità di cui egli

⁹² La giurisprudenza di legittimità (Cass., SS.UU., 15 ottobre 1999, n. 722, in GT-Riv. Giur. trib., 2000, 13 ss., con nota di S. ZENATI, Sulla giurisdizione in materia di risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria; Cass., SS.UU., 4 gennaio 2007, n. 15, in Dir. prat. trib., 2008, II, 491, con nota di G. CORASANITI, La giurisdizione sulle azioni di responsabilità nei confronti dell'amministrazione finanziaria; Cass., SS.UU., 16 aprile 2007, n. 8958, ivi, 2008, II, 771 con nota di G. ORIO, Giurisdizione del giudice ordinario in caso di azione di danno per indebita pretesa d'imposta; Cass., sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4055, in Banca Dati Fisconline) sembra concorde nell'escludere la possibilità di promuovere, al di là dell'accertamento incidentale della responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c., un'autonoma azione civile di responsabilità del concessionario o dell'agenzia per i danni derivanti da un'illegittima esecuzione.

⁹³ In tal senso C. GIOÈ, Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria, cit., 126, nota 71. La giurisprudenza di legittimità è da tempo favorevole al riconoscimento dell'applicabilità dell'istituto della responsabilità aggravata nel processo tributario, v. in tal senso Cass., SS.UU., 5 febbraio 1997, n. 1082, in Dir. prat. trib., 1997, II, 1340, con nota adesiva di S. LA CHINA, Responsabilità dell'amministrazione finanziaria per lite temeraria. In senso contrario sembra muoversi una parte della giurisprudenza di merito, tra cui, con riferimento alla richiesta risarcitoria da lite temeraria, Comm. trib. reg. Umbria, sez. III, 28 maggio 2009, n. 21, in GT-Riv. giur. trib., n. 11/2009, con nota di G. MARIANETTI e G. SEPIO, Il risarcimento per lite temeraria nel processo tributario, e in Dir. prat. trib., 2010, II, 705 ss., con nota di F. PEPE, Osservazioni in tema di risarcimento danni da lite temeraria ed asserito difetto di giurisdizione tributaria. Va comunque rilevato come sulle domande di risarcimento del danno da svalutazione monetaria, ex art. 1224 c.c., proposte dal contribuente nel ricorso avverso atti di imposizione, la giurisprudenza abbia da tempo riconosciuto la giurisdizione delle Commissioni Tributarie: cfr. Cass., SS.UU., 21 dicembre 1996, n. 11483, in Giust. civ., 1998, I, 529, con nota di E.A. APICELLA, Osservazioni su esclusività della giurisdizione tributaria, risarcimento del danno e diritti patrimoniali conseguenziali.

dispone nell'utilizzo degli stessi con un controllo giurisdizionale non soltanto di tipo demolitorio, ma anche di tipo riparatorio⁹⁴.

Al contrario, non può affermarsi, che un simile assetto potrebbe portare ad un intralcio al regolare svolgimento dell'azione di recupero della morosità tributaria potendo essere strumentalizzato dal contribuente interessato alla semplice dilazione del carico in riscossione.

Una simile eccezione, tuttavia, non è convincente, trovando applicazione, anche nel processo tributario, gli strumenti di diritto processuale comune finalizzati ad impedire l'abuso del processo⁹⁵, ma ben potendosi prevenire sia responsabilità amministrative che danni ingiusti mediante l'attento uso dei poteri inibitori che la legge attribuisce non soltanto al giudice tributario, ma, prima ancora, all'autorità amministrativa.

La rigorosità dei mezzi esecutivi attribuiti al concessionario può, infatti, essere bilanciata da un attento uso del potere amministrativo di sospensione della riscossione, che la legge, in particolare l'art. 39 del DPR n. 602/1973, attribuisce all'autorità amministrativa che ha proceduto alla formazione del titolo esecutivo portato a riscossione coattiva⁹⁶.

Tale potere⁹⁷, nella pratica operativa, appare poco utilizzato, in quanto, nella convinzione comune, l'utilizzo dell'ampio potere discrezionale a favore del contribuente-debitore⁹⁸ può rivelarsi

⁹⁴ Sulle competenze che la legge attribuisce in materia di riscossione rispettivamente all'Agenzia delle Entrate e agli agenti della riscossione, v. S. LA ROSA, Riparto delle competenze e "concentrazione" degli atti nella disciplina della riscossione, *Il Fisco*, 2011, I, 577 ss.

⁹⁵ Sull'applicabilità al processo tributario delle norme di riforma del processo civile introdotte dalla legge 18 giugno 2009, n. 69, per sanzionare le condotte di abuso del processo (ai sensi dei nuovi artt. 91, comma 1, 92, comma 3, e 96, comma 3, c.p.c.), cfr. E. MANZON, La legge n. 69/2009 (interventi sul processo civile) e il processo tributario. Primi rilievi, *Il Fisco*, 2009, I, 885 ss. (in specie, 895).

⁹⁶ Su cui v. A. GUIDARA, Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione, *cit.*, 190 ss.

⁹⁷ Sulla natura cautelare della sospensione amministrativa della riscossione ai sensi dell'art. 39 del DPR n. 602/1973, v. Cass., sez. trib., 8 marzo 2006, n. 4942, in Banca dati Fisconline. Sulla natura strumentale all'utilizzo del potere di autotutela, v. Ris. 7 febbraio 2007, n. 21/E, *ivi*.

⁹⁸ Sull'ampiezza della discrezionalità di cui dispone l'autorità amministrativa in sede di concessione di provvedimenti che incidono sulla dilazione del pagamento, v. A. GUIDARA, Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione, *cit.*, 199.

fonte di responsabilità del funzionario nei confronti dell'amministrazione stessa, sia dal punto di vista della deviazione a direttive, che del potenziale danno erariale conseguente al ritardato percepimento della somma dovuta.

Se tali responsabilità fossero bilanciate dalla prospettazione di una, effettiva, responsabilità per danni nei confronti del destinatario dell'azione amministrativa, allora potrebbe pensarsi ad una adeguata ponderazione del funzionario non soltanto nell'adozione dei mezzi esecutivi o di garanzia, ma anche nella valutazione di una temporanea prevenzione dell'aggravamento della situazione dannosa, mediante l'accorto uso del potere di sospensione della riscossione, in vista di una approfondita cognizione in sede di autotutela amministrativa o di processo tributario suscettibile di restaurare il diritto di cui si assume la violazione.

In definitiva, la natura pubblica del credito tributario è certamente tale da imporre profonde deviazioni al diritto comune in tema di tutela esecutiva, tuttavia la previsione di opportune misure di garanzia effettiva delle posizioni soggettive ingiustamente travolte dalla rigidità dei mezzi apprestati dalla legge, unitamente ad un ponderato uso dei poteri di autotutela amministrativa nella fase della riscossione, consentirebbero, applicando la normativa vigente, di superare i profili di criticità segnalati ed avviare un dialogo tra contribuente e fisco non più fondato sulla pura contrapposizione di situazioni di vantaggio, bensì basato, secondo il disegno costituzionale che ne è alla base, sul rispetto della legalità nell'imposizione.