

Comitato scientifico:

Simone ALECCI (Magistrato) - Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Mauro BOVE (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) - Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina CHIARAVALLOTTI (Presidente di Tribunale) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Mirella DELIA (Magistrato) - Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Consigliere presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Francesco FIMMANO (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) - Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Roberto MARTINO (Professore ordinario di diritto processuale civile, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Francesca PROIETTI (Magistrato) - Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare presso il Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO (Presidente di sezione, Suprema Corte di Cassazione) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato dell'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione) - Antonella STILO (Magistrato, Presidente di sezione) - Antonio VALITUTTI (Consigliere presso la Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).

IN TEMA DI INGIUNZIONE FISCALE. PREMESSE TEORICHE E PRASSI APPLICATIVE.

Articolo di **Linda VACCARO**

(Funzionario giuridico, amministrativo e contabile MIUR)

Il Regio Decreto n. 639 del 14/04/1910, attualmente in vigore, disciplina la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, ossia, la c.d. Ingiunzione Fiscale, strumento arcaico ma utile per la riscossione dei crediti erariali, certi, liquidi ed esigibili determinati e sorti in assenza di un provvedimento giudiziale di quantificazione dell'ammontare.

Secondo autorevole dottrina, nella Scienza dei Conti si considerano entrate erariali, che possono essere rimosse con l'istituto dell'Ingiunzione Fiscale, indipendentemente dagli enti e, pertanto, indipendentemente dalla fonte da cui tali cespiti derivano, le entrate pubbliche, ossia le ricchezze prelevate da redditi e dai capitali e anche le entrate di natura privata, cioè ricchezze prodotte o acquisite negli scambi. (1)* Continua la dottrina, affermando, inconfutabilmente, che le entrate erariali, nella Scienza delle Finanze, sono considerate ordinarie e originarie, se sono ricavate dai redditi del patrimonio

pubblico; si considerano derivate, se sono percepite dall'ente in virtù del suo diritto d'imperio ed in dipendenza della sua politica di organizzazione.

Le entrate ordinarie derivate si prelevano dai contribuenti in virtù dei poteri sovrani di cui l'organizzazione politica dell'ente è investita per l'adempimento dei propri scopi istituzionali.

La Scienza Ragionieristica interpreta queste entrate utilizzando una diversa distinzione basata sulla modificazione o semplice trasformazione dell'asse capitale, comprendendo, in questa espressione, tutto il complesso dei beni acquisibili dall'ente pubblico.

Sempre nel testo dottrinale di prima esegesi del Regio Decreto n. 639/1910, si afferma che tra le entrate pubbliche fanno parte, oltre le entrate di varia natura giuridica, anche i movimenti di capitale, cioè le trasformazioni patrimoniali, distinte in vendita di beni, accensione di debiti ed esazione di crediti.

La *ratio legis* che ha determinato l'emanazione del Regio Decreto è stata quella di introdurre, nel nostro sistema positivo, un nuovo procedimento per l'esazione delle entrate erariali, rimuovendo il sistema del *solvo et repete*.

Viene pertanto attribuita all'Ingiunzione Fiscale il carattere di titolo esecutivo, lasciando libero corso alle opposizioni del debitore entro termini di tempo fissati processualmente. (1)*

Secondo la legge 24/12/1908, n. 797, poi raccolta nel T.U. - n. 369/1910, l'atto iniziale per la riscossione coattiva delle entrate patrimoniali è l'ingiunzione: un atto semplice nella sostanza e nella forma, che consiste nell'ordine emesso dal competente Ufficio Pubblico di far pagare all'ingiunto, entro un termine perentorio, la somma dovuta, sotto comminatoria, nel caso di inadempimento, degli atti esecutivi.

Definito così l'istituto dell'Ingiunzione Fiscale, la legge stabilisce che la notificazione di essa venga fatta nelle forme delle citazioni secondo le norme del codice di procedura civile.

Tra le entrate straordinarie, soggette al recupero tramite l'Ingiunzione Fiscale, rientrano le riscossioni di crediti e le donazioni, così come afferma la legge 21/06/1896, n. 218.

Quando, però, le Pubbliche Amministrazioni operano come privati nell'ambito della propria gestione patrimoniale, giusta il concetto sancito dal Regio Decreto, cade il rigore del braccio "regio" vigente in materia di imposte ed il titolo creditorio non conserva più autorità esecutiva e resta, per questo, quasi sempre oppugnabile dinnanzi a magistrato ordinario nel giudizio di cognizione. (1)*

La procedura in discorso si applica, poi, alle entrate del demanio pubblico, alle entrate dei pubblici servizi dello Stato e degli altri Enti Territoriali.

Nella *ratio legis* del 1910, il Regio Decreto assurge a rango di norma generale applicabile alle entrate patrimoniali in genere.

Tale dizione è latissima e deve ritenersi che ogni entrata di Enti Pubblici, per cui non sia introdotta una speciale rapida procedura, si debba riscuotere con la procedura dell'Ingiunzione Fiscale.

L'Istituto assume "la veste" di norma generale applicabile alla riscossione delle entrate patrimoniali pubbliche.

Secondo il commento al codice esattoriale del 1936 fanno parte dei cespiti aggredibili con l'ingiunzione *de quo* anche le entrate di natura privata o derivanti da rapporti obbligatori.

Secondo autorevole dottrina, il Regio Decreto si applica alle entrate patrimoniali, alle tasse sugli affari e ai cespiti dei vari enti, si applica anche se l'entrata da riscuotere discenda da un contratto di diritto privato.

Per la qualificazione della natura giuridica dell'Ingiunzione Fiscale si disputa se essa sia un atto esecutivo.

Si è pervenuti, pacificamente, alla conclusione che l'Ingiunzione Fiscale non è un atto esecutivo vero e proprio dal punto di vista formale, bensì, un atto sostanzialmente esecutivo che si manifesta, in caso di mancato pagamento, nel pignoramento mobiliare ed immobiliare e che, processualmente, dà luogo all'opposizione con instaurazione di un giudizio di cognizione ordinaria. (2)*

Dopo avere citato autorevole dottrina, che ha svolto un ruolo determinante nell'esegesi del Testo Unico del 1910, è necessario citare la recentissima giurisprudenza di legittimità che, per varie questioni, si è occupata dell'ambito di applicazione dell'Ingiunzione Fiscale, della natura giuridica delle entrate che possono formare oggetto della stessa e dei soggetti pubblici legittimati ad utilizzarla.

Con sentenza n. 12674 – 1°- Sez. Civile, del 20/06/2016, la Suprema Corte conferma la legittimità dell'esperimento dell'Ingiunzione Fiscale da parte dell'Università pubblica degli Studi di Napoli - Federico II, avente ad oggetto il rimborso delle quote di contributi da lavoro dipendente pubblico posti a carico del lavoratore e anticipati, quale sostituto d'imposta, dall'Università medesima. Conforme a legge appare, secondo il giudice di legittimità, l'utilizzo dell'Ingiunzione Fiscale, da parte della Pubblica Amministrazione, per il recupero di crediti nascenti da rapporti obbligatori di diritto privato, ossia, crediti sorti in un rapporto di lavoro pubblico a seguito di inadempimento contrattuale.

Ed ancora, con **sentenza della 1° Sez. Civile n. 9989 del 16/05/2016**, la Suprema Corte conferma che l'istituto dell'Ingiunzione è ammissibile per il recupero di crediti riconducibili al novero dei rapporti obbligatori di diritto privato.

In tale sede il giudice di legittimità dirime una questione di natura processuale, affermando che *"il giudizio di opposizione all'ingiunzione ex RD n. 639/1910 è un giudizio di accertamento negativo della pretesa, manifestata con il provvedimento impugnato, nel quale l'opponente assume la posizione di attore in senso formale e in senso sostanziale.*

Continua, il giudice di legittimità, chiarendo che *"La posizione di vantaggio riconosciuta alla Pubblica Amministrazione deve, dunque, ritenersi limitata al momento della formazione unilaterale del titolo esecutivo, dovendo, tuttavia, escludersi, perché del tutto ingiustificata in riferimento ai dati testuali ed in un'esegesi costituzionalmente orientata in relazione all'art. 111 Cost., che essa possa valere nell'ambito del giudizio d'opposizione, in seno al quale il rapporto dedotto deve essere provato dall'amministrazione che vanta la pretesa, secondo le regole ordinarie".*

Sempre la Corte di Cassazione – 1° Sez. Civile, con **sentenza n. 5085 del 15/03/2016**, chiarisce che i crediti per l'anticipazione di contributi comunitari, per l'esportazione di merci all'estero, rientrano nei casi in cui è possibile, da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Agenzia delle Dogane, azionare l'Ingiunzione Fiscale, qualificando la natura giuridica dei crediti recuperabili, come crediti di natura tributaria.

Con **sentenza n. 3402 del 22/02/2016**, il giudice di legittimità ha

definitivamente sancito che, non solo, l'Ingiunzione Fiscale si applica all'indebita percezione di contributi comunitari, ma conferma così, come anche il giudice di merito, (**Corte d'Appello di Roma, sentenza n.1771 del 27/04/2009**), che il credito, certo, liquido ed esigibile, è presupposto per l'applicazione del Regio Decreto anche con l'atto prodromico di accertamento da parte della Guardia di Finanza.

Ed infine, per ciò che riguarda la presente breve trattazione, il giudice di legittimità, con la V° Sezione Civile, **sentenza n. 6251 del 20/04/2012**, afferma definitivamente, che il Regio Decreto si applica anche alle obbligazioni non tributarie ma di natura ordinaria, ampliando, interpretativamente, lo spettro di applicazione dell'Istituto.

A parere di chi scrive l'istituto dell'Ingiunzione Fiscale rientra nell'ambito dei poteri autoritativi esercitabili dalla Pubblica Amministrazione nella sua *posizione* di supremazia rispetto al soggetto, pubblico o privato, destinatario dell'ingiunzione.

L'essenza dei provvedimenti autoritativi della P.A. risiede nel fatto che essi incidono negativamente sulla sfera giuridica dei soggetti destinatari, dal momento che essi impongono obblighi, privando il soggetto della libertà di scegliere se agire.

In particolare si tratta di un "atto autoritativo con effetti obbligatori", con cui la P.A. obbliga il privato ad una data prestazione con l'unica possibilità, per lo stesso, di proporre opposizione davanti l'autorità giudiziaria competente.

Interessante, a parere di chi scrive, è la questione relativa al conflitto di giurisdizione che può sorgere a seguito di un giudizio di cognizione instauratosi con l'opposizione all'Ingiunzione.

L'opposizione all'ingiunzione è lo strumento processuale utilizzabile dal debitore ingiunto, entro i termini perentori di legge, per contrastare la pretesa erariale.

In particolare è necessario stabilire se il giudizio di cognizione instauratosi a seguito dell'opposizione all'Ingiunzione Fiscale, così come prevista dal Regio Decreto n. 639/1910, radichi la giurisdizione del Giudice Ordinario, ovvero della Corte dei Conti.

Il caso di specie, che viene posto in evidenza in questa breve trattazione, riguarda una questione inerente la violazione dei doveri che gravano sul dipendente pubblico nei rapporti con la Pubblica Amministrazione datore di lavoro.

In particolare, nel caso *de quo*, veniva rilevato, a seguito di informativa della Polizia Giudiziaria, nonché a seguito degli atti acquisiti ed in atto custoditi presso gli Uffici della Guardia di Finanza, che un docente dipendente a tempo indeterminato nei ruoli del Ministero della Pubblica Istruzione, Università e Ricerca, espletava attività extra istituzionali non autorizzate.

A seguito di tale informativa, inerente a fatti verificatisi per il periodo 2003/2012, (11 anni), si accertava che il dipendente aveva espletato attività retribuite, ed extra istituzionali scolastiche, per enti sia pubblici che privati, senza autorizzazione della Pubblica Amministrazione di appartenenza.

Nella relazione della Guardia di Finanza si evidenziava come tali attività, non autorizzate, erano effettuate "*giustificando la propria assenza con certificazioni di malattia, alternate a dichiarazioni di assistenza a familiari con Handicap o mentre si era in aspettativa per un dottorato di ricerca*".

L'Amministrazione, alla luce dei fatti accertati dalla Polizia Giudiziaria, emetteva, doverosamente, Ingiunzione Fiscale ai sensi del Regio Decreto

citato.

A seguito dell'emanazione dell'ingiunzione, il debitore proponeva ricorso in opposizione dinnanzi alle Sezioni Giurisdizionali della Corte dei Conti, chiedendo l'annullamento di tale atto e un accertamento negativo di responsabilità.

Emerge, in tale fase, il conflitto di giurisdizione tra Giudice Contabile e Giudice Ordinario. *In primis* interviene la norma di cui all'art. 3 dello stesso Regio Decreto, la quale prescrive espressamente che *"in caso di opposizione all'ingiunzione fiscale il soggetto ingiunto può proporre ricorso in opposizione dinnanzi al giudice di pace o al tribunale del luogo in cui ha sede l'Ufficio emittente"*.

Debbono, poi, trovare applicazione i presupposti di cui agli artt. 633 e ss. c.p.c., per cui il creditore può azionare la pretesa nei confronti del debitore in forza di un credito certo, liquido ed esigibile, fondato su prova scritta.

Per ciò che concerne il termine di prescrizione si sottolinea che non si applica il termine di prescrizione quinquennale, così come previsto dai giudizi di responsabilità erariale innanzi alla Corte dei Conti, bensì, un diverso termine ordinario previsto per la ripetizione di indebito e relativo a somme illegittimamente percepite. In tal caso il termine di prescrizione è decennale e si applicano le norme del codice civile sulla prescrizione ordinaria.

E' utile citare, per maggiore chiarezza espositiva, la memoria depositata dalla Procura Regionale della **Corte dei Conti per la Regione Sicilia, Ruolo Generale n. 62651 del 05/10/2015**, dove viene confermata la carenza di giurisdizione del Giudice Contabile.

Secondo la Procura la scelta del debitore, destinatario dell'ingiunzione, di adire il giudice contabile si fonda sulla novella del testo **dell'art. 53 del D.Lvo n. 165/2001 apportata dal comma 42, art.1 della legge n. 190/2012**, che assoggetta alla giurisdizione della Corte dei Conti l'omesso versamento da parte del dipendente pubblico di compensi percepiti per gli incarichi non autorizzati dalla Pubblica Amministrazione di appartenenza.

Il Pubblico Ministero continua richiamando l'attenzione sull'art. 32 del D.Lvo n. 150 del 2011 rubricato *"Dell'opposizione a procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello stato e degli altri enti pubblici"*, secondo cui:

1. *le controversie in materia di opposizione all'ingiunzione per il pagamento delle entrate patrimoniali degli enti pubblici di cui all'art. 3 del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello stato e degli enti pubblici approvato con Regio Decreto 14 aprile 1910, n. 639, sono regolate dal rito ordinario di cognizione;* **2.** *è competente il giudice del luogo in cui ha sede l'ufficio che ha emesso il provvedimento opposto;* **3.** *l'efficacia esecutiva del provvedimento impugnato può essere sospesa secondo quanto previsto dall'art. 5."*

Pertanto non è possibile, *obiter dictum*, derogare alla giurisdizione del Giudice Ordinario a favore del Giudice Contabile. Il legislatore del 2011 ha fatto la scelta di concentrare sul rito ordinario di cognizione tutte le controversie sull'opposizione alla c.d. Ingiunzione Fiscale, che altro non è che un decreto ingiuntivo espressione di un tipizzato, seppur arcaico ma tutt'ora vigente, potere di autotutela del credito della Pubblica Amministrazione. Ed è ben logico nel sistema della tutela dei diritti che il diritto del privato, seppur dipendente pubblico, inciso da un potere forte della Pubblica Amministrazione, venga tutelato innanzi al giudice dei diritti, la magistratura ordinaria. Si può

pacificamente affermare che il Giudice Contabile non ha alcuna giurisdizione in merito al giudizio di cognizione che si instaura a seguito dell'opposizione all'Ingiunzione Fiscale.

Infine è opportuno richiamare l'orientamento dell'Avvocatura Distrettuale dello Stato di Palermo: *"in diritto il ricorso in opposizione innanzi le sezioni Giurisdizionali della Corte dei Conti risulta inammissibile, poiché, in tal caso, per i giudizi di opposizione all'Ingiunzione Fiscale la giurisdizione appartiene al giudice ordinario, per effetto oltre che del Regio Decreto anche dell'art. 32 del DLGS n. 150/11, in forza del quale le opposizioni alle ingiunzioni fiscali previste dal Regio Decreto n. 639/10 sono regolate dal rito ordinario"*.

Il diritto di credito della Pubblica Amministrazione di appartenenza, sia nei confronti dell'ente erogatore sia del percettore, sorge come semplice effetto dello svolgimento di incarichi retribuiti in mancanza di autorizzazione, indipendentemente, quindi, dalla configurabilità di una responsabilità amministrativa a carico del dipendente.

Oltre all'obbligo di versamento, le condotte illecite, consistite nell'aver svolto incarichi in mancanza di autorizzazione, possono determinare anche una responsabilità amministrativa.

Quando il dipendente non provveda al doveroso versamento, in tal caso questi sarà esposto sia ad una azione ordinaria di recupero da parte della Pubblica Amministrazione - esperibile nelle vie ordinarie mediante ricorso all'autorità giudiziaria o tramite ingiunzione ex Regio Decreto n. 639/1910, sia all'azione di responsabilità, il cui esercizio compete, ex art 43 Regio decreto n. 1038/33, alla Procura della Corte dei Conti.

Va precisato che, anche in caso di versamento delle somme indebitamente percepite, ove dalla condotta sia derivato un danno erariale per l'amministrazione, il dipendente è passibile di azione di responsabilità di competenza della Corte dei Conti, come hanno chiarito le Sezioni Unite della Corte di Cassazione **nell'ordinanza n. 22688 del 2/11/11**.

In tale ordinanza la Corte di Legittimità ha specificato che *"le prescrizioni in questione sono strumentali al corretto esercizio delle mansioni, in quanto preordinate a garantirne il proficuo svolgimento attraverso il previo controllo, da parte della Pubblica Amministrazione, della possibilità per il dipendente di impegnarsi in altre attività senza arrecare pregiudizio alla Pubblica Amministrazione"*.

Da quanto sopra emerge con evidenza come, nel caso di specie, il ricorso non dovesse essere proposto innanzi alla Corte dei Conti, bensì, innanzi al Giudice Ordinario.

Il ricorrente introduce, infatti, un giudizio sulla responsabilità amministrativa, mentre la Pubblica Amministrazione non ha contestato alcuna responsabilità al dipendente ma si è limitata a procedere al recupero di un credito che trova il suo fondamento nel cit. articolo 53. Il versamento alla Pubblica Amministrazione di appartenenza previsto dall'art 53 a carico del dipendente è uno specifico obbligo che attiene al rapporto di lavoro, e le relative questioni, trattandosi di dipendente pubblico contrattualizzato, rientrano nel plesso giurisdizionale del Giudice Ordinario.

Per concludere questo breve *excursus* esegetico del Regio Decreto, sulla natura giuridica, l'ambito di applicazione e sul conflitto di giurisdizione, è doveroso soffermarsi sul periodo storico in cui è stata emanata la norma.

Questo arcaico, ma a parere di chi scrive, ancora efficace e utile istituto, nasce

come Testo Unico raggruppando, in una Italia neofita e post unitaria, un insieme di norme volte a consentire all'Autorità Pubblica di potere recuperare crediti di varia natura con uno strumento celere e di immediata applicazione.

Pertanto l'Ingiunzione Fiscale è un istituto che, pacificamente, rientra nell'ambito dei poteri autoritativi esercitabili dalla Pubblica Amministrazione, che ha il diritto/dovere di agire *iure proprio*, senza la necessità di adire la potestà giurisdizionale.

Dall'analisi della natura giuridica dell'Ingiunzione Fiscale si approda alla soluzione sul conflitto di giurisdizione: l'opposizione deve essere esperita, inconfutabilmente, innanzi al Giudice dei diritti.

L'ambito di applicazione dell'Ingiunzione Fiscale è di ampio respiro, comprendendo i crediti di natura pubblicistica ma anche nascenti da rapporti *iure privatorum* della Pubblica Amministrazione.

Tra questi ultimi si includono i crediti nascenti da rapporti di lavoro pubblico privatizzato, in cui l'Autorità Pubblica assume il ruolo di datore di lavoro.

Note*:

- (1) Nuova Procedura per la esazione delle entrate di comuni e degli altri enti pubblici - TU di legge 14 aprile 1910, n. 639 con note illustrative ed esegetiche, richiami a quadri sinottici delle leggi relative - di Bertolini Nani & C. - Como - Premiata Tipografia Editrice Ostinelli - primo commento alla legge fatto in data 30/10/1910.
- (2) Codice esattoriale - commento alle leggi per la riscossione delle imposte e delle entrate patrimoniali degli enti pubblici - TU n. 1401/1922 e TU n. 639 del 1910 e disposizioni successive - Prof. Michele la Torre - Consigliere di Stato - CEDAM - Padova - 1936.