

OPPOSIZIONE ALL'ESECUZIONE O AGLI ATTI ESECUTIVI IN MATERIA TRIBUTARIA. PROFILI DI GIURISDIZIONE.

(*)

Maria Rosaria Ciuffi

SOMMARIO: 1. Introduzione – il tributo e la giurisdizione tributaria; 2. Fase esecutiva dell'espropriazione; 3. Opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi; 4. L'opposizione agli atti esecutivi. Alcune ipotesi; 5. Regolamento preventivo di giurisdizione e *translatio iudicii*.

1. INTRODUZIONE – IL TRIBUTO E LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

La materia dell'esecuzione in materia tributaria e delle opposizioni all'esecuzione è un tema oggi particolarmente sentito dagli operatori del diritto e le ragioni di tale sensibilità sono molteplici. In particolare, giocano sia il momento di crisi economica che viviamo ormai da diversi anni, sia l'obiettivo complessità della materia e dei profili di diritto sostanziale e processuale che vengono in rilievo, nonché dell'intersecarsi degli stessi. In tale contesto, non sempre scevro da contraddizioni e comunque interessato

da arresti normativi e giurisprudenziali che si sono succeduti talvolta in direzioni diverse, si rende necessario fare un po' di chiarezza, evidenziando quelli che costituiscono, ad oggi, i punti fermi, in termini normativi e di orientamenti giurisprudenziali, con riguardo al profilo più dibattuto in tale materia, ossia quello del riparto di giurisdizione nella fase dell'esecuzione in materia di riscossione dei tributi.

L'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992 configura la giurisdizione tributaria come una giurisdizione che ha per oggetto i tributi "di ogni genere e specie", la cui delimitazione, pertanto, in ultima analisi, dipende dalla nozione di tributo e la giurisprudenza, appunto allo scopo di compiere tale opera di delimitazione ha adottato una nozione assai ampia di tributo, ricomprendendovi, ad esempio, anche i contributi consortili, il contributo unificato, il canone televisivo, l'allora

contributo per il servizio sanitario nazionale¹.

Il tributo, inteso nell'accezione larga di "Prestazione patrimoniale imposta...", come ogni prestazione, trova il suo momento conclusivo nella c.d. estinzione della prestazione a cui è obbligato il soggetto passivo (giusto potere impositivo che trova fondamento e limitazione, ex art. 23 e 53 Cost. esclusivamente nella legge) del rapporto giuridico d'imposta istauratosi al verificarsi del presupposto di fatto (e /o, il più delle volte, con l'esaurirsi del procedimento del procedimento di accertamento, ex art. 39 d.p.r. 600/73).

La riscossione tributaria avviene, generalmente, secondo tre modalità (Art. 1 DPR 602/73): 1. ritenuta diretta; 2. versamenti diretti; 3. iscrizione nei ruoli e/o accertamento esecutivo secondo le ultime riforme.

L'iscrizione nei ruoli è il sistema mediante cui, originariamente, si riscuotevano le imposte per le quali non è prevista alcuna ritenuta diretta, le somme per le quali non è previsto o non è stato effettuato il versamento diretto nonché le somme dovute per interessi o sanzioni.

Questo sistema di riscossione, con il tempo ed evidentemente allo scopo di assicurare alle casse dello Stato (e degli altri enti cui si è esteso tale strumento)

(*) Il presente contributo è stato oggetto di positiva valutazione da parte del Comitato Scientifico.

¹ Cfr. F. RANDAZZO *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, in *Corriere Tributario*, n. 45/2007, pag. 3651; A. GIOVANNINI, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1 del 2014, pag. 11.

entrate finanziarie certe e regolari, è stato esteso anche a crediti, per i quali, pur volendo adottare una nozione ampia di tributo, secondo quanto sopra detto, non risulta comunque possibile predicarne la natura tributaria (pur avendo, evidentemente, la Legge riconosciuto agli stessi valenza sociale); ci riferiamo a entrate quali i contributi previdenziali, le sanzioni amministrative, le contravvenzioni stradali ecc.

La gestione del ruolo e della riscossione è stata affidata ai concessionari della riscossione, prima, alla Società Equitalia Spa, dopo, e sarà affidata a decorrere dal 1° luglio 2017 ad un nuovo soggetto, che sarà incorporato nell'Agenzia delle Entrate e prenderà il *nomen* Equitalia Servizi di Riscossione Spa.

Tali soggetti, nei limiti dei poteri conferiti, ricevono dal creditore (Erario), a cui non si sostituiscono, i ruoli con l'obbligo della riscossione di cui sono gli unici responsabili secondo il principio di separazione tra titolarità del credito e dell'azione esecutiva.

Il ruolo consiste nell'elenco dei debitori e delle somme da questi dovute (Art. 10 DPR 602/73). Con la sottoscrizione, da parte del titolare dell'ufficio creditore, il ruolo diviene esecutivo (art. 12 DPR 602/73).

L'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo è contenuta nella cartella di pagamento esattoriale, che deve essere notificata, a cura e responsabilità di questo, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo e il debitore ha l'obbligo di adempiere entro sessanta giorni dalla notificazione

della successiva cartella di pagamento, pena l'esecuzione forzata.

Nell'elenco degli atti impugnabili (art. 19 D. lgs. 546/92), ruolo e cartella di pagamento sono indicati come atti distintamente impugnabili; tuttavia, poiché la cartella di pagamento è l'atto con cui il ruolo è portato a conoscenza del contribuente, l'eventuale impugnativa avrà riguardo anche al ruolo, così come conosciuto dal contribuente attraverso la cartella di pagamento.

Deve però darsi atto che il Legislatore con il DL. 78/2010, convertito nella legge n. 122/2010, all'art. 29, ha introdotto il c.d. accertamento esecutivo, titolo esecutivo in luogo del ruolo e della cartella di pagamento, prevedendo espressamente che l'Agente della riscossione proceda ad espropriazione forzata "sulla base del titolo esecutivo di cui alla lettera a)", ossia dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto e del connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento.

Si è già detto che il Legislatore ha inteso utilizzare le modalità coattive proprie della Riscossione Mediante Ruolo, nato per assicurare la riscossione delle entrate dello Stato e degli altri Enti Pubblici Territoriali (e poi ampliati ad altri soggetti), anche per rendere certo l'incasso d'altre tipologie di crediti, diversi appunto dalle imposte (di cui ha però valutato in sede legislativa la valenza pubblica *rectius* sociale), attribuendo, con il

D.lgs. n. 46/99, all'esattore strumenti idonei a garantire, in sede esecutiva, la soddisfazione del credito, sia pure con le peculiarità connesse al titolo per cui si procede alla riscossione coattiva (e in alternativa o quantomeno in deroga alle norme esecutive ordinarie).

Tale percorso, più o meno condivisibile e pur non idoneo di per sé a modificare l'ampiezza della giurisdizione tributaria, ha però in concreto reso più difficile il lavoro dei diversi operatori del diritto, per diversi motivi che meglio affronteremo più avanti.

Resta fermo, però, che il rimedio ordinario, con cui esporre doglianze alle richieste avanzate con la cartella esattoriale avente ad oggetto tributi che si ritiene di non dover pagare (oltre a tutte le altre questioni a queste connesse) e/o qualunque altro atto (art. 19 DPR n. 546/92) autonomamente impugnabile (o subito dopo l'invio di questo, se l'atto di cui si viene a conoscenza non è autonomamente impugnabile) come l'avviso ex art. 50 DPR n. 602/73 (il vecchio avviso di mora) che è, il più delle volte, l'atto con cui il contribuente viene a conoscenza del proprio debito, è il ricorso alle Commissioni Tributarie cui è demandata la giurisdizione tributaria (art. 2 D. lgs. n. 546/92).

Il menzionato art. 2 comma 1 del menzionato d. lgs. n. 546/1992 recita "Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 per le quali

continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica”.

Permane, altresì, la giurisdizione del Giudice tributario per quegli atti che, adottati successivamente alla cartella di pagamento e/o all'avviso di mora, non sono atti esecutivi, in quanto estranei al processo esecutivo e che oggi sono definiti incontrovertibilmente, a dibattito giurisprudenziale sopito sul punto, atti cautelari: ci si riferisce all'ipoteca e al fermo amministrativo e relativi preavvisi.

Terminata (o mai intrapresa) e per qualsiasi motivo, l'eventuale fase contenziosa, il mancato pagamento della cartella (di pagamento o dell'accertamento esecutivo), apre la successiva fase (Capo II DPR n. 602/73); la c.d. *esecuzione tributaria*, che ha inizio con il pignoramento per l'espropriazione immobiliare ovvero l'avviso di vendita ex art. 79 d.p.r. 602/1973, con il verbale di pignoramento dell'agente della riscossione per le espropriazioni mobiliari e con la notifica dell'atto ex art. 72 o 72 bis per l'espropriazione presso terzi².

2. FASE ESECUTIVA DELL'ESPROPRIAZIONE

Ai sensi dell'art. 49 del d.p.r. n. 602/1973 “Per la riscossione delle

² A. BUSCEMA, *Corte Cost., ord. n. 393 del 28 novembre 2008: l'ordine di pagamento all'agente della riscossione ex art. 72-bis del D.P.R. n. 602/1973 supera il vaglio della Consulta in "il fisco" n. 1 del 2009, pag. 2-137. Cfr. E. FRONTICELLI BALDELLI, Legittima l'opposizione a esecuzione se viene meno il diritto dell'agente della riscossione, in Il Fisco, n. 31/2014, pag. 3086.*

somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo, fatto salvo il diritto del debitore di dimostrare, con apposita documentazione rilasciata ai sensi del comma 1-bis, l'avvenuto pagamento delle somme dovute ovvero lo sgravio totale riconosciuto dall'ente creditore; il concessionario può altresì promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore. 1 bis ... 2. Il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esso compatibili; gli atti relativi a tale procedimento sono notificati con le modalità previste dall'articolo. 3. Le funzioni demandate agli ufficiali giudiziari sono esercitate dagli ufficiali della riscossione”.

L'espropriazione forzata tributaria si muove dunque nell'ambito del quadro generale delineato dal codice di procedura civile, sia pure con le peculiarità destinate ad agevolare la condotta dell'agente della riscossione, prima fra tutte l'attribuzione al medesimo agente delle funzioni dell'ufficiale giudiziario.

Le suddette peculiarità, che determinano l'applicabilità delle norme del codice di rito solo previa verifica della compatibilità (dovendo diversamente la disciplina generale arretrare) con la disciplina speciale, rendono il processo esecutivo che ci occupa molto vicino a un procedimento amministrativo. In particolare, l'intervento del Giudice dell'esecuzione risulta limitato a taluni

aspetti, quali l'autorizzazione alla conversione del pignoramento ex art. 495 c.p.c., la decisione sulla sospensione del processo esecutivo ex artt. 623 cpc e articoli correlati, sia pure con i limiti di cui appresso, alcuni poteri ordinatori della vendita in termini di notizia e pubblicità, la fase della distribuzione del ricavato della vendita, improntata al criterio della *par condicio creditorum*, nel rispetto delle norme in tema di ordine dei titoli di prelazione di cui al codice di rito.

L'Agente della riscossione ha facoltà, fino al momento dell'aggiudicazione o dell'assegnazione, di surrogarsi al creditore procedente di un'esecuzione ordinaria in corso, trasformando potestativamente il rito da ordinario in speciale, fatta salva solo la possibilità per il procedente, entro dieci giorni dalla notificazione della dichiarazione di surroga, di evitarla pagando al concessionario l'importo del suo credito (art. 51 Dpr 602/73).

Interessante l'ipotesi in cui il debitore sia stato ammesso alla conversione ex art. 495 c.p.c. in quanto la surroga non potrà trovare applicazione perché il citato art. 51 e le altre norme speciali non prevedono un modo di liquidazione diverso dalla vendita.

Ancora, a proposito invece della tutela dei terzi, con riferimento all'espropriazione immobiliare, si osserva che l'Agente, decorso il termine iniziale di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, deve verificare le trascrizioni e le iscrizioni pregiudizievoli gravanti sui beni sui quali intende agire e, in caso positivo, deve rispettare le disposizioni di cui all'art. 498 c.p.c. in tema di avvisi ai creditori iscritti che vantano

diritti di prelazione, non potendo in mancanza il Giudice provvedere sull'istanza di vendita o di assegnazione.

3. OPPOSIZIONE ALL'ESECUZIONE O AGLI ATTI ESECUTIVI

Il Giudice ordinario, a questo punto, ove il contribuente voglia opporsi all'esecuzione, può essere investito e conoscere di tali materie, se adito nelle forme dell'opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi di cui agli art. 615 e 617 cpc e norme collegate, sia pure con i limiti individuati direttamente dal Legislatore, limiti rispetto ai quali si può argomentare se di immediata applicazione della separazione delle due giurisdizioni o se invece dirette a porre limitazioni ulteriori al campo di intervento del Giudice ordinario.

In realtà, diversamente, da quanto accaduto nell'ambito della materia amministrativa, per la quale molti interventi normativi sono stati esaminati e anche censurati sotto il profilo del riparto della giurisdizione dalla Corte Costituzionale, a partire dal 2004, così non è stato nell'ambito della materia tributaria, pure esaminata e valutata dal Giudice delle leggi sotto molti profili. Infatti, le norme e i principi costituzionali debbono presidiare l'attività dell'interprete che si trova ad operare in questo ambito del diritto costantemente, tenuto conto della rilevanza dello stesso e, in particolare, bisogna tenere sempre a mente che il nostro ordinamento non ammette vuoti di tutela legale e tale tutela deve essere effettiva ed efficace. Non è oggetto di intervento la questione legata agli strumenti che il Giudice tributario ha a disposizione per

assicurare l'effettività della tutela di cui si è detto, specie con riferimento alla tutela cautelare di urgenza. Sul punto, deve però darsi atto che, come per altri giurisdizioni speciali, per le quali pure la problematica si era posta, il Legislatore è intervenuto a più riprese, nell'ambito del processo tributario, colmando le lacune più evidenti con l'introduzione di strumenti di tutela derivanti comunque dal processo civile oppure prevedendone alcuni di tipici. Stabilisce, il sopra ricordato D.lg. n. 46 del 1999, all'art. 29, che, per le entrate non tributarie, sono esperibili *"le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi (che) si propongono nelle forme ordinarie"*³. Dunque, il Legislatore, anche in considerazione dell'orientamento della Corte Costituzionale, di fatto confluito nel D.Lgs. n. 46/99, nell'attribuire all'agente della riscossione, titolare di tali crediti (privilegiati perché espressione d'interessi collettivi), gli "strumenti" speciali già previsti per l'esecuzione in materia tributaria, astrattamente idonei ad agevolare le attività di ricerca e di conservazione dei beni del debitore, ha, al contempo, attenuato tali poteri con la possibilità esperire, a titolo esecutivo perfezionatosi (perché non opposto o perché comunque il ricorso presentato è stato rigettato), gli ordinari rimedi ex art. 615 (e/o 617 c.p.c.) e relativi rimedi cautelari (669-bis c.p.c.) attraverso cui è possibile sospendere il ruolo (titolo esecutivo) sempre che *"...ricorrono fondati motivi.."* (art. 60 DPR n. 602/73 su citato).

³ C. Cost. n. 239/97 e C. Cost. n. 202/2000; Cass. SS UU n. 15563/02 e Cass. civile Se.. trib. n. 13534/05.

Pacifica è, infatti, la loro utilizzabilità quando le doglianze si rivolgono a crediti non aventi natura tributaria che, ex lege, hanno ottenuto la loro riscossione mediante ruolo esecutivo. Premesso il richiamo all'art. 29 D.Lgs. n. 46/99, la Giurisdizione appartiene al Giudice che sarebbe "...competente a conoscere la controversia..." (art. 29 su cit.) ed è, quindi, suddivisa tra quell'ordinaria, piuttosto che in luogo di quell'amministrativa e/o tributaria⁴. Mentre, in termini di competenza, quest'ultima (in base all'oggetto dell'impugnativa) si ripartisce tra il giudice ordinario dell'opposizione, ex art. 615 c.p.c. e quello dell'esecuzione ex art. 617 c.p.c. (opposizione agli atti esecutivi).

Tale situazione non è stata modificata dalla legge di conversione del D.L. n. 223/06, con cui si è modificato l'art. 19 del D.Lgs. 546/92 (Processo Tributario), che ha aumentato gli atti impugnabili davanti ai Giudici Tributarî, né dall'art. 12, comma 2 della legge n. 448/2001 (Legge finanziaria 2002) che ne ha ampliato la competenza su tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi d'ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e per il Servizio Sanitario Nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative in ogni caso irrogate dagli uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro onere accessorio; nonché su varie controversie di natura catastale, ed ancora agli atti che precedono

⁴ C. Cost n. 439/99, Cass. civile n. 13534/05; così afferma Cass. SS UU., n. 1162/2000 e Cass. Civile sez. I, 13 luglio 2000, n. 489; Corte cost. n. 318/95 e n. 372/97, quest'ultima rilevante perché concernente i provvedimenti cautelari d'urgenza.

l'esecuzione forzata tributaria (iscrizione ipoteca) e che sono compiuti dopo la notifica della cartella di pagamento ma che non hanno natura esecutiva, come il c.d. fermo amministrativo e alle misure cautelari (sequestro) richieste dall'Amministrazione finanziaria a tutela del credito erariale.

Tra l'altro, l'unicità del ruolo, secondo la disciplina contenuta nell'art. 12 d.p.r. n. 602/1973, ha delle conseguenze in ordine all'individuazione del Giudice munito di giurisdizione, in quanto la possibile contestualizzazione in un unico ruolo di crediti di diversa natura (tributaria e non) comporta la frammentazione delle opposizioni e l'instaurazione di molteplici ricorsi innanzi a distinte autorità giudiziarie. In particolare, l'impugnazione della cartella in cui siano iscritti crediti di diversa natura comporterà, quindi, l'onere del ricorrente di adire contemporaneamente il giudice tributario e quello ordinario sulla base dello stesso titolo. Analogamente, in presenza di una misura cautelare, ribadito il principio del radicamento della giurisdizione sulla base della natura del credito sottostante, l'impugnazione dell'ipoteca e del fermo deve essere proposta innanzi al Giudice tributario, ove riguardi i tributi o, innanzi al Giudice ordinario, ove concerna un credito previdenziale e/o entrambi se nella cartella a qua siano riportati crediti di natura molteplice.

Ove l'impugnazione sia stata proposta congiuntamente, senza distinguere la natura dei crediti, innanzi al giudice ordinario, questi deve trattenerne la causa innanzi a sé in relazione ai crediti

d'imposta non tributari, e rimettere la causa innanzi al giudice tributario per la parte in cui il provvedimento si riferisce a crediti di competenza di quest'ultimo⁵.

In ragione delle considerazioni più sopra riportate e alla luce dei principi statuiti dalla Suprema Corte e dalla Corte Costituzionale, deve a questo punto darsi atto che alcuni dei rimedi sopra richiamati per i crediti non tributari sono utilizzabili (a certe condizioni e limiti) anche quando il titolo esecutivo è stato emesso per crediti aventi natura tributaria⁶.

Nel campo tributario, le norme di riferimento sono l'art. 2 e 19 DPR n. 546/92 in c.d. con gli artt. da 57 a 60 del DPR n. 602/73.

In particolare, avuto riguardo ai crediti di natura tributaria, ai sensi dell'art. 57 d.p.r. n. 602/1973: "Non sono ammesse:

- a) le opposizioni regolate dall'articolo 615 del codice di procedura civile, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni;
 - b) le opposizioni regolate dall'articolo 617 del codice di procedura civile relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.
2. Se è proposta opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi, il giudice fissa l'udienza di comparizione delle parti avanti 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.

⁵ Cass. S.U. n. 15425 del 2014; Cass. n. 14831 del 2008.

⁶ Cort. Cost. n. 202 16/06/2000 e in Cass. SS. UU n. 15563 del 6/11/2002.

Ai sensi dell'articolo 60 dpr 602/73, il Giudice ha il potere di sospendere l'esecuzione, se ricorrono gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno.

In termini di atti, ciò significa che sono impugnabili dinanzi al giudice tributario gli atti propedeutici all'esecuzione esattoriale: cartella di pagamento ed avviso di mora; il relativo procedimento è regolato dal d.l.vo n. 546/92; sono impugnabili dinanzi al giudice ordinario gli atti dell'esecuzione: atto di pignoramento ed atti successivi - rispettivamente previsti nella sezione II (per l'espropriazione mobiliare), III (per l'espropriazione presso terzi), IV (per l'espropriazione immobiliare) del capo II (espropriazione forzata) del titolo II (riscossione coattiva) del D.P.R. n. 602/73; il relativo procedimento è regolato dagli artt. 617 e seg. cod. proc. civ. nonché dal comma II dell'art. 57 del D.P.R. n. 602/73⁷.

Più complessa è la traduzione di queste norme in termini di motivi di impugnazione e/o di opposizione, posto che se è pacifico che quello deve guidare l'interprete ai fini del radicamento della giurisdizione è l'atto (secondo le indicazioni di cui al Codice del processo tributario), questo non deve essere inteso in chiave dinamica, nella misura in cui attraverso l'impugnazione del singolo atto si voglia recuperare lo scrutinio sul

rapporto e quindi su profili di competenza di giudice diverso da quello adito. E' superfluo richiamare la copiosa Giurisprudenza, anche costituzionale, in tema di ripartizione della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo, che ha sempre e costantemente rifiutato come criterio di ripartizione della giurisdizione il *petitum*, quello immediato quantomeno, dovendo invece farsi riferimento alla posizione giuridica da cui ci si muove e dunque alla causa petendi.

Deve premettersi che, in diritto civile, l'opposizione all'esecuzione, ai sensi dell'art. 615 c.p.c, consiste nella contestazione, da parte del debitore, del diritto della parte istante a procedere ad esecuzione forzata, deducendo l'ingiustizia dell'esecuzione perché senza titolo esecutivo, ovvero per difetto del titolo, oppure perché relativa a determinati beni dei quali il debitore affermi l'impignorabilità.

Riassumendo, pertanto, con la predetta opposizione il debitore può contestare il fondamento dell'azione esecutiva, ossia l'esistenza del titolo esecutivo – e per i titoli di formazione giudiziale, l'opposizione può riguardare solo la loro efficacia e non la formazione degli stessi – la intervenuta caducazione del titolo e/o dell'efficacia dello stesso, le persone, ossia le legittimazione attiva e passiva dell'esecuzione, il merito della pretesa, l'esistenza di fattori che ostano alla soddisfazione del credito di cui si parla e, infine, l'oggetto, vale a dire il bene che deve essere capace di esecuzione.

Dunque, le normali controversie ex art. 615 c.p.c. riferite ai vizi propri del titolo esecutivo restano, in questa

⁷ Cfr. F. RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corriere Tributario*, n. 33/2011, pag. 2745; Cfr. E. FRONTICELLI BALDELLI, *op. cit.*, pag. 3086, ID., *Tutela del contribuente nella esecuzione esattoriale: giurisdizione ordinaria o tributaria?*, in *Il Fisco*, n. 23/2015, pagg. 1-2262.

materia, devolute alla giurisdizione tributaria; mentre, avuto riguardo a quelle riguardante la pignorabilità del bene, deve pure evidenziarsi che le stesse non possono essere intese come comunque dirette alla verifica delle condizioni di esistenza dell'azione esecutiva *tout court*, piuttosto che a quelle dell'espropriazione.

In particolare, rientrano nell'ambito della giurisdizione del giudice tributario anche le azioni volte alla contestazione della qualità di condebitore sociale del soggetto diverso da quello iscritto a ruolo, così come quelli proposti da coloro che, non obbligati direttamente, siano proprietari di un bene sul quale l'amministrazione finanziaria è legittimata a soddisfarsi in virtù di cause di prelazione. La verifica della sussistenza del privilegio tributario è infatti oggetto di esame del Giudice tributario.

4. L'OPPOSIZIONE AGLI ATTI ESECUTIVI. ALCUNE IPOTESI.

In concreto, ai fini di stabilire le ripercussioni delle limitazioni normative sopra riportate, si consideri che la riscossione coattiva prevede: in luogo del titolo esecutivo, il ruolo formato dall'ente impositore (ex art. 49 cit., comma primo) o l'accertamento esecutivo; in luogo del precetto, la cartella di pagamento⁸ o l'avviso di mora o intimazione di pagamento⁹ o ancora si è detto l'avviso di accertamento esecutivo.

A tali ultimi atti (alla cartella di pagamento, se entro l'anno dalla relativa notificazione; ovvero

all'intimazione ad adempiere ai sensi dell'art. 50, comma secondo, D.P. n. 602/73, se oltre l'anno) segue il pignoramento, con cui ha inizio il procedimento di riscossione coattiva.

In materia di riscossione coattiva di crediti tributari, la correttezza del relativo procedimento è assicurata mediante il rispetto della sequenza procedimentale della notificazione della cartella di pagamento o -se l'espropriazione non è iniziata entro un anno- della notificazione dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere previsto dall'art. 50, comma secondo, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, cui segue l'atto di pignoramento.

Se il contribuente impugna l'atto presupposto -cartella di pagamento o avviso di mora- chiedendone l'annullamento per irregolarità formali dell'atto o della sua notificazione, l'opposizione agli atti esecutivi dinanzi al giudice ordinario non è ammessa e la cognizione è riservata alla giurisdizione del giudice tributario. Se impugna, invece, l'atto di pignoramento e ne chiede la dichiarazione di nullità, facendo valere vizi propri dell'atto o della sua notificazione, l'opposizione agli atti esecutivi dinanzi al giudice ordinario è ammissibile.

Se si vuole far valere un vizio a monte del pignoramento, ma, *medio tempore*, viene, comunque, iniziata la procedura esecutiva, la linea operativa è una sola: adire entrambe le Autorità, chiedendo presso la Commissione tributaria, nell'immediatezza, la sospensione dell'efficacia del titolo esecutivo e ora in tal senso può provvedere, *inaudita altera parte*, già il Presidente della Commissione nel fissare l'udienza dinanzi al Collegio (da fissarsi nel

⁸ Cass. ord. n. 6721/12.

⁹ cfr. Cass. n. 13483/09, ord. n. 3374/12.

termine di 90 giorni), analogamente a quanto accade nel processo amministrativo, e chiedendo, invece, presso il Tribunale Ordinario, la sospensione dell'esecuzione a seguito del pignoramento, sulla scorta del ricorso presentato dinanzi al Giudice tributario, nonché, auspicabilmente, dei provvedimenti emessi da questa Autorità.

Il Giudice dell'Esecuzione non può pronunciarsi sulla validità e sull'efficacia del titolo esecutivo e/o della cartella di pagamento: quello che può fare è una valutazione di tipo estrinseco limitata all'esistenza e/o inesistenza delle condizioni dell'azione e non alla loro legittimità.

Ci si riferisce ai vizi macroscopici di esistenza del titolo e della cartella di pagamento, nonché alla successiva estinzione dell'obbligazione portata dagli stessi per pagamento o avvenuto sgravio.

Ipotesi peculiare si presenta laddove si voglia censurare l'iter procedimentale per omessa notifica di un atto presupposto e, dunque, in ragione di ciò si deduca la nullità del pignoramento: ciò che si censura è infatti un atto dell'esecuzione, conoscibile dal Giudice ordinario, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, ma per un vizio derivato dal procedimento a monte, sia pure molto grave, e, in particolare, di uno di quegli atti per cui l'art. 19 stabilisce l'impugnabilità dinanzi alle Commissioni tributarie e, comunque, espressamente escluso dal novero delle opposizioni proponibili ex art. 57 d.p.r. n. 602/1973 ovvero il vizio derivante dall'omessa notificazione dell'atto presupposto anche se l'atto presupposto

della cui notificazione si tratta è una cartella di pagamento o un avviso contenente l'intimazione ad adempiere. Di contro c'è sia la norma generale che consente di censurare il pignoramento ove non sia stata rispettata la sequenza procedimentale di legge, con le relative notificazioni e, in particolare, trattandosi di una sequenza procedimentale, l'omissione della notifica dell'atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato, sia il dato letterale di cui al terzo comma dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che rimette al contribuente la scelta di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito.

Sul punto, la Suprema Corte di Cassazione¹⁰, con riferimento all'opposizione agli atti esecutivi, ha affermato che, in materia di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione progressiva della pretesa tributaria è assicurata dal rispetto della sequenza procedimentale, in caso di omessa notifica della cartella di pagamento, stante la possibilità di scelta, consentita

¹⁰ Cass., sentenza n. 9246/2015.

dall'art. 19, comma 3, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa»¹¹.

Dunque, la Cassazione, muovendo dal principio generale per cui l'atto di pignoramento -il quale, ai sensi dell'art. 491 cod. proc. civ., dà inizio all'espropriazione forzata regolata dalle norme del codice di rito- possa essere opposto ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ., oltre che per vizi suoi propri, per nullità c.d. derivata, in particolare perché non preceduto dalla notificazione del titolo esecutivo e/o del precetto¹² e dalla considerazione che ciò che rileva al fine di valutare l'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi dinanzi al giudice ordinario,

ai sensi dell'art. 57, comma primo, lett. B) del D.P.R. n. 602/73 non è il vizio che la parte deduce, bensì l'atto che è fatto oggetto di impugnazione, conclude per l'ammissibilità dell'opposizione ex art. 617 c.p.c. per la dichiarazione di nullità e dunque di inefficacia del pignoramento.

Trattasi di opposizione agli atti esecutivi e, pertanto, da proporsi nel termine di venti giorni dalla notifica dell'atto impugnato a pena di decadenza.

La pronuncia è senza dubbio interessante, sia per i principi affermati che per i richiami giurisprudenziali nella stessa contenuti, che danno conto dell'evolversi del dibattito in materia; l'obiettivo che mira a soddisfare è anch'esso lodevole, riuscire ad assicurare una tutela immediata e veloce al contribuente che si trovi solo in questa fase ad avere notizia della pretesa tributaria a causa di una grave omissione dell'ente impositore o del concessionario. D'altro canto, nemmeno si sacrificano in misura eccessiva le esigenze del fisco che, se ancora nei tempi, come per le altre ipotesi meno gravi, potrà provvedere a sanare il vizio e iniziare nuovamente l'iter per la riscossione.

Rimangono però dei dubbi e delle perplessità con riguardo al superamento del dato letterale dell'art. 57 del d.p.r. 603/1972, poiché, pur volendo escludere dal novero delle opposizioni proponibili solo quelle riguardanti il titolo esecutivo e la sua notificazione, a pena di inammissibilità, e, recuperare le opposizioni riguardanti l'omessa notifica della cartella di pagamento, il problema permane con riguardo agli

¹¹ Cass. S.U. n. 5791/08; cfr. nello stesso senso Cass. n. 16444/09; Cass. ord. n. 14861/12.

¹² Cass. sent. n. 252/08.

accertamenti esecutivi. Ma a ben vedere, dal momento che il titolo viene, nell'esazione attraverso il ruolo, reso noto al contribuente sempre mediante la cartella di pagamento, l'interpretazione dell'esclusione di cui all'art. 57 come non riferibile alla cartella di pagamento renderebbe la stessa sostanzialmente inutile.

D'altro canto, nemmeno il dato testuale sembra consentire un'interpretazione diversificata dei vizi di notifica che possono venire in rilievo ai sensi della suddetta norma di limitazione, risultando incontestato che una notifica viziata e che non ha raggiunto lo scopo nel diritto civile è ipotesi equiparabile all'omessa notifica. E, in tal senso, nemmeno è avvertibile l'esigenza di colmare un vuoto di tutela, poiché o si afferma che l'onere di adire due diversi giudici è sistema inidoneo tout court ad assicurare un livello di difesa accettabile e, quindi, la medesima esigenza si pone anche per le notifiche irregolari per le quali non vi è prova del raggiungimento dello scopo o altrimenti si finisce con l'introdurre una tutela più ampia e immediata in un solo caso, a fronte di situazioni sostanzialmente simili.

5. REGOLAMENTO PREVENTIVO DI GIURISDIZIONE E TRANSLATIO IUDICII

Anche nel processo tributario, analogamente a quanto accade nel processo civile, è possibile proporre regolamento preventivo di giurisdizione, trovando applicazione, giusta il disposto dell'art. 1 comma 2 del medesimo D. Lgs. n. 546/1992, l'art. 367 del c.p.c. Come nel processo civile, la proposizione del ricorso per il regolamento preventivo di

giurisdizione è proponibile fino a che l'autorità giudiziaria non si sia espressa nel merito della controversia e non produce la sospensione automatica del giudizio, in attesa che la Suprema Corte si pronunci su quale sia il giudice dotato di *potestas iudicandi* nel caso concreto, che deve essere disposta dal giudice a quo con ordinanza, ritenuta non manifestamente infondata e inammissibile la richiesta di regolamento.

Per espressa previsione normativa si applica, anche nel processo tributario, l'art. 59 della Legge 69/2009 secondo cui il giudice che dichiara il proprio difetto di giurisdizione deve indicare il giudice che ritiene munito di giurisdizione. A fronte di tale dichiarazione la causa proposta al giudice dichiaratosi carente di giurisdizione deve essere riassunta, davanti al nuovo giudice, entro il termine perentorio di 3 mesi dal passaggio in giudicato del provvedimento che dichiara il difetto di giurisdizione.

Nel giudizio riassunto "sono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dall'instaurazione del primo giudizio, ferme restando le preclusioni e le decadenze intervenute". Le prove raccolte nel giudizio poi "traslato" al giudice dichiarato competente possono essere valutate come "argomenti di prova" nel corso del nuovo giudizio.