

Le opposizioni agli atti esecutivi ed il fenomeno del c.d. “pignoramento a sorpresa”: gli ondivaghi approdi di una giurisprudenza in controtendenza

di **Sabino Quercia**

*Focus del 28 ottobre 2020*

**La tematica dell'esecuzione esattoriale e dei relativi rimedi, adottabili dall'esecutato, assume un ruolo centrale nell'attuale contenzioso da liquidazione, non solo per la scienza giuridica e gli operatori di diritto, ma anche e soprattutto per gli stessi contribuenti. Le problematiche relative alla tutela di questi ultimi emergono soprattutto in materia di opposizioni all'esecuzione esattoriale, specie (ma non solo) sotto il profilo del riparto di giurisdizione tra giudice speciale e giudice ordinario.**

*SOMMARIO: 1. Ambito di competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie - 2. Limite materiale esterno - 3. Limite materiale interno - 4. Opposizioni agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c. - 5. Orientamento giurisprudenziale - 6. Giurisdizione: rileva il vizio dell'atto di pignoramento o la natura dello stesso? - 7. In conclusione - 8.*

## 1. Ambito di competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie

La tematica dell'esecuzione esattoriale e dei relativi rimedi, adottabili dall'esecutato, assume un ruolo centrale nell'attuale contenzioso da liquidazione, non solo per la scienza giuridica e gli operatori di diritto, ma anche e soprattutto per gli stessi contribuenti.

Le problematiche relative alla tutela di questi ultimi emergono soprattutto in materia di opposizioni all'esecuzione esattoriale, specie (ma non solo) sotto il profilo del riparto di giurisdizione tra giudice speciale e giudice ordinario.

A giusta premessa è dato affermare che la giurisdizione tributaria può essere considerata la risultante di una, spesso ambigua, combinazione di limiti esterni ed interni (quanto ai limiti interni si veda: Fiorentino S., *"I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione"*, in *Giustizia tributaria*, 2008, 223 ss.).

L'essenza della giurisdizione tributaria è ravvisabile nell'[art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992](#)\*, il quale, disponendo che la competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie si estende a *"tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie"*, induce a ritenere che questa costituisca una giurisdizione piena, generale ed in altre parole: "esclusiva".

### \*In evidenza

Fino al 31 dicembre 2001, la giurisdizione del giudice tributario aveva per oggetto soltanto le controversie concernenti le imposte individuate tassativamente dall'[art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992](#) e da altre norme che espressamente prevedevano la competenza delle Commissioni tributarie. Al fine di incardinare la lite innanzi al giudice speciale era, quindi, necessario che la controversia avesse ad oggetto un tributo e che vi fosse una norma di legge attributiva della competenza. Diversamente, per le altre liti, seppur concernenti tributi, residuava la competenza del giudice ordinario. La legge finanziaria per il 2002, modificando l'[art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#), ha rappresentato un cambiamento notevole in materia, determinando un ampliamento della competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie, per il tramite di un criterio di riparto totalmente diverso rispetto l'elencazione tassativa adoperata fino a quel momento. Tale riforma ha, infatti, devoluto al giudice tributario, a decorrere dal 1° gennaio 2002, *"tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie"*. Come è stato osservato in giurisprudenza, il legislatore, delimitando la giurisdizione del giudice tributario in base al criterio della materia e dunque sulla base della nozione di tributo ha optato *"per la coincidenza della giurisdizione stessa con l'intera area del contenzioso tributario"*.

Il termine, tuttavia, necessita di essere inteso nella sua accezione profana, non potendo essergli affidato il significato che gli è proprio in relazione alla giurisdizione amministrativa che, seppur anch'essa speciale, presenta contorni marcatamente differenti.

Con tale espressione si è soliti, infatti, individuare quella giurisdizione che, nell'ambito della tutela affidata al giudice amministrativo contro gli atti lesivi posti in essere dalla Pubblica Amministrazione ([Corte Cost., 6 luglio 2004, n. 204](#), in *Foro.it*, Giurisdizione civile [3330], 2004, parte I, col. 2594), si estende, eccezionalmente, tanto agli interessi legittimi, quanto ai diritti soggettivi, in ragione della spiccata interconnessione delle situazioni giuridiche soggettive implicate *"in particolari materie indicate dalla legge"* ([Art. 103 Cost.](#) co.1 che dispone: *"Il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione degli interessi legittimi e, in particolari materie indicate dalla legge, anche dei diritti soggettivi"*), laddove sarebbe difficile in concreto individuarnela diversa natura al fine di stabilire il giudice competente secondo gli ordinari criteri di riparto della giurisdizione.

L'esclusività in parola, non fondandosi solo sul dato oggettivo della materia, ma legandosi strettamente alla natura delle specifiche situazioni soggettive coinvolte, rende evidente la sua non riferibilità *strictu sensu* alla giurisdizione tributaria che è, al contrario, una giurisdizione *quod materiam*\*\*\*, la cui devianza rispetto il modello costituzionale risiede nel *"particolarismo della materia e dalle conseguenti difficoltà di approccio ad essa da parte del giudice ordinario"* (Basilavecchia M., *"Funzione impositiva e situazioni soggettive"*, in AA. VV., *"Diritto tributario e Corte costituzionale"*, Napoli, 2006, p. 188).

**\*\* In evidenza**

Russo P., *"Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile"*, in Rivista di diritto tributario, 2009, 1, 3, secondo cui: *"quando si parla di "giurisdizione esclusiva" nell'ambito della giustizia amministrativa ci si riferisce all'idea di una giurisdizione per materia, nella quale resta devoluta al giudice amministrativo ogni sorta di controversia pertinente alla medesima, a prescindere dalla tipologia delle situazioni giuridiche soggettive che vengano in considerazione. Ma quando si pretende di definire la nostra giurisdizione nei termini di una giurisdizione per materia, siccome estesa ad ogni specie di tributo, si omette di dare adeguato risalto all'ulteriore disposizione (ulteriore rispetto all'art. 2 cit.) per il cui tramite il legislatore ha inteso fissare i confini della devoluzione in favore delle commissioni, ossia l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, laddove sono enucleati - in specie e secondo una terminologia ormai invalsa - i cd. "limiti interni" della giurisdizione in parola. In effetti, sebbene spesso lo si dimentichi, l'art. 19 non mira soltanto a disciplinare le condizioni di esperibilità dell'azione (rectius: del ricorso) nel processo tributario, esso concorrendo, in verità? e ad un tempo, anche a circoscrivere la nozione di "controversia tributaria" e, in tal modo, a segnare i confini della cognizione giurisdizionale del giudice speciale tributario"*.

## 2. Limite materiale esterno

Come anticipato, l'[art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992](#), dopo aver delimitato l'ambito di **competenza giurisdizionale** delle Commissioni tributarie, individua, al secondo periodo del primo comma, un limite materiale esterno.

Ai sensi della norma, infatti, *"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'[art. 50 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602](#), per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica"*.

Dunque, la giurisdizione tributaria, se da un lato ricomprende ogni profilo relativo sia all'*an* sia al *quantum* del tributo, da altro lato, cede il passo all'Autorità giudiziaria ordinaria in relazione alle controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'[art. 50 co. 2, D.P.R. n. 602/1973](#), oltre che, ai sensi dell'[art. 2 co. 3 del D.Lgs. n. 546/1992](#), le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone diversa dalla capacità di stare in giudizio.

Così esprimendosi, il legislatore ha segnato un confine, apparentemente marcato, in base al quale al giudice

tributario sarà devoluta la fase accertativa del rapporto e, dunque, le controversie riguardanti il titolo della riscossione, mentre spetterà al giudice ordinario decidere delle liti riguardanti gli atti propriamente esecutivi, nella forma delle opposizioni regolate dal c.p.c. (la c.d. **fase riscossiva**).

### 3. Limite materiale interno

Quanto ai limiti interni, invece, il riferimento normativo è offerto dall'[art. 19 co.1 D.Lgs. n. 546/1992](#) ove dispone un elenco di atti autonomamente impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie (Ai sensi dell'[art. 19, co. 1, del D.Lgs. n. 546/1992](#) gli atti autonomamente impugnabili in Commissione tributaria sono: a) *l'avviso di accertamento del tributo*; b) *l'avviso di liquidazione del tributo*; c) *il provvedimento che irroga le sanzioni*; d) *il ruolo e la cartella di pagamento*; e) *l'avviso di mora*; e-bis) *l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'[art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602](#), e successive modificazioni*; e-ter) *il fermo di beni mobili registrati di cui all'[art. 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602](#), e successive modificazioni*; f) *gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'[art. 2, comma 2](#)*; g) *il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti*; h) *il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari*; i) *ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie*).

Il c.d. "**limite interno**", particolarmente gravoso se interpretato restrittivamente, viene scandito e suggellato al successivo co. 3 dell'art. 19 il quale, facendo salva la possibilità di contestare anche profili di illegittimità di altri atti, non autonomamente impugnabili, unitamente all'atto impugnabile di cui costituiscono il presupposto, ammette il ricorso al giudice speciale solo ove sia stato impugnato uno degli atti ivi ricompresi e soltanto per lamentare vizi ad essi propri (Tesauro F., "*Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*", in *Giustizia tributaria*, Padova, 2007, p. 10. Precedentemente il [d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, all'art. 16](#), prevedeva un elenco di atti impugnabili considerato, tuttavia, dalla giurisprudenza esemplificativo. Con il successivo d.p.r. 739/1981, l'elenco di cui all'art. 16 fu integrato e fu reso tassativo, escludendo l'autonoma impugnabilità di altri atti con una formula identica a quella presente oggi nell'[art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992](#)).

Secondo la dottrina, alla luce della lapalissiana specificità della *littera legis*, l'elenco, così redatto, sarebbe dotato del carattere della tassatività, espressione della natura dichiarativa del processo tributario (Basilavecchia M., "*Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*", in *Giurisprudenza Tributaria*, 1996, 229 ss.).

Tuttavia, anche a parere delle Sezioni Unite, la specificità della norma in esame troverebbe un primo temperamento, là dove si ritiene che gli atti ivi indicati debbano essere individuati non solo in relazione al *nomen iuris*, ma anche in considerazione del loro contenuto sostanziale ([Cass. civ., sez. un., 26 marzo 1999, n. 185](#), in *Foro it.*, 1999, *Tributi in genere* [6820], n. 1412, la cui massima: "*Il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell'iva è inerente al rapporto tributario e alla corretta applicazione dell'imposta, con la conseguenza che l'impugnazione dello stesso, in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce - quale atto necessariamente presupposto dell'avviso di accertamento - rientra nella giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, dovendosi ritenere ricompreso, con interpretazione estensiva, nella nozione di avviso d'accertamento, atto impugnabile innanzi alle stesse*").

Pertanto, sulla scorta di una lettura funzionale dell'[art. 19 D.Lgs n. 546/1992](#), ulteriormente confermata dalla successiva "generalizzazione" della giurisdizione (si fa riferimento all'intervento del legislatore nel 2001 con la legge finanziaria per il 2002 che, modificando l'[art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#) ed ampliando la

competenza giurisdizionale delle Commissioni tributarie, ha devoluto al giudice tributario, a decorrere dal 1° gennaio 2002, “*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*”), se un atto, comunque denominato, produce gli effetti sostanziali propri di (ed è preordinato a finalità riconducibili ad) uno degli atti ricompresi nell'elenco, la sua impugnazione non troverebbe alcun ostacolo\*.

**\*In evidenza**

Marongiu G., “*La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*”, in Rassegna Tributaria, 2003, n. 128, secondo cui: “*La tassatività degli atti impugnabili, tuttavia, non impedisce interpretazioni estensive delle categorie di atti indicati dalla norma. Lo riconobbe la Corte Costituzionale quando le fu denunciato il previgente [art. 16 del d.P.R. n. 636/1972](#) proprio perché non prevedeva, fra gli atti impugnabili, il provvedimento di declaratoria di inammissibilità o di rigetto della domanda di condono tributario. Il che induce a ritenere che l'applicazione della interpretazione estensiva, comporta che la qualificazione dell'atto impugnato non può più avvenire in chiave logico-formale ma in chiave funzionale. In altri termini, non ci si può più basare sul nomen juris di un determinato atto, ma la sua qualificazione deve essere condotta alla stregua della intrinseca finalità perseguita dall'atto, con il che avviso di accertamento del tributo va ritenuto non solo l'atto che rechi tale esplicita denominazione, ma un qualsiasi atto recettizio, che abbia la funzione di accertare un presupposto diverso o ulteriore, una base imponibile maggiore rispetto a quella dichiarata dal contribuente, al fine di ottenere il pagamento di un tributo. Non solo e il pensiero va all'esercizio del potere di autotutela. Gran parte della dottrina e della giurisprudenza che ritiene sindacabile in sede giudiziale il mancato accoglimento dell'istanza, è orientato ad attribuire la giurisdizione al giudice amministrativo, essenzialmente in base alla considerazione che l'[art. 68 del D.P.R. n. 287 del 1992](#) conferisce all'amministrazione una facoltà discrezionale di intervento, rispetto al quale si configura in capo al privato solo un interesse legittimo. Orbene, tenendo conto della natura tributaria della controversia e della irrilevanza, nel processo tributario, della dicotomia "diritti soggettivi-interessi legittimi", mi sembra che la soluzione possa e debba essere verificata alla luce dell'ampliamento e del carattere esclusivo della giurisdizione”.*

Storicamente\*\*, la giurisprudenza di legittimità? e? sempre stata favorevole ad un'interpretazione estensiva dell'[art. 19 D.Lgs. 546/1992](#), facendo fundamentalmente leva sull'esigenza di non pregiudicare il diritto di difesa [ex art. 24 Cost.](#): sul punto, sussistono sterminate pronunce tese ad individuare le ipotesi in cui la tipizzazione formale del *nomen iuris* non risulta preclusiva ai fini dell'impugnabilità\*\*\*.

**\*\*In evidenza**

Si veda la storica sentenza: [Cass. civ., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776](#), in Foro it., 2005, Tributi in genere [6820], n. 1143, la cui massima afferma “*Con l'[art. 2 D.lgs n. 546/1992](#), come sostituito dall'[art. 12, 2° comma, l. n. 448/2001](#) (secondo cui «*appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie...*») la giurisdizione tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari; di conseguenza, è stato modificato l'[art. 19 d.leg. n. 546/1992](#), in quanto il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare ([art. 100 c.p.c.](#)) la convinzione espressa dall'amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario.*

*Ex multis*: Cass. civ., sez. trib., 13-04-2005, n. 7708, in Foro it., 2006, Tributi in genere [6820], n. 1373: “Anche se definito come avviso bonario di pagamento, è autonomamente impugnabile davanti alla commissione tributaria l'atto che contenga tutti gli elementi per essere qualificato come un atto di accertamento e/o di liquidazione del tributo (contenendo data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici imponibili, tariffe, importo totale con la relativa suddivisione in rate, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate ecc.), né vale a mutarne la natura il fatto che l'atto non sia stato notificato e che manchino le indicazioni del termine per l'impugnazione, dell'autorità cui rivolgersi e delle relative formalità, in quanto trattasi di mere irregolarità che, comunque, non sono state contestate dal contribuente a tutela del quale sono previste.”; [Cass. civ., sez. trib., 09-08-2007, n. 17526](#), in Foro it., 2007, Tributi in genere [6820], n. 973: “Gli atti con cui il gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale hanno natura di atti amministrativi impositivi di un obbligo pecuniario di natura pubblicistica, perciò sottoposto dal legislatore alla giurisdizione del giudice tributario; essi, di conseguenza, debbono rispondere ai requisiti sostanziali propri di tali atti: in primo luogo debbono - al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa - enunciare - anche in forma sintetica, purché chiara - sia la fonte della richiesta sia gli elementi di fatto e di diritto che la giustificano, anche sotto il profilo quantitativo.”; Cass. civ. [ord.], sez. un., 05-06-2008, n. 14831, in Foro it., 2008, Riscossione delle imposte [5970], n. 193.

#### 4. Opposizioni agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c.

Per come sopra delineata, dunque, può constatarsi che la giurisdizione tributaria è sorretta da due disposizioni non particolarmente conciliabili.

Se una perfetta complementarietà era ravvisabile al tempo in cui il codice del processo tributario fu varato, in quanto all'elenco tassativo di tributi di cui al previgente [art. 2 D.Lgs. 546/1992](#) si affiancava l'elenco tassativo di atti impugnabili di cui al vigente [art. 19 D.Lgs. 546/1992](#), altrettanto, ad oggi, non può dirsi.

Infatti, alla modifica del primo, in forza del quale si è generalizzata la giurisdizione sulla base di criterio di riparto per materia, non è seguita una modifica del secondo, essendo quest'ultima disposizione rimasta ancorata ad un'elencazione tendenzialmente tassativa degli atti impugnabili.

Focalizzando il discorso, invece, sul riparto di giurisdizione tra giurisdizione tributaria ed ordinaria, in sede di esecuzione, il quadro normativo così delineato, solo apparentemente risulterebbe idoneo a garantire al contribuente una tutela piena, indipendentemente dal giudice che ne conoscerà le doglianze.

Infatti, in materia, l'[art. 2 del D.Lgs. 546/1992](#) deve necessariamente essere coordinato con l'[art. 57 d.P.R. 602/1973](#), il quale è istituzionalmente teso a regolare le “parentesi oppositive” all'esecuzione, apponendovi, invero, forti limitazioni applicative.

Tralasciando le considerazioni circa la disciplina delle opposizioni all'esecuzione [ex art. 615 c.p.c.](#), l'[art. 57 co.1 lett. b\) del d.p.r. n. 602/1973](#) vieta la proposizione delle opposizioni agli atti esecutivi [ex art. 617 c.p.c.](#) relativamente alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Si tratta, in sostanza, di un'ipotesi di improponibilità assoluta delle opposizioni aventi ad oggetto gli atti c.d. “prodromici” all'esecuzione forzata, quando questi hanno ad oggetto un credito di natura tributaria.

Come già anticipato, anche in forza di tale limitazione, la cui *ratio* è facilmente rinvenibile nella volontà di evitare una duplicazione della tutela giurisdizionale, atteso che detto rimedio tende a confondersi con le impugnazioni dei titoli esecutivi tributari contemplati dall'[art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992](#), non verrebbe, quantomeno in teoria, a realizzarsi un vuoto di tutela per il contribuente (Russo F., “Atto di pignoramento e

giurisdizione tributaria”, in Diritto e pratica tributaria, 2018, n.1, p.363 secondo cui: “La ratio della previsione è lineare e chiara. Pur se la norma è spesso stata censurata sotto il profilo del vuoto di tutela che andrebbe a creare, se letta con attenzione e secondo costituzione, nel prendere atto del confine di giurisdizione, non fa altro che rimarcarlo. La non opponibilità [ex art. 615 c.p.c.](#) davanti al giudice ordinario, salvo il caso della pignorabilità dei beni, si spiega perché vicende quali la prescrizione sopravvenuta del credito tributario, piuttosto che il pagamento parziale del tributo, un suo sgravio d'ufficio post notifica della cartella di pagamento su comunicazione dell'ente creditore, attengono a vicende delle quali deve conoscere il giudice tributario. Davanti a questo va fatto valere il profilo oppositivo denunciato. La limitazione delle opposizioni agli atti esecutivi [ex art. 617 c.p.c.](#), in declamata preclusione delle per vizio di notifica del titolo esecutivo, poi, è coerente con la previsione che di quell'atto debba giudicare la Commissione”).

L'inammissibilità dell'opposizione [ex art. 617 c.p.c.](#) rappresenterebbe, infatti, una puntualizzazione del criterio di riparto della giurisdizione, non segnando alcuna carenza di una tutela, comunque sussistente innanzi ad altro giudice, quello tributario, e, pertanto, si salderebbe, in stretta complementarità con la proponibilità del ricorso [ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992](#), assicurando, in questa parte, la continuità della tutela giurisdizionale.

La stessa giurisprudenza di legittimità è sempre stata ferma nel confermare tale criterio di riparto: mentre sono sottratte alla giurisdizione del giudice tributario le controversie attinenti alla fase dell'esecuzione, a questi spetta la cognizione degli atti prodromici, quali, ad esempio, la cartella di pagamento o l'avviso di mora\*.

#### \*In evidenza

*Ex multis: [Cass. civ., sez. un., 31-03-2008, n. 8279](#), in *Foro it.*, 2008, Tributi in genere [6820], n. 1489, la cui massima: “A norma dell'[art. 2 d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546](#), come modificato dall'[art. 12 L. 28 dicembre 2001 n. 448](#), sono sottratte alla giurisdizione del giudice tributario le sole controversie attinenti alla fase dell'esecuzione forzata; ne consegue che l'impugnazione degli atti prodromici all'esecuzione, quali la cartella esattoriale o l'avviso di mora (o l'intimazione di pagamento [ex art. 50 d.p.r. n. 602/1973](#), rilevante nella specie) è devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie, se autonomamente impugnabili ai sensi dell'[art. 19 medesimo D.Lgs.](#)”; In tema di riscossione dei tributi locali : Cass. civ. [ord.], sez. un., 25-05-2005, n. 10958, in *Foro it.*, 2005, Tributi in genere [6820], n. 1278: “In tema di riscossione dei tributi locali, è devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie la controversia concernente l'impugnazione di un'ingiunzione emessa (nella fattispecie, in materia di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche) ai sensi del [r.d. 14 aprile 1910 n. 639](#), poiché l'ingiunzione non è un atto dell'espropriazione forzata, ma ha la stessa funzione, di atto prodromico dell'esecuzione forzata, che svolge la cartella di pagamento, e deve, pertanto, poter essere impugnata come una cartella di pagamento, ai sensi dell'[art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546](#); in considerazione, infatti, dell'evoluzione che ha avuto il sistema processuale tributario nel suo complesso - con particolare riferimento agli strumenti di tutela apprestati per il contribuente, quale, ad esempio, il potere delle commissioni tributarie di sospendere l'esecutività dell'atto impugnato, introdotto dal detto [d.lgs. n. 546/1992](#) - ogni contestazione che concerne il rapporto tributario ed i suoi elementi costitutivi deve essere assegnata alla cognizione delle commissioni tributarie, mentre alla giurisdizione del giudice ordinario appartengono solo gli atti posti in essere durante la successiva espropriazione forzata, atti che non propongono questioni di natura tributaria, ma riguardano le situazioni giuridiche tutelabili dinanzi al giudice dell'esecuzione”.*

Tuttavia, era e resta indubitabile che i limiti previsti dall'[art. 57 d.P.R. n. 602/1973](#) siano piuttosto stringenti, al punto che ove una tale disposizione dovesse trovare letterale applicazione, si finirebbe per frustrare, in

concreto, la maggior parte dei motivi di opposizione esperibili avverso una esecuzione esattoriale.

Specie in relazione alle opposizioni agli atti esecutivi, è indubbio che laddove venga in rilievo un vizio, relativo alla regolarità formale del titolo o alla sua notificazione, che sia dal contribuente conosciuto o conoscibile, non si pone alcun *vulnus* difensivo, non essendo contestata la possibilità di proporre le proprie doglianze, [ex art. 19 D.Lgs. n. 546/1992](#), innanzi alla Commissione tributaria competente.

Allo stesso modo non emergono dubbi o lacune in relazione alle eventuali contestazione riferibili ad atti propriamente esecutivi, ossia, sulla scorta del disposto dell'[art. 2 D.Lgs. n. 546/1992](#), "*atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*".

In queste ipotesi, appunto, è esplicitamente ammessa, dall'[art. 57 d.P.R. n. 602/1973](#), l'esperibilità dell'opposizione agli atti esecutivi [ex art. 617 c.p.c.](#), innanzi al giudice ordinario.

Ciò nondimeno, la realtà concreta ha mostrato che queste appena menzionate situazioni non sono idonee a risolvere l'elenco delle fattispecie in cui il contribuente esecutato si possa venire a trovare.

Potrebbe ben capitare che il contribuente abbia interesse a dolersi di atti, astrattamente impugnabili innanzi al giudice tributario, in quanto ricompresi nel "catalogo" di cui all'[art. 19, comma 1, d.Lgs. n. 546/1992](#), ma di cui egli sia venuto a conoscenza solo unitamente all'atto di pignoramento.

È, dunque, indubitabile che in quest'ipotesi, che tra gli interpreti è nota con il nome di "**pignoramento a sorpresa**", un'applicazione "ferrea" del quadro normativo di riferimento comporterebbe per il contribuente un marcato e quanto mai concreto *vulnus* difensivo.

Il problema nasce quando il contribuente, aggredito per debiti aventi natura tributaria, lamenti l'interruzione della giusta scansione procedimentale, perché adduca che l'atto della espropriazione è il primo momento nel quale egli sia venuto a conoscenza di una pretesa esecutiva ai suoi danni che doveva essergli in precedenza regolarmente notificata.

Infatti, nell'ipotesi di mancata notifica il titolo esecutivo, il contribuente, da un lato, non potrebbe esercitare il suo diritto di difesa innanzi al giudice tributario e né potrebbe farlo avverso il pignoramento, non rientrando, quest'ultimo tra gli atti impugnabili di cui all'[art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992](#), da altro lato, per la limitazione contenuta nel [d.P.R. n. 602/1973](#), non potrebbe nemmeno dolersi davanti al giudice ordinario.

In queste ipotesi, l'individuazione della tutela giurisdizionale non può non fare i conti con il fatto che l'unico atto portatore della pretesa impositiva è costituito dal pignoramento, con l'intrinseca conseguenza che le eventuali doglianze dovranno necessariamente strutturarsi in un'impugnazione di quest'ultimo.

Inoltre, il *deficit* quantitativo di tutela è ancora di più marcata evidenza ove il titolo esecutivo, sulla base del quale l'Amministrazione finanziaria procede ad esecuzione, sia costituito da atti impositivi quale l'avviso di accertamento avente efficacia esecutiva. Non v'è? più? una iscrizione a ruolo e una cartella di pagamento avverso cui esperire l'impugnativa davanti al giudice tributario e dopo la mancata o invalida notifica dell'avviso di accertamento vi è?, di regola, unicamente il pignoramento stesso (salva l'eventuale inerzia dell'agente della riscossione protratta oltre l'anno, ove si richiede la notifica di un atto d'intimazione di pagamento prima del pignoramento).

*Quid iuris*, pertanto, in queste ipotesi non così isolate nella realtà concreta\*?

Sulla scorta di tale interrogativo si è resa necessaria una interpretazione costituzionalmente orientata, nel tracciare il riparto di giurisdizione in chiave recuperatoria di un momento difensivo perduto non per fatto o colpa del contribuente.

\*(Glendi C., "*Notifica degli atti impositivi e tutela cautelare ad essi correlata*", in *Diritto e Pratica Tributaria*, op. cit., pp. 482 ss secondo cui: "*Le soluzioni prospettabili sembrerebbero le seguenti: pagare e ripetere, ovvero impugnare il pignoramento davanti al giudice tributario, o impugnare davanti a questo*

*l'atto «impoesattivo», in quanto affetto da vizi di notifica idonei a legittimare la rimessione in termini di una impugnativa altrimenti tardiva, onde ottenerne l'annullamento, o, ancora, proporre opposizione esecutiva, e/o, infine, intentare causa per danni nei confronti dell'ente impositore, ovviamente, essendo l'agente della riscossione messo al riparo dall'avvenuta scomparsa della notifica della cartella di pagamento»).*

## 5. Orientamento giurisprudenziale

In questa direzione, nel corso del tempo, v'è stato un progressivo ridimensionamento, da parte della giurisprudenza di merito e, da ultimo, di legittimità, della portata precettiva dell'[art. 57 del D.P.R. n. 602/73](#), finalizzato ad attenuarne la portata dei vincoli e delle limitazioni.

Nonostante fosse assodata la volontà di porre rimedio a tali situazioni, la questione dell'individuazione del giudice competente a fronte di opposizioni proposte per vizi propagati dagli atti prodromici, in specie per l'ipotesi della loro mancata notifica, è stato oggetto di ripetute riflessioni giurisprudenziali, dagli esiti però non sempre coincidenti.

Infatti, nel corso del tempo, in seno alla giurisdizione di legittimità, si sono formati **due opposti orientamenti**, i quali, pur partendo dall'idea che l'**inammissibilità delle opposizioni**, stabilita dall'[art. 57 d.P.R. n. 602/1973](#), non vada intesa come assoluta esclusione della tutela giudiziale delle situazioni soggettive prese in considerazione da dette opposizioni, giungono a conclusioni diametralmente opposte. Fino a non molto tempo fa, i massimi vertici della Suprema Corte ([Cass. civ., sez. III, 07-05-2015, n. 9246](#), in Foro it., 2015, Esecuzione in genere [2710], n. 116, la cui massima: *“In materia di riscossione coattiva di crediti tributari, l'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi, ai sensi dell'art. 57, 1° comma, lett. b), d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602, dipende dall'atto impugnato e non dal vizio dedotto, sicché, mentre il contribuente non può impugnare dinanzi al giudice ordinario la cartella di pagamento o l'avviso di mora, la cui cognizione è riservata al giudice tributario, può proporre opposizione ex art. 617 c.p.c. avverso il pignoramento, oltre che per vizi suoi propri, anche per far valere la nullità derivata, conseguente all'omessa notificazione degli atti presupposti e, cioè, della cartella di pagamento o dell'intimazione ad adempiere.”* In senso conforme ex multis: [Cass., SS.UU., 29 aprile 2015, n. 8618](#), in Foro it., 2015, Esecuzione in genere [2710], n. 200; [Cass., Sez. III, 27 novembre 2015, n. 24235](#), in Foro it., 2015, Riscossione delle imposte [5970], n. 147; [Cass. SS.UU., Cass. civ. \[ord.\], 27-10-2016, n. 21690](#), in Foro it., 2017, Esecuzione in genere [2710], n. 20), risolvevano, fermamente, la *querelle* così profilatasi, estendendo la giurisdizione del giudice ordinario anche alle opposizioni agli atti esecutivi riguardanti un pignoramento (mobiliare, immobiliare o presso terzi), che il contribuente assumesse essere viziato per c.d. **“nullità derivata”** dall'omessa notificazione degli atti presupposti.

La giusta premessa, sulla quale questo filone si fonda, è che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata dalla previsione di una sequenza procedimentale rigorosamente scandita di determinati atti e notificazioni, con la conseguenza che l'omessa o invalida notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che esprime un'efficacia viziante dell'atto consequenziale correttamente notificato\*.

### \*In evidenza

*Ex multis, [Cass. civ., sez. un., 04-03-2008, n. 5791](#), in Foro it., 2008, Tributi in genere [6820], n. 1605 secondo cui: “In materia di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che*

comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato; poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'[art. 19, 3° comma, d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546](#), 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"; [Cass. civ., sez. trib., 15-07-2009, n. 16444](#), in Foro it., 2009, Tributi in genere [6820], n. 1534; Cass. civ. [ord.], sez. trib., 05-09-2012, n. 14861, in Foro it., 2012, Tributi in genere [6820], n. 1343.

Nella specie, dunque, l'atto di pignoramento, non preceduto dalla corretta notificazione dell'atto impositivo, sarebbe necessariamente affetto da "nullità derivata": istituto, questo, noto al processo civile e giustamente esteso anche al contesto che ci occupa ([Cass. civ., sez. III, 10-01-2008, n. 252](#), in Foro it., 2008, Esecuzione in genere [2710], n. 74 la cui massima "In tema di opposizione agli atti esecutivi vale il principio che il momento del compimento dell'atto, dal quale decorre il termine perentorio di cinque giorni (elevato a venti in virtù della modifica apportata dall'art. 2, 3° comma, lett. e), n. 41, D.L. n. 35/2005, conv., con modif., nella [L. n. 80/2005](#), e successive modificazioni ed integrazioni) di cui all'[art. 617 c.p.c.](#) per la proposizione dell'opposizione, coincide con il momento in cui l'esistenza di esso è resa palese alle parti del processo esecutivo e, quindi, con il momento in cui l'interessato ha avuto legale conoscenza dell'atto, ovvero di un atto successivo che necessariamente lo presuppone (nella specie, la suprema corte, in applicazione del riportato principio e data l'accertata nullità della notifica del precetto e del successivo pignoramento, ha rigettato il ricorso proposto avverso la sentenza del tribunale che aveva ritenuto tempestiva l'opposizione al pignoramento)").

Il contribuente esecutato, pertanto, sarebbe in potere di eccepire tale nullità derivata impugnando l'atto di pignoramento da solo o unitamente all'atto presupposto non notificato, evidenziando i vizi che inficiano quest'ultimo al fine di contestare direttamente la pretesa tributaria.

Conseguentemente, il giudice di merito adito, nel caso in cui sia stato impugnato unicamente l'**atto di pignoramento**, sarà chiamato a **verificare la mera sussistenza del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale**.

Diversamente, nel caso in cui l'atto di pignoramento sia stato impugnato unitamente all'atto presupposto direttamente viziato, il giudice potrà e dovrà pronunciarsi sull'esistenza, o meno, della pretesa impositiva stessa.

Si profila, in tal modo, nel **ragionamento della Corte una ripartizione della giurisdizione sulla base del petitum formale contenuto nell'impugnazione proposta**: l'opposizione sarebbe attratta dalla giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento, diversamente spetterebbe alla giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento\*\*.

\*\*In evidenza

In [Cass. civ., sez. III, 07-05-2015, n. 9246](#), *op cit.*, si evidenzia “l'errore del Tribunale” per “aver ritenuto rilevante, ai fini del riparto di cui sopra, quindi dell'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi ai sensi dell'[art. 617 c.p.c.](#), ‘il vizio concretamente dedotto in giudizio’ piuttosto che l'atto oggetto dell'impugnazione”, ribadendo, quindi, che “ciò che rileva al fine di valutare l'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi dinanzi al giudice ordinario, ai sensi del [D.P.R. n. 602/1973, art. 57](#), comma 1, lett. b), non è il vizio che la parte deduce, bensì l'atto che è fatto oggetto di impugnazione. 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 ovvero il vizio derivante dall'omessa notificazione dell'atto presupposto, l'opposizione agli atti esecutivi dinanzi al giudice ordinario è ammissibile, anche se l'atto presupposto della cui notificazione si tratta è una cartella di pagamento o un avviso contenente l'intimazione ad adempiere”. In termini ugualmente incisivi, si esprime [Cass., Sez. III, 27-11-2015, n. 24235](#), *op cit.*, ove si precisa “che il giudice ordinario adito con l'opposizione agli atti esecutivi [ex art. 617 c.p.c.](#), avverso l'atto di pignoramento, al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale, dovrà verificare se la notificazione sia stata totalmente omessa ovvero sia giuridicamente inesistente e solo in tale eventualità potrà pronunciare la nullità del pignoramento, laddove nel caso in cui la notificazione della cartella di pagamento sia nulla, ma non inesistente, dovrà procedere a verificare se si sia avuta sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo, secondo i principi già affermati da questa Corte per la nullità della notificazione del titolo esecutivo e/o dell'atto di pre-cetto (cfr. [Cass. n. 5906/06](#))”. Anche nella recente Cass. civ. [ord.], sez. VI, 07-09-2017, n. 20928, in Foro it., 2018, Riscossione delle imposte [5970], n. 188, si afferma che “l'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi, ai sensi del [D.P.R. n. 602/1973, art. 57](#), comma 1, lett. b), dipende così dall'atto impugnato e non dal vizio dedotto, sicchè, mentre il contribuente non può impugnare dinanzi al giudice ordinario la cartella di pagamento o l'avviso di mora, la cui cognizione è riservata al giudice tributario, può proporre opposizione avverso il pignoramento, oltre che per vizi suoi propri, anche per far valere la nullità derivata, conseguente all'omessa notificazione degli atti presupposti e, cioè, della cartella di pagamento o dell'intimazione ad adempiere”

Fermo restando il vizio del pignoramento in forza dell'omessa notificazione dell'atto presupposto, i giudici della Suprema Corte, sulla base di una interpretazione costituzionalmente orientata ritengono che, al fine di valutare l'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell'[art. 57 co. 1 lett. b\) d.p.r. n. 602/1973](#), sia necessario aver riguardo all'atto oggetto di impugnazione e non al vizio che la parte deduce.

Ne consegue che, incontestata l'impossibilità di dolersi dei vizi dell'atto impositivo, al contribuente sarebbe ben permesso opporsi al pignoramento, innanzi al giudice ordinario “facendo valere vizi propri dell'atto o della sua notificazione 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” ([Cass. civ., sez. III, 07-05-2015, n. 9246](#), *op cit.*).

In queste ipotesi il giudice ordinario dovrà pronunciarsi, se la notificazione del titolo esecutivo sia stata totalmente omessa ovvero sia giuridicamente inesistente, sulla nullità del consequenziale pignoramento basato su crediti tributari ([Cass., Sez. III, 27-11-2015, n. 24235](#), *op cit.* secondo cui: “In tema di riscossione coattiva di crediti tributari, il giudice adito con l'opposizione agli atti esecutivi [ex art. 617 c.p.c.](#) avverso l'atto di pignoramento può pronunciare la nullità dell'atto consequenziale solo se la notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione ad adempiere sia stata totalmente omessa ovvero sia giuridicamente inesistente, mentre laddove la notificazione della cartella di pagamento sia solo nulla deve procedere a

*verificare l'eventuale ricorrenza della sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo, come avviene per la nullità della notificazione del titolo esecutivo e/o del precetto").*

Ne consegue che il giudice ordinario sarebbe chiamato a valutare incidentalmente la denunciata nullità dell'atto prodromico esclusivamente al fine di pronunciare quella consequenziale del pignoramento.

È evidente come il riferimento all'atto oggetto del giudizio si pone a completamento di quanto disposto dalla legge, ove l'[art. 2 D.Lgs. n. 546/1992](#), per segnare il confine tra le giurisdizioni, fa riferimento proprio agli atti esecutivi "successivi" alla notifica degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, prescindendo dal vizio dedotto ed escludendone la rilevanza.

Tale presa di posizione è stata ripresa, pur dopo una decisa inversione di tendenza, dalla Cassazione Sez. IV-3, con l'ordinanza n. 20928/2017 ove, dopo aver ineccepibilmente giudicato manifestamente fondato il motivo con il quale veniva censurata la sentenza della Corte d'appello, affermò che *"ricorre la giurisdizione del giudice ordinario dal momento che restano escluse dalla giurisdizione tributaria tutte le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento"* e che *"l'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi, ai sensi dell'[art. 57, comma 1, lett. b, del D.P.R. n. 602/1973](#), dipende così dall'atto impugnato e non dal vizio dedotto, sicché, mentre il contribuente non può impugnare dinanzi al giudice ordinario la cartella di pagamento o l'avviso di mora, la cui cognizione è riservata al giudice tributario, può proporre opposizione avverso il pignoramento, oltre che per vizi propri, anche per far valere la nullità derivata, conseguente all'omessa notificazione degli atti presupposti e, cioè, della cartella di pagamento o dell'intimazione ad adempiere"* (Cass. civ., ord., sez. VI, 07-09-2017, n. 20928, *op cit.*).

Tuttavia, come anticipato, a distanza di poco tempo, la Suprema Corte, inverte radicalmente rotta.

In due pronunce coeve, il 5 giugno 2017, la S.C. enuncia il seguente principio di diritto, parzialmente identico nella forma, secondo cui *"in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o degli altri atti presupposti dal pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi degli [artt. 2 co. 1, secondo periodo, 19 del D.Lgs. n. 546/1992, 57 del D.P.R. n. 602/1973 e 617 cod. proc. civ. - davanti al giudice tributario"](#)* ([Cass. civ., sez. un., 05 giugno 2017, n. 13913](#), in Foro it., Riscossione delle imposte [5970], n. 211; [Cass. civ., 05 giugno 2017, n. 13916](#), in Foro it., Riscossione delle imposte [5970], n. 215).

Tali decisioni costituiscono un vero e proprio stravolgimento, giustificato dall'impellenza di forgiare un "ircocervo pientutelatorio" (si veda la feroce critica a tale indirizzo operata da Glendi C., *"Le Sezioni Unite della Cassazione "stravolgono" i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata"*, in Giustizia tributaria, 2017, 10, 762) *"in armonia con l'originario disegno del legislatore"*, dei confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata, riaffermando e dando continuità ad un orientamento fino a quel momento minoritario e marginale ([Cass. civ., sez. un., 05-07-2011, n. 14667](#), in Foro it., 2011, Tributi in genere [6820], n. 1627 secondo cui: *"La giurisdizione del giudice tributario - che si estende alla cognizione «di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere o specie», con la sola esclusione degli atti dell'esecuzione tributaria, fra i quali non rientrano, per espressa previsione degli [art. 2 e 19 d.leg. n. 546/1992](#), né le cartelle esattoriali né gli avvisi di mora - include anche la controversia relativa ad una opposizione all'esecuzione, nella specie attuata con un pignoramento presso terzi promosso con riguardo al mancato pagamento di tasse automobilistiche, quando oggetto del giudizio sia la fondatezza del titolo esecutivo, non rilevando la formale qualificazione*

come «atto dell'esecuzione» del predetto pignoramento ed invece contestandosi le cartelle esattoriali emesse per tasse automobilistiche che si ritengano non dovute, in quanto relative ad auto già demolite.”; [Cass. civ., 06-12-2016, n. 24915](#), in Foro it., 2017, Riscossione delle imposte [5970], n. 16).

Dopo un'analisi del quadro normativo di riferimento\*\*\* e delle linee interpretative entro le quali la scienza giuridica si è divisa, i giudici di legittimità prendono posizione avvalorando, per ragioni letterali e sistematiche, quell'orientamento che traccia un'estensione della giurisdizione tributaria comprensiva delle controversie in esame.

Tuttavia, è giusto premettere che seppur è indubbio che le “aperture” della Suprema Corte in tema di interpretazione dell'art. 57 del [D.P.R. n. 602/73](#) rispondano ad esigenze condivisibili, riscontrabili nell'aspirazione alla certezza del diritto, nonché ad una maggior tutela per il contribuente, risulta altrettanto vero che il contesto motivazionale che regge le conclusioni delle pronunce, pare ampiamente opinabile e criticabile.

Il cuore del ragionamento dei giudici di legittimità è rappresentato dal principio, diametralmente opposto rispetto i precedenti giurisprudenziali, secondo cui, **ai fini della determinazione del giudice giurisdizionalmente competente, rileva “il dedotto vizio dell'atto di pignoramento (mancata notificazione della cartella) e non la natura, propria di questo, di primo atto dell'espropriazione forzata”**.

Sicuramente ad un vaglio superficiale l'enunciato può essere condiviso ed apparentemente sotto un profilo letterale, a differenza dell'orientamento che attribuisce la cognizione al giudice ordinario, si porrebbe a completamento del divieto, da ritenersi assoluto, disposto dall'[art. 57 del d.P.R. n. 602/1973](#).

#### \*\*\* In evidenza

Invero, come osservato da Glendi C., “Le Sezioni Unite della Cassazione “stravolgono” i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata”, *op. cit.*, il richiamo ad alcune delle disposizioni risulterebbe pressoché inconfidente ed ultroneo. Secondo l'Autore Infatti, “il richiamo all'[art. 9 c.p.c.](#) appare *prima facie* ultroneo, attenendo alla competenza (interna) e non alla giurisdizione. E lo stesso deve pur dirsi riguardo all'[art. 49, comma 2, D.P.R. n. 602/1973](#), in quanto detta disposizione si limita ad estendere al procedimento espropriativo della esecuzione forzata tributaria le norme del c.p.c. non derogate da quelle speciali contenute nell'anzidetto D.P.R., senza fornire *ex se* alcun riferimento direzionale circa l'inserimento della reazione al pignoramento non preceduto da previa notifica di titolo esecutivo entro l'una o l'altra giurisdizione. Anche il riferimento all'[art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992](#), benché, come si dirà più oltre, assunto a base della decisione, è addirittura fuorviante e frutto di un evidente slittamento concettuale, più volte ben evidenziato dalle stesse SS.UU. (4), le quali hanno ripetutamente detto e ridetto, ineccepibilmente, come, ai fini del riparto tra giurisdizione tributaria e altre giurisdizioni contermini, compresa quella ordinaria, la norma a cui va fatto esclusivo riferimento è l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/ 1992, laddove l'art. 19 dello stesso D.Lgs. cit. non rileva a tal fine, attenendo unicamente alla proponibilità o meno della domanda all'interno della giurisdizione tributaria, così come determinata alla stregua dell'[art. 2, D.Lgs. 546/1992](#)”.

## 6. Giurisdizione: rileva il vizio dell'atto di pignoramento o la natura dello stesso?

Il ragionamento della Suprema Corte parte dalla premessa che l'[art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992](#) individua il discrimine fra la giurisdizione tributaria e la giurisdizione ordinaria nella notificazione dell'atto impositivo. Tale adempimento rappresenterebbe, dunque, momento indefettibile per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, in mancanza del quale spetterebbe alla giurisdizione speciale conoscere le eventuali doglianze. Fermo restando, dunque, che l'impugnazione di un atto di pignoramento che il contribuente assume essere invalido poiché non preceduto dalla suddetta notificazione integra una opposizione ai sensi dell'[art. 617 c.p.c.](#), nella quale si fa valere una nullità "derivata" dell'atto espropriativo, della controversia sarebbe competente a conoscere il giudice tributario, in quanto non ancora verificatosi l'accadimento, ai sensi dell'[art. 2 D.Lgs. n. 546/1992](#), traslativo della giurisdizione.

Mancando la notificazione, infatti, l'impugnazione, seppur proposta avverso un atto tipicamente esecutivo, si situerebbe in un momento antecedente, entro il quale regna ancora la giurisdizione speciale.

In questa prospettiva **rileverebbe, ai fini della giurisdizione, il dedotto vizio dell'atto di pignoramento e non la natura**, propria di questo, ai sensi dell'[art. 491 c.p.c.](#), di primo atto dell'espropriazione forzata (Il principio di diritto così affermato è stato ripreso dalla giurisprudenza successiva *ex multis*: [Cass. civ., sez. trib., 28 novembre 2019, n. 31090](#), in Foro it., 2019, Tributi in genere [6820], n. 1219: *"In materia di esecuzione forzata tributaria, ai sensi dell'art. 2, 1° comma, D.Lgs. n. 546/1992, il discrimine tra giurisdizione del giudice tributario e del giudice ordinario è dato dalla notificazione della cartella di pagamento o dell'avviso «impoesattivo» o intimazione di pagamento di cui al d.p.r. n. 602/1973, sicché, rilevando il dedotto vizio dell'atto di pignoramento e non la natura dello stesso, la controversia, prima di essa, va proposta al giudice tributario e, successivamente, a quello ordinario, con la conseguenza che gli atti dell'esecuzione forzata che il contribuente assume essere invalidi, perché non preceduti dalla suddetta notificazione, integrano un'opposizione ex art. 617 c.p.c., nella quale viene fatta valere la nullità derivata dell'atto espropriativo, devoluta al giudice tributario, mentre resta irrilevante, in questa fase, la fondatezza della doglianza"*).

Invero, questa prima linea di pensiero non può essere condivisa sotto molteplici punti di vista.

Innanzitutto, nonostante la Corte paventi una coerenza letterale con il disegno del legislatore, l'affermazione per cui il riparto di giurisdizione vada effettuato sulla base del vizio dedotto si pone in aperto contrasto con la *littera legis* del citato art. 2, il quale, invece, fa riferimento esclusivamente agli atti esecutivi successivi alla notifica, prescindendo dalle doglianze fatte valere, ed escludendone ogni rilevanza.

Inoltre, ad essere tradito non è solo il precetto normativo, ma anche la *ratio* ivi sottesa.

È, infatti, principio di ordine generale, e pertanto non esclusivamente riferibile al rapporto con la giurisdizione tributaria, quello secondo cui il criterio di riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e giudici speciali si individua sulla base della natura giuridica della situazione soggettiva dedotta in giudizio.

È dunque necessario considerare il c.d. **petitum sostanziale**, valorizzandolo non solo in funzione della specifica pronuncia che si chiede al giudice, ma anche e soprattutto in funzione della **causa petendi**, ossia della ontologica natura della posizione dedotta ed individuata dal giudice con riguardo al rapporto giuridico del quale i **fatti allegati** (e le relative doglianze) **costituiscono manifestazione** ([Cass. civ., sez. un., 08-05-2007, n. 10375](#), in Foro it., 2007, Giurisdizione civile [3330], n. 166 la cui massima: *"Il criterio di riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e giudici speciali si individua nel c.d. petitum sostanziale, che si risolve nell'irrelevanza delle formule giuridiche utilizzate dall'attore e delle richieste rivolte al giudice adito ed in una valorizzazione della causa petendi, cioè della situazione giuridica soggettiva di cui si chiede tutela, mentre il tema dell'ammissibilità di una determinata azione nei confronti della p.a. appartiene al merito della controversia, venendo in considerazione solo allorché sia positivamente risolta la questione della giurisdizione del giudice ordinario; pertanto, proposta azione possessoria, il giudice ordinario deve pregiudizialmente accertare la consistenza della situazione giuridica dedotta in giudizio e, qualora riscontri che oggetto della tutela richiesta non è una situazione possessoria ma il controllo di legittimità dell'esercizio*

del potere, deve dichiarare il difetto di giurisdizione, senza porsi il problema della proponibilità di quel tipo di tutela nei confronti della p.a.”; *Ex multis*: Cass. civ. [ord.], sez. un., 15-09-2017, n. 21522, in Foro it., 2017, Giurisdizione civile [3330], [n. 112 Cass. civ., sez. un., 3 novembre 2016, n. 22233](#), in Foro it., 2017, Giurisdizione civile [3330], n. 127 la cui massima: “Ai fini del riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo rileva non tanto la prospettazione compiuta dalle parti, quanto il petitum sostanziale, che va identificato in funzione della causa petendi, ossia dall'intrinseca natura della posizione dedotta in giudizio e individuata dal giudice”. Cass. civ. [ord.], sez. un., 30-10-2014, n. 23067, in Foro it., 2015, Giurisdizione civile [3330], n. 148).

Ne consegue che tale riferimento risolve necessariamente in negativo la questione circa la rilevanza della **soggettiva prospettazione della parte che si ritiene lesa** (In dottrina Gioia G., in Consolo C., “Codice di procedura civile commentato tomo II”, Milano, 2013, 1169 ss. ove argomenta circa l'insufficienza della c.d. “prospettazione” della fattispecie da parte di chi agisce in giudizio e sul criterio oggettivo del c.d. petitum sostanziale, “*indicativo degli elementi oggettivi che caratterizzano la sostanza del rapporto giuridico posto a fondamento della pretesa, ossia tenuto conto della natura della situazione giuridica dedotta ed avuto riguardo alla pretesa sostanziale ad essa accordata dal diritto positivo*”).

In questa sede risulta utile anticipare che il principio dell'irrelevanza dei motivi di parte ricorrente ai fini della individuazione del criterio di riparto, sembra essere stato avallato anche a livello costituzionale dalla sentenza n. 114/2018 della Consulta\* ove, seppur in riferimento alle opposizioni all'esecuzione, ma il discorso assume inevitabilmente portata generale, individua la giurisdizione tributaria come quella volta alla “*cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione*”, precisando subito che, “*a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione*”.

#### \*In evidenza

[Corte cost., 31 maggio 2018, n. 114.](#), in Foro it., 2018, Riscossione delle imposte [5970], n. 186. secondo cui: “Viene così tracciata una linea di demarcazione della giurisdizione, posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione. È questo un criterio di riparto della giurisdizione; ma la sommatoria della tutela innanzi al giudice tributario e di quella innanzi al giudice (ordinario) dell'esecuzione deve realizzare per il contribuente una garanzia giurisdizionale a tutto tondo: in ogni caso deve esserci una risposta di giustizia perché siano rispettati gli [artt. 24](#) e [113 Cost.](#)”.

Pertanto nel caso di specie, in forza della **natura impugnatoria del giudizio tributario si dovrà necessariamente avere riguardo dell'atto al quale è correlata la situazione soggettiva che ne forma oggetto.**

Ed è proprio quest'ultimo profilo che induce alla più importante riflessione, con la quale risulta difficile non convenire senza stravolgere i principi ordinamentali\*\*.

#### \*\*In evidenza

Glendi C., “*Le Sezioni Unite della Cassazione “stravolgono” i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*”, *op. cit.* secondo cui: “*Il richiamo alla situazione giuridica oggetto di giudizio, se adeguatamente scandagliato, aiuta a comprendere la vera ratio, che la sentenza in commento non pare abbia sufficientemente approfondito, ma che sta propriamente alla base della fondamentale regola dettata dall'[art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992](#), stabilendo che la giurisdizione tributaria si ferma di fronte alle “controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata*”.

*tributaria". In realtà, finché l'esecuzione forzata tributaria non è iniziata (con il pignoramento), opera il potere impositivo, lato sensu inteso, che viene esercitato attraverso gli atti autonomamente impugnabili, avverso i quali chi ne è destinatario è titolare di una situazione d'interesse legittimo che gli consente d'impugnare tali atti nei termini decadenziali normativamente previsti davanti ai giudici tributari, ai quali è istituzionalmente demandata la potestà di controllare che l'esercizio di questo potere sia conforme ai parametri normativamente previsti. Con il pignoramento cessa l'ambito di esercizio di tale potere vincolato, si è ormai dentro la sfera dei diritti soggettivi, dello stesso debitore d'imposta e/o di altri, entra in gioco la garanzia patrimoniale, che non è circoscritta al solo binomio potere - interesse legittimo, di ente impositore e contribuente, ma, come si è detto, investe, inevitabilmente, la ben più vasta cerchia dei soggetti che ne sono coinvolti (e così, in specie, altri creditori titolari di diritti sui beni del debitore o anche terzi proprietari degli stessi beni, che, in ipotesi, siano stati così del tutto illegittimamente pignorati, e che, pertanto, costoro hanno ben diritto di rivendicare e di sottrarli all'esecuzione forzata). In tutto questo il giudice tributario non ha nulla a che fare e, pur nei limiti consentiti dall'essere l'esecuzione forzata tributaria essenzialmente una forma di autotutela esecutiva di stampo amministrativo, il controllo giurisdizionale comunque consentito ed ammesso nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria spetta esclusivamente al giudice ordinario, a cui, non a caso, è affidato anche il rimedio finale della risarcibilità dei danni causati dagli atti illegittimi dell'agente della riscossione".*

**Antecedentemente all'atto di pignoramento e dunque all'inizio del procedimento esecutivo**, il contribuente è titolare di una situazione di interesse legittimo determinata dall'esercizio, da parte dell'Amministrazione finanziaria del potere impositivo.

Specularmente, alla situazione di interesse legittimo così formatasi, si radica, con l'impugnazione nei termini dell'atto impositivo, la giurisdizione del giudice tributario.

Con la **notifica dell'atto di pignoramento**, invece, si inaugura una seconda e diversa fase, la quale, non esaurendosi nel rapporto meramente bilaterale tra potere pubblico ed interesse privato, convoglia la sfera dei diritti soggettivi dello stesso debitore esecutato, ma anche di altri ed eventuali, soggetti legati alla garanzia patrimoniale che necessariamente viene in auge (terzi proprietari, creditori intervenuti o titolari di diritti sui beni pignorati).

In questa situazione, dunque, il giudice ordinario è quello istituzionalmente deputato a conoscere dei diritti soggettivi, mentre la giurisdizione tributaria vede gradualmente allontanarsi dal suo scopo e funzione.

Appare altrettanto lesivo della tutela del contribuente **affidare al giudice tributario la cognizione del pignoramento**, e di tutti gli effetti processuali e sostanziali che ne derivano (indisponibilità del bene pignorato, inefficacia degli atti di disposizione del bene stesso) che non riguardano solo il debitore esecutato. Il giudice tributario, non essendo istituzionalmente deputato ad offrire la stessa tutela contemplata nell'[art. 617 c.p.c.](#), non è dotato di alcun potere in relazione alla gestione del bene pignorato, in vista dell'ulteriore proseguimento processuale.

Pertanto, si dovrebbe ritenere applicabile, a parere di chi scrive, la *regula iuris* che, dominando pacificamente il riparto di giurisdizione tra giudice civile e giudice amministrativo, determina il riparto sulla scorta del carattere paritario o autoritario del rapporto dedotto in giudizio\*\*\*.

**\*\*\*In evidenza**

[Cass. civ., sez. un., 27-10-2008, n. 25769](#), in Foro it., 2008, Giurisdizione civile [3330], n. 216, "Ai fini del riparto tra giudice ordinario e giudice amministrativo, la giurisdizione si determina in relazione al carattere paritario o autoritativo del rapporto intercorrente tra privato e p.a.; ne consegue che ove il privato, al di fuori dei casi di giurisdizione esclusiva, deduca la lesione di un diritto soggettivo in relazione ad un rapporto nel quale alla p.a. non è attribuito dalla legge alcun potere autoritativo né alcuna discrezionalità, la controversia

*è devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario (nella specie, le sezioni unite sulla base della effettiva natura della situazione giuridica dedotta in giudizio hanno dichiarato la giurisdizione dell'ago rispetto ad una domanda - promossa da un privato [proprietario, in virtù di decreto di trasferimento emesso dal giudice dell'esecuzione, di immobile gravato da vincolo tavolare di inalienabilità per un determinato periodo ex art. 3, l. prov. Bolzano n. 4 del 1962] nei confronti della provincia autonoma di Bolzano - con la quale, nonostante l'impugnazione del provvedimento provinciale con cui si condizionava l'autorizzazione alla cancellazione del vincolo al pagamento da parte del proprietario di quanto dovuto dall'esecutato, si chiedeva sostanzialmente l'accertamento della libertà della proprietà del bene acquistato all'asta dal vincolo e del diritto di ottenerne la cancellazione senza pagare la somma che la provincia aveva richiesto, non sulla base di un rapporto autoritativo, ma deducendo l'esistenza di una obbligazione propter rem)."*

Non essendovi, in materia tributaria, una giurisdizione esclusiva, nel significato tecnico-giuridico del termine, ogniqualvolta il rapporto dedotto coinvolga diritti soggettivi, seppur strettamente collegati all'atto impositivo che ha fatto sorgere l'interesse legittimo del contribuente, sarà competente a conoscerne il giudice ordinario, non essendovi alcuna relazione con il potere autoritativo, nella specie, dell'Amministrazione finanziaria.

Questo ragionamento si collega e corrobora la critica di altra parte motivazionale della sentenza là dove si esclude che, ai fini del **riparto di giurisdizione**, sia necessario distinguere a seconda del "*petitum formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente*".

Sulla base di tale assunto **sussisterebbe la giurisdizione tributaria**, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento e la giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento [[Cass. civ., sez. un., 05-06-2017, n. 13913](#), *op. cit.*: "*Né appare convincente ripartire la giurisdizione, nell'ipotesi in esame, in base al petitum formale contenuto nel - l'impugnazione proposta dal contribuente: a) giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto pre- supposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti); b) giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento. Non solo il petitum sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione di continuità nell'iter procedimentale richiesto dall'ordinamento) e non solo una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi, ma nella specie sarebbe problematico individuare in concreto l'atto presupposto dal pignoramento ove (come prospettato dalla parte) l'atto di pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente. Del resto, l'invalidità della notificazione della cartella o l'omissione della medesima notificazione non integrano, in sé, un vizio della cartella, ove non si accompagnino alla intervenuta decadenza dal potere di procedere alla riscossione. Inoltre, come già osservato, ammettere davanti al giudice ordinario l'impugnazione del pignoramento per omessa notifica della cartella appare comunque in contrasto con il menzionato divieto di cui al [D.P.R. n. 602/1973, art. 57](#); divieto che, per la sua collocazione sistematica e per la sua sopra ricordata formulazione, deve ritenersi assoluto (cioè diretto non esclusivamente al giudice tributario)"]].*

Secondo la Suprema Corte, si giungerebbe alla artificiosa soluzione di **obbligare il contribuente a promuovere due azioni innanzi a giudici diversi per farsi riconoscere due pretese formalmente diverse**, ma sostanzialmente identiche, senza contare che l'impugnazione al giudice tributario si fonderebbe su una problematica individuazione dell'atto presupposto, preso atto che l'esecutato sia venuto a conoscenza del solo pignoramento.

Nel contribuente, infatti, aleggerebbe unicamente l'interesse a vedere non azionata la pretesa tributaria, con la conseguenza che l'oggetto della domanda sarebbe caratterizzato da un unico *petitum sostanziale* che dovrebbe trovare piena esplicazione in un'unica azione.

Tuttavia anche questa linea di pensiero, che poggia le sue fondamenta sulla distinzione (più che mai teorica ed astratta) tra *petitum* formale e sostanziale, non può essere condivisa (Sulla riduzione dello scarto tra i due

profili del *petitum*, specie nell'ipotesi di giudizi costitutivi, v., ad es., tra gli altri, Consolo C., “*Domanda giudiziale*”, in Dig. it., IV cit., VII, Torino, 1991, p. 44; Id., “*Spiegazioni di diritto processuale civile vol I*”, op cit., pp. 133 ss.).

Infatti, il *petitum*, ossia l'oggetto della domanda, è strettamente collegato alla situazione giuridica dedotta in giudizio ed al conseguente regime di tutela.

Nel caso di specie è corretto, pertanto, ravvisare due *petita sostanziali* collegatida un lato all'interesse legittimo tutelabile innanzi al giudice tributario e da altro lato al diritto soggettivo la cui cognizione spetta, invece, al giudice ordinario.

In altre parole il *petitum sostanziale* attivato con l'opposizione agli atti esecutivi non ha nulla a che vedere con il *petitum sostanziale* che, eventualmente, il contribuente abbia (o meno) attivato, [ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992](#) con l'impugnativa davanti al giudice tributario.

Il contribuente ben potrebbe spiegare singolarmente (o congiuntamente), l'azione di annullamento davanti al giudice tributario nei modi e termini previsti dal [D.Lgs. n. 546/1992](#) e l'opposizione agli atti esecutivi, ai sensi dell'[art. 617 c.p.c.](#)

Inoltre la Suprema Corte, per dar man forte alla decisione, giustificandola anche da un punto di vista sistematico, si appella al concetto di interesse ad agire di cui all'[art. 100 c.p.c](#) e ad un inconferente richiamo dell'[art. 19 D.Lgs. 546/1992](#).

Secondo la Corte, **la mancanza della notificazione del titolo esecutivo, permetterebbe al pignoramento di rappresentare il primo atto con cui l'esecutato viene a conoscenza della volontà di procedere a riscossione coattiva** con la conseguenza che, facendo sorgere l'interesse ad agire, potrebbe ben essere ricompreso, sulla base di una oramai pacifica interpretazione estensiva, tra gli atti impugnabili di fronte al giudice tributario, in forza dell'[art. 19 D.Lgs. 546/1992](#).

La palese inconferenza del richiamo diviene, inoltre, più accentuata quando viene fatto specifico riferimento al comma 3 del citato articolo, ove si afferma che esso “*prevede un'ipotesi d'impugnazione congiunta che consente di impugnare un atto autonomamente impugnabile “non conosciuto” unitamente al successivo atto notificato e, quindi, “conosciuto” al fine di farne valere eventuali profili di illegittimità; la mancata notificazione della cartella di pagamento rende, quindi, il pignoramento impugnabile, unitamente alla cartella di pagamento, dinanzi alla commissione tributaria*” ([Cass. Civ., sez. un., 5 giugno 2017, n. 13916, op. cit.](#)).

Innanzitutto, in materia di riparto di giurisdizione, il richiamo dell'[art. 19 D.Lgs. n. 546/1992](#) dimostra come ne sia stato fortemente frainteso il ruolo, contribuendo a fomentare una deriva interpretativa in cui i giudici di ultimo grado si sono invischiati.

Come sembrava ormai essere appurato in giurisprudenza\* ai fini dell'individuazione della giurisdizione tributaria occorre far riferimento, solo ed esclusivamente, all'[art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992](#), quale norma appositamente predisposta per definire i contorni oggettivi di detta giurisdizione.

#### \*In evidenza

*Ex multis*: [Cass. civ. sez. un., 18-02-2014, n. 3773](#), in *De jure*, Rivista di Diritto Tributario 2015, 3, II, 133  
NOTA (s.m.) (nota di: Boletto) ove: “Osserva il Collegio che, ai fini della delimitazione dell'ambito della giurisdizione tributaria, occorre attribuire esclusivo rilievo alla disciplina dettata dal [D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2](#), (nelle formulazioni succedutesi nel tempo, anche a seguito di pronunce della Corte costituzionale), norma espressamente dedicata a definire l'oggetto della giurisdizione tributaria, senza che tale disciplina possa essere, ai fini anzidetti, in qualche modo condizionata (in senso limitativo) dal dettato del medesimo [D.Lgs. n. 546/1992, art. 19](#), (anch'esso più volte modificato), il quale, agendo su un piano distinto, elenca gli atti che possono - e debbono - essere oggetto di impugnazione dinanzi al giudice tributario; [Cass. civ. sez. un., 05-05-2014, n.9570](#), in *De jure*, Diritto & Giustizia 2014, 6 maggio: “*Ai fini della delimitazione dell'ambito della giurisdizione tributaria, occorre attribuire esclusivo rilievo alla disciplina*”

dettata dall'[art. 2 del d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546](#). Tuttavia, poiché tale disciplina non resta condizionata in senso limitativo dall'elencazione degli atti impugnabili di cui all'[art. 19 del medesimo d.lg. cit.](#), la mancanza di uno di tali atti, non preclude l'accesso del cittadino alla tutela giurisdizionale ogni qualvolta esista un atto che si riveli comunque idoneo, in ragione del suo contenuto, a far sorgere l'interesse ad agire [ex art. 100 c.p.c.](#)"; [Cass. civ., sez. un., 16-01-2015 n.640](#) Diritto & Giustizia 2015, 19 gennaio NOTA (s.m.) (nota di: Gavioli).

Diversamente l'[art. 19 D.Lgs. 546/1992](#), operando sul diverso piano della **proponibilità dell'azione del contribuente** entro il perimetro della giurisdizione tributaria, avrebbe unicamente il compito di individuarne i "limiti interni" elencando gli **atti passibili di impugnazione innanzi al giudice speciale**.

Inoltre, affermare che il pignoramento, atto esecutivo per eccellenza, diverrebbe autonomamente impugnabile innanzi al giudice tributario ove non sia preceduto dalla notifica del titolo esecutivo, pone l'orientamento in esame in contrasto frontale con il quadro normativo e ciò ha un che di paradossale dal momento che la critica principale mossa nei confronti dell'orientamento che riconosce la giurisdizione del giudice ordinario è quella di essere "disarmonico rispetto al disegno del legislatore di riservare al giudice tributario la cognizione delle controversie relative a tali atti".

Il pignoramento è atto fortemente eterogeneo rispetto agli atti indicati dall'[art. 19 D.Lgs. n. 546/1992](#), i quali presentano il minimo comune denominatore di attenersi ad una relazione sostanziale ristretta al rapporto contribuente e Fisco, ed il mero dato fattuale che esso rappresenti il primo atto con cui il contribuente viene a conoscenza della pretesa erariale non è sufficiente a renderlo autonomamente impugnabile innanzi al giudice tributario\*\*.

#### \*\*In evidenza

Per un'accurata analisi delle perplessità riscontrabili nell'[art. 19 comma 3 D.Lgs. 546/1992](#), si veda Glendi C., "Impugnazione dell'atto presupposto non notificato cumulativamente all'atto consequenziale ritualmentenotificato", in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 4, 2001, p. 353 secondo cui: "Nello schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri nella riunione del 30 settembre 1992 l'art. 19, 3° comma, si equiparava la mancata notificazione dell'atto presupposto ex lege ad un vizio proprio dell'atto consequenziale, da far valere attraverso l'impugnativa di quest'ultimo, il cui esito positivo portava di per sé al suo annullamento. Il testo passava quindi all'esame della Commissione dei Trenta, che sorprendentemente modificava il testo originario della norma con modifiche per una parte assolutamente illogiche e per l'altra parte del tutto inutili. Come poteva essere impugnato un atto «da adottare precedentemente all'atto notificato», ovvero sia un atto nondum natum? Data la ristrettezza dei tempi, per l'imminente scadenza della delega, non essendo neppure più possibile riunire la Commissione che aveva redatto il testo originario, venne, per le vie brevi, suggerita l'abolizione dell'ultimo periodo relativo all'impugnazione del «contribuente solidale» nonché l'eliminazione delle parole «o da adottare», assolutamente prive di senso, lasciando il resto, tanto per non scontentare troppo la Commissione parlamentare. Com'è facile capire, l'«operazione» di rattoppo non era granché, sostanzialmente inutile, tuttavia, per lo meno, tale da non sconvolgere il sistema d'impugnazione degli atti così come congegnato nell'art. 19. In definitiva, la conoscenza dell'atto presupposto, attraverso l'impugnazione dopo la notifica dell'atto consequenziale, poteva considerarsi l'equipollente della notificazione non effettuata e consentire al contribuente, che ne avesse avuto interesse, di impugnare anche l'atto non notificato, prevenendo, pur senza escluderle, ulteriori rinnovazioni e notifiche da parte dell'ente impositore e permettendo al contribuente di ottenere una pronuncia cumulativa sull'uno e sull'altro atto. In qualche modo le norme «compensava», sia pure in un'ottica completamente diversa e certamente più favorevole al contribuente, la scomparsa dell'[art. 21](#) del [D.P.R.n. 636/1972](#), che, prevedendo la rinnovazione degli atti

viziati e in specie della loro notifica, da parte dell'ente impositore, anche oltre il termine di decadenza, viceversa comunque escludeva che la mera conoscenza degli atti non notificati equivalesse a notifica degli atti stessi”.

Infatti, il giudizio tributario, ristretto esclusivamente al rapporto contribuente-Fisco, risulterebbe fortemente inappropriato ad ospitare giudizi avverso un pignoramento che, producendo una serie di effetti che si allargano, incidendo sulla sfera patrimoniale, immediatamente ad una ben più ampia sfera di soggetti, richiede un controllo giurisdizionale aperto a tutte le situazioni soggettive coinvolte.

Sul punto, inoltre, la pronuncia della Suprema Corte lascia alquanto perplessi nella parte in cui afferma che un doppio binario di tutela sarebbe *“inutilmente artificioso, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi, ma nella specie sarebbe problematico individuare in concreto l'atto presupposto dal pignoramento ove (come prospettato dalla parte) l'atto di pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente”*.

E l'imbarazzo sul punto si spiega per due ordini di ragioni.

Da un lato, infatti, la pretesa **difficoltà di collegare il pignoramento al suo atto presupposto troverebbe immediata contestazione nell'assunto che è legislativamente prevista l'apposizione al pignoramento del titolo esecutivo** cui fa riferimento (Sul punto Bonafine A., *“Il riparto di giurisdizione nel sistema delle opposizioni all'esecuzione tributaria ai sensi dell'art. 57, d.p.r. n. 602/1973”*, in Rivista dell'esecuzione forzata 1/2018, p. 120. Contrariamente PORCARO G., *“La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria”*, in Rivista diritto Tributario, 2003, p. 1382).

Da altro lato, sebbene i giudici di legittimità rifiutino, definendola *“artificiosa”*, l'idea di un doppio sistema di tutela, la soluzione da essi congegnata potrebbe, potenzialmente, portare ad un medesimo epilogo.

Per l'appunto: cosa succederebbe se il contribuente volesse censurare il pignoramento non solo per il vizio riflesso della mancata notificazione dell'atto prodromico, ma anche per vizi propri attinenti alla sua regolarità formale o alla sua notificazione?

Cosa succederebbe se congiuntamente voglia spiegare opposizione all'esecuzione [ex art. 615 c.p.c.](#) per far valere i limiti di impignorabilità legislativamente previsti?

La risposta è evidente: restando ferma la giurisdizione ordinaria per gli atti propriamente esecutivi successivi alla notifica del titolo esecutivo, ci sarebbe, per l'appunto, e questa volta insensatamente, un doppio binario che vede la tutela giurisdizionale dividersi fra giudice ordinario e giudice speciale.

## 7. In conclusione

In conclusione è indubbio che la problematica così ricostruita, a fondata ragione di chi ha autorevolmente parlato sul punto di **“disorientamenti giurisprudenziali”** (Glendi G., *“Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull'opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria”*, in Corriere giuridico, 5/2018, pp. 684 ss.), si presti a palesi criticità, indipendente dall'idea cui si intenda aderire; nulla si oppone alla possibilità che in un futuro, anche prossimo, le tendenze interpretative orienti nuovamente il suo asse in senso diametralmente opposto.

Tuttavia, a parere di chi scrive, la *vexata quaestio*, non vede la sua risoluzione nella, seppur tenace, attività interpretativa giurisprudenziale, ma al contrario meriterebbe una netta cesura da parte di un legislatore, dimostratosi poco attento, o una pronuncia, per grazia del giudice delle leggi, di incostituzionalità, come d'altronde recentemente avvenuto in materia di **opposizioni di merito ex 615 c.p.c.**

*Focus di Sabino Quercia*