

RINGRAZIAMENTI

A conclusione di questo intenso quanto formativo percorso universitario sento forte il bisogno di esprimere la mia riconoscenza nei confronti di tutti coloro che hanno attivamente contribuito a rendere migliore la mia esperienza.

Un sentito "grazie" alla Prof.ssa Boffano che con il suo prezioso supporto e gli indispensabili consigli ha facilitato la stesura della tesi e mi ha incoraggiato per il prosieguo della mia carriera.

Ai miei genitori per il sostegno economico, morale ed affettivo manifestatomi costantemente. Ogni espressione di gratitudine non sarebbe comunque mai sufficiente per ringraziarli della loro presenza.

A mio fratello, ai miei nonni, ai miei amici, ed in particolare al mio angelo, che spero aver reso fieri di me.

I n d i c e

ABSTRACT	7
INTRODUZIONE	8
 Capitolo I: LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA: ASPETTI NORMATIVI E SISTEMATICI	
1.1 La natura impugnatoria del processo tributario e il concetto di tassatività	11
1.1.1 Atti autonomamente impugnabili, atti ad impugnazione differita e atti non impugnabili	15
1.1.2 Estensione delle competenze del giudice tributario: normativa, dottrina e profili costituzionali	19
1.2 Cassazione, SS. UU., Sentenza 9 giugno 2005, n. 16776: il diniego di autotutela apre le porte all'impugnabilità di atti atipici	29
1.3 Relazione tra art. 19 e art. 2 D.lgs. n. 546/1992: dottrina e giurisprudenza	37
 Capitolo II: L'IMPATTO DELLA GIURISPRUDENZA SULLA EVOLUZIONE GIURISDIZIONALE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE	
2.1 Dell'orientamento giurisprudenziale sull'interpretazione estensiva dell'art. 19 D.lgs. n. 546/1992. Le incertezze interpretative in materia di impugnabilità di avvisi bonari	40
2.2 Il concetto di atto "facoltativamente" impugnabile: rilevanza processuale ed interesse ad agire del contribuente	51
2.2.1 Sentenze in materia Tares, Tosap	55
2.2.2 Sentenze in materia di estratto di ruolo	58
2.2.3 Cenni in materia di interPELLI tributari	71

CAPITOLO III:

RICADUTE DELL'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE IN TEMA DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE: DUE CASI A CONFRONTO

3.1 Il caso Craxi	75
3.2 Il caso Forlani	86
3.3 La Cassazione si divide sull'invito al pagamento	90

CAPITOLO IV:

IL RECENTE ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE RELATIVO ALL'ESTENSIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA ALLA FASE ESECUTIVA

4.1 Opposizione al pignoramento viziato dalla irrituale notifica del titolo esecutivo: riflessioni su tutela del contribuente	95
4.2 Sentenze recenti sul tema della giurisdizione in materia di pignoramento	108
4.3 Cassazione, SS. UU., Sentenza 21 marzo 2017, n. 13913	119

CAPITOLO V:

IL POTENZIALE RICORSO AI PRINCIPI CEDU PER IL SUPERAMENTO DELLE LACUNE DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO IN FASE ESECUTIVA.

5.1 La tutela del contribuente nella fase esecutiva: comparazione fra ordinamento interno e Convenzione europea dei diritti dell'uomo	135
5.1.1 Il diritto di "proprietà" e la nozione di "giusto processo": l'applicabilità alla fase esecutiva tributaria	137
5.1.2 Il caso Ravon "frantuma" le barriere esistenti fra principi CEDU e materia tributaria	141
Conclusioni	145
Bibliografia	155
Giurisprudenza	174

ABSTRACT

La seguente trattazione affronta criticamente una delle questioni maggiormente controverse in materia di giurisdizione delle Commissioni tributarie: l'impugnabilità di atti non tipizzati dal legislatore.

L'obiettivo è presentare un punto di vista diverso da quello della più recente e consolidata giurisprudenza e maggiormente aderente al tessuto normativo di riferimento. La metodologia d'analisi adottata, assumendo come imprescindibile riferimento l'apparato legislativo, ha fatto leva sui contributi dottrinali espressi in relazione alle pronunce di Cassazione e Commissioni tributarie. Inoltre, l'indagine condotta si è spinta al di fuori dei confini nazionali, con un'interessante comparazione fra precetti di matrice comunitaria e principi dell'ordinamento italiano, al fine di valutare l'opportunità di applicare i primi per colmare possibili carenze interne. Fondamentale altresì la disamina di provvedimenti atipici, anche appartenenti a fasi procedurali oltremodo differenti, come avvisi bonari, fatture Tares, Tosap, interpelli tributari ed estratto di ruolo. Successivamente, si è allargato il perimetro d'osservazione estendendo le riflessioni alla fase esattoriale, storicamente esclusa dalle competenze del giudice tributario, con un importante *focus* sul pignoramento non preceduto dalla regolare notifica dei titoli esecutivi. Infine, con l'ausilio di due casi significativi, il caso Craxi e il caso Forlani, aventi ad oggetto il tema dell'impugnabilità dell'invito al pagamento, è stato possibile fornire una fotografia della materia caratterizzata da profonde incertezze interpretative. La posizione assunta, in relazione alle pronunce risolutive espresse dagli Ermellini, è critica e auspica una rilettura maggiormente coerente con le volontà del legislatore.

INTRODUZIONE

Il presente lavoro affronta il tema della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, la cui evoluzione si presta a mettere in discussione i pilastri storici che sorreggono il contenzioso, tra questi l'impugnabilità di atti esplicitamente previsti dalla legge, con notevoli ripercussioni sul piano della tutela del contribuente.

L'obiettivo della trattazione è fornire una nuova chiave di lettura della materia che, seppur non sposi l'interpretazione giurisprudenziale affermatasi negli anni più recenti, risulti aderente al quadro normativo di riferimento.

L'allargamento del perimetro di azione del giudice speciale tributario ha instillato la convinzione che lo stesso potesse essere adito, dal ricorrente, anche attraverso l'opposizione a provvedimenti non tipizzati. Si tratta di una questione estremamente attuale, dibattuta tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, senza tuttavia registrare il raggiungimento di approdi unanimemente condivisi.

La metodologia impiegata è quella del ricorso alle pronunce più rilevanti ascrivibili a Commissioni Tributarie e Corte di Cassazione, come necessario riferimento per vagliare i differenti contributi espressi dalla dottrina; l'intersecarsi delle conclusioni maturate da giurisprudenza con le riflessioni di matrice dottrinale e con i principi normativi ha rappresentato l'approccio fondamentale per l'assunzione di una posizione critica sul tema. Inoltre, si è ricorso alla comparazione dei dettami dell'ordinamento tributario italiano con quelli europei al fine di ottenere maggiore consapevolezza di potenziali disallineamenti e stimare i vantaggi di una possibile convergenza.

La struttura del lavoro si articola in un primo capitolo dove si effettua un *excursus* storico dalla nascita delle Commissioni Tributarie al riconoscimento della giurisdizione esclusiva, segnata dalla sentenza della

Cassazione n.16776/2005. Si rimarca la natura necessariamente impugnatoria del processo tributario e ci si sofferma sul principio di tassatività ex art. 19 D.lgs. n.546/1992.

Nel secondo capitolo si evidenzia l'indirizzo giurisprudenziale in materia di impugnabilità di atti, con l'affermarsi dell'interpretazione estensiva che, facendo leva sui concetti di "assimilazione" ed "equiparazione", riconosce al contribuente la possibilità di opporsi ad atti dell'Amministrazione Finanziaria estranei all'elencazione legislativa ma di medesima natura autoritativa. Di seguito, si introduce il concetto di provvedimento "facoltativamente" impugnabile, frutto della "deregulation" dei giudici di Cassazione, che permette al ricorrente di impugnare anche meri atti, sprovvisti della tipica forma provvedimentoale, ma espressivi di una pretesa compiuta. Si analizzano differenti tipologie di atti, appartenenti a diverse fasi dell'*iter* procedurale come avvisi bonari, fatture Tares, Tosap, interPELLI tributari ed estratto di ruolo.

Il capitolo successivo affronta due casi emblematici, il caso Craxi e il caso Forlani, nei quali la giurisprudenza giunge a conclusioni diverse sul medesimo argomento: l'impugnabilità dell'invito al pagamento ex art. 212 del D.P.R. n.115/2002. Tali pronunce, a ben vedere, rappresentano la perfetta fotografia di una materia, l'opponibilità nei confronti di atti atipici, dove la giurisprudenza, principale responsabile degli attuali approdi, ha alimentato importanti incertezze interpretative.

Il quarto capitolo si sostanzia in una accurata disamina delle ripercussioni, in tema di tutela del contribuente, del riconoscimento al giudice tributario di giurisdizione in fase esecutiva. Si realizza un *focus* con riferimento al pignoramento non preceduto dalla necessaria notifica dei titoli esecutivi, che può essere considerata una delle fattispecie più controverse dell'anno corrente.

Infine, l'ultimo capitolo costituisce un allargamento dell'orizzonte di analisi in materia di fase esattoriale tributaria. La comparazione fra apparato normativo italiano e principi della Corte Europea dei Diritti dell'uomo (CEDU), con le opportune valutazioni circa la prevalenza dei precetti comunitari sulle leggi interne, si pone come obiettivo quello di ridurre al minimo potenziali vuoti di tutela a danno del contribuente.

Capitolo I

LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA: ASPETTI NORMATIVI E SISTEMATICI

1.1 La natura impugnatoria del processo tributario e il concetto di tassatività.

Il processo tributario, così come attualmente conosciuto nei suoi profili qualificanti, non è altro che il risultato di un'intensa opera riformatrice che affonda le sue radici nella seconda metà del XIX secolo.

Dalla istituzione, nel 1864¹, delle Commissioni tributarie quali organi di natura amministrativa, sono stati numerosi i cambiamenti introdotti dal legislatore. Esaminando l'evoluzione del processo tributario, una prima importante fase è stata segnata dal D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, *Revisione della disciplina del contenzioso tributario*; in merito la Corte Costituzionale con sentenze n. 287 del 1974² e n. 215 del 1976³ attribuiva natura giurisdizionale alle Commissioni tributarie. A seguire le successive riforme si caratterizzarono per il costante avvicinamento del processo tributario a quello civile e per l'attribuzione al giudice tributario di competenze progressivamente più estese. In tal senso, rispondenti a simili

¹ Legge 14 luglio 1864, n.1836.

² Corte Costituzionale, Sezione unica, 19 dicembre 1974, n. 287, in *Corte Costituzionale* - <http://www.cortecostituzionale.it/actionPronuncia.do>

Per approfondimenti si rimanda al passaggio di maggior rilievo della sentenza:

"[...] In definitiva la nuova legislazione - imponendo all'interprete di considerare giurisdizionale il procedimento che si svolge davanti alle nuove commissioni - esclude che, nell'interpretare la legislazione precedente, si possa attribuire alle vecchie commissioni natura semplicemente amministrativa. [...]"

³ Corte Costituzionale, Sezione unica, 15 luglio 1976, n. 215, in *Corte Costituzionale* - <http://www.cortecostituzionale.it/actionPronuncia.do>

esigenze appaiono i D.lgs. nn. 545/546⁴ emanati nel 1992. L'art.1 primo comma, D.lgs. n. 546⁵ riconosce quali organi della giurisdizione tributaria le Commissioni Tributarie provinciali e le Commissioni Tributarie regionali. Differenti appaiono le competenze delle Commissioni; le Commissioni Provinciali, con sede in ogni capoluogo di provincia, esercitano i propri poteri nell'ambito della provincia, invece le Commissioni Regionali, con sede nel capoluogo di regione, esercitano la propria attività avverso le sentenze delle Commissioni Provinciali site nelle medesime regioni. Con riferimento alle casistiche per le quali il suddetto decreto non fornisca risoluzione si rimanda al codice di procedura civile sulla base di un criterio di compatibilità delle norme dello stesso con la caratterizzazione del processo tributario⁶.

Esaminando, ora, le materie rientranti nell'alveo della giurisdizione tributaria si verifica un sensibile allargamento delle competenze rispetto al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.⁷

⁴ D.lgs. 31 dicembre 1992, n.545, *Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.*

D.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, *Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413.*

⁵ Art.1 D.lgs. 546/1992, *Gli organi della giurisdizione tributaria.*

⁶ Art.1 D.lgs. 546/1992 comma 2: "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile".

⁷ D.P.R. 26 ottobre 1972, n.636, Capo I sezione I art. 1, *Controversie devolute alle commissioni tributarie*: "Le commissioni tributarie di cui al regio decreto legge 7 agosto 1936, n. 1639, convertito nella legge 7 giugno 1937, n. 1016 e successive modificazioni, sono riordinate in: commissioni tributarie di primo grado; commissioni tributarie di secondo grado; commissione tributaria centrale. Appartengono alla competenza delle commissioni tributarie le controversie in materia di:

- a) imposta sul reddito delle persone fisiche;
- b) imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- c) imposta locale sui redditi;

Infatti, l'art. 2 del D.lgs. n. 546/1992 così recita:

“1. Sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti:

- a. le imposte sui redditi;
- b. l'imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, ed i casi in cui l'imposta è riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli;
- c. l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili;
- d. l'imposta di registro;
- e. l'imposta sulle successioni e donazioni;
- f. le imposte ipotecaria e catastale;
- g. l'imposta sulle assicurazioni;
- g-bis il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi;
- h. i tributi comunali e locali;
- i. ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie.

d) imposta sul valore aggiunto, salvo il disposto dell'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, nonché il disposto della nota al n. 1 della parte III della tabella A allegata al decreto stesso nei casi in cui la imposta sia riscossa unitariamente all'imposta sugli spettacoli;

e) imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili;

f) imposta di registro;

g) imposta sulle successioni e donazioni;

h) imposte ipotecarie;

i) imposta sulle assicurazioni;

i-bis) tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi Appartengono, altresì, alla competenza delle suddette commissioni le controversie promosse da singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, la estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”.

2. Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1.

3. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.⁸

Stante la ridefinizione del perimetro d'azione delle Commissioni tributarie, viene altresì riconosciuta natura necessariamente impugnatoria al contenzioso tributario.⁹ A tal proposito, si sottolinea come quest'ultimo si fondi sull'impugnazione dei provvedimenti impositivi *stricto sensu*, (ovvero aventi ad oggetto l'*an* e il *quantum debeatur*) emanati da parte della Amministrazione Finanziaria, in osservanza della normativa prevista agli art. 18¹⁰ e 20¹¹ del suddetto decreto. Il contribuente non ha, dunque, la possibilità di agire preventivamente con azioni di mero accertamento in assenza di un atto impugnabile regolarmente confezionato da un ufficio dell'Amministrazione Finanziaria; altresì il ricorrente non può rivolgersi al giudice per fatti estranei all'atto impugnato; e l'Amministrazione

⁸ Art. 2 D.lgs. n.546/1992, *Oggetto della giurisdizione tributaria*.

⁹ Il sistema è illustrato da AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di Tesaurò F., Torino, 1998; Turchi A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003; Tesaurò F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009 e Basilavecchia M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009. Si veda inoltre, *Codice commentato del processo tributario*, a cura di Tesaurò F., Torino, 2011.

¹⁰ Art. 18 D.lgs. n.546/1992, *Il ricorso*.

¹¹ Art. 20 D.lgs. n.546/1992, *Proposizione del ricorso*.

Finanziaria costituendosi in giudizio non può fondare la propria difesa su ragioni giuridiche differenti da quelle relative all'atto impugnato¹². Come si evince da quanto sopra, al fine dell'instaurarsi del contenzioso tributario è necessaria la sussistenza di due condizioni: l'esistenza di un atto impositivo e l'impugnazione da parte del contribuente.

1.1.1 Atti autonomamente impugnabili, atti ad impugnazione differita e atti non impugnabili.

Al fine di tracciare con chiarezza i confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie, il legislatore ha previsto con l'art.19¹³ D.lgs. n. 546/1992, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, gli atti impositivi che il ricorrente ha il potere di impugnare.

“Il ricorso può essere proposto avverso:

- 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'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n.602, e successive modificazioni;

¹² Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, IX ed., Torino, 2006, p. 369.

¹³ “L'elenco di atti indicati nell' art. 19 D.lgs. 546/92 è stato inteso quale selezione di ipotesi di "crisi di cooperazione", tra amministrazione e contribuente, sufficientemente qualificate da giustificare e meritare, esse sole, l'intervento del giudice, nel rispetto della ideale celerità e speditezza dell'azione dell'amministrazione finanziaria”, Basilavecchia M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 29.

- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 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 prevede l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.”¹⁴

Il terzo comma del suddetto art. 19 precisa che si definiscono non “autonomamente impugnabili” gli atti diversi da quelli menzionati. In tal caso qualora l'atto non autonomamente impugnabile sia considerato lesivo della posizione soggettiva del contribuente, lo stesso dovrà attendere che l'amministrazione notifichi un atto autonomamente impugnabile, nei confronti del quale il primo si pone come presupposto o pregiudiziale, per poi ricorrere contro entrambi. A tal riguardo è da richiamare l'orientamento espresso da parte della dottrina¹⁵, secondo cui gli atti non appartenenti all'alveo dell'art. 19 e comunque espressione di una pretesa tributaria definita e compiuta possono etichettarsi come “atti ad impugnazione differita”. D'altronde “gli artt. 24 e 113 Cost., non impongono una correlazione tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia, sempre che il legislatore osservi il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della

¹⁴ Art. 19 D.lgs. n. 546/1992.

¹⁵ Tra gli altri, si veda Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, vol. I, XI ed., Torino, 2011, pagg. 352-353.

piena attuazione della garanzia stabilita dalle suddette norme costituzionali”¹⁶. Soffermandoci ancora sull’art. 19 comma 3, ultimo periodo, “La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto notificato, ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo”¹⁷ costituisce, a ben vedere, una deroga (condizionata) rispetto alla prima parte del medesimo articolo in commento che recita “Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri”¹⁸, ammettendosi così attraverso l’impugnazione del successivo notificato di fare valere i vizi di un atto precedente e differente. Si aggiunga altresì la considerazione che

¹⁶ Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario - Parte Generale*, vol. I, XI ed., Torino, 2011, pag. 353, Nota 37. (Corte Cost., 23 novembre 1993, n.406).

¹⁷ Art. 19 comma 3 D.lgs. 546/1992. Tale formulazione normativa è stata aspramente criticata in dottrina. Infatti, Russo P., *Manuale di diritto tributario - Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 120 la etichetta come disposizione dal contenuto oscuro. Ancora, Giovannini A., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA. VV., *Il processo tributario, in Giurispr. Sist. di dir. Trib.*, 1999. pag. 403 rileva che “per poco che si rifletta, riesce evidente la contraddizione insita nella proposizione: si considerano impugnabili, unitamente a quelli notificati, atti adottati in precedenza ma non notificati, ossia, senza inutili giri di parole e per essere chiari, atti che difettano di un requisito imprescindibile per la loro esistenza e contestabilità: la notificazione, per l’appunto”; anche Glendi C., *Impugnazione dell’atto presupposto non notificato cumulativamente all’atto consequenziale ritualmente notificato*, in *Riv. Giur. Trib.*, 1999, pag. 353 la descrive come “una norma disgraziata frutto di approssimazione e di sottocultura di formazione a livello parlamentare”.

¹⁸ Art. 19 comma 3 D.lgs. 546/1992. Su tale aspetto Giovannini A. ritiene che i provvedimenti possano essere impugnati sulla base dei vizi che presentano, ergo, qualora il contribuente lasciasse spirare il termine per l’impugnazione, stabilito con l’art. 21 comma 1, non potrebbe in alcun modo opporsi contro detti rischi neanche attraverso l’impugnazione di provvedimenti successivi. Su tale aspetto Muscarà S., *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 10/1994 pag. 1512, rileva che “l’effetto dell’inciso ‘solo per vizi propri’ è quello di isolare, quanto ai motivi proponibili, gli atti (autonomamente) impugnabili consentendo al contribuente esclusivamente la rilevazione dei vizi concernenti il procedimento di formazione e/o il contenuto (sostanziale) dello specifico atto impugnato. In definitiva, l’oggetto del giudizio risulterà costituito tout court dal contenuto dell’atto dell’Amministrazione finanziaria mentre il contribuente, da parte sua, potrà fare valere solo fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa esercitata; il che provoca, nel senso precisato, una discutibile (ed ulteriore rispetto a quella determinata dalla riforma del 1981) contrazione della tutela del contribuente in materia tributaria”.

l'opposizione da parte del contribuente a entrambi i provvedimenti costituisce per il medesimo una facoltà e mai un obbligo¹⁹.

Spesso, risulta tuttavia difficoltoso riuscire a distinguere nettamente un atto ad impugnazione differita da un atto non impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie perché emerge un giudizio di discrezionalità con riferimento alla presunta capacità del provvedimento di produrre effetti giuridicamente lesivi della sfera del contribuente. L'elencazione dell'art. 19 D.lgs. n. 546/1992 crea sostanzialmente una tripartizione di provvedimenti: atti autonomamente impugnabili, atti ad impugnazione differita e atti non impugnabili. All'interno dell'ultima "classe" la dottrina e la giurisprudenza fanno confluire tutti quegli atti che non sono suscettibili di incidere sulla posizione soggettiva del contribuente. Pertanto, alla luce della normativa oggetto di analisi, non risultano contestabili da parte del contribuente provvedimenti interni dell'Amministrazione Finanziaria, quali inviti di pagamento, circolari e similari che sono espressione della funzione consultiva riconosciuta alla stessa, come parimenti non impugnabili risultano i provvedimenti confermativi o esecutivi.

Da sottolineare, inoltre, il concetto di tassatività²⁰ che sembra permeare l'elencazione effettuata da parte del legislatore all'art. 19 D.lgs. 546/1992. In tal senso autorevole dottrina sottolinea come l'assetto della norma non appare lasciare dubbi sulla questione²¹.

¹⁹ Cfr. Corte di Cassazione SS. UU. n.16412/2007.

²⁰ Sul concetto di predeterminazione normativa degli atti impugnabili si vedano tra gli altri, Muscarà S., *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso tributario e prospettive di riforma*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1506; Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 625; Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 50; Tesauro F., *Processo tributario*, in *Digesto comm.*, Torino, 1995, XI, 345; Basilavecchia M., *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*, in *Giur. Trib.*, 1996, 229.

²¹ Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario - Parte Generale, vol. I, XI ed.*, Torino, 2011, pag. 351, Nota 31: "L'enumerazione legislativa è tassativa perché il legislatore, nell'art. 19, dopo la formula introduttiva, che è già indicativa in tal senso («Il ricorso può essere proposto contro...»), dispone poi espressamente che «Gli atti diversi da quelli indicati non

1.1.2 Estensione delle competenze del giudice tributario: normativa, dottrina e profili costituzionali.

Un'altra importante tappa nello sviluppo del processo tributario vede come protagonista la legge 28 dicembre 2001, n.448, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002)*, che, in continuità ai provvedimenti immediatamente antecedenti, ha allargato la latitudine delle competenze del giudice tributario. In particolare, l'art. 12²² secondo comma ha ridisegnato il contenuto dell'art. 2, primo comma del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546:

“1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata²³ 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.

sono impugnabili autonomamente»). Cfr. F. Tesauro, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2997, 9”.

²² Art. 12 L. 448/2001, *Interventi per l'ulteriore potenziamento della giustizia tributaria*.

²³ Si veda Cass., Sez. un., 8 maggio 2007 n.11082. Infatti l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, pure nella sua più recente formulazione non avvolge nel perimetro della giurisdizione del giudice tributario solamente le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, né questo precetto pare essere scalfito dall'art. 35, comma 26- quinquies del D.L. n. 223 del 2006 che inserendo nell'elenco degli atti impugnabili l'iscrizione di ipoteca sugli immobili e il fermo dei beni mobili registrati si è semplicemente limitato ad “avvolgere” atti che precedono l'esecuzione forzata in senso stretto.

2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio".²⁴

Con la legge n.448/2001 si deve dar risalto alla nozione di tributo²⁵, andando al di là della forma (*nomen iuris*) del provvedimento ma soffermandosi sul contenuto impositivo o meno dello stesso. In particolare, al fine di fornire la definizione di tributo, la dottrina ricostruendo l'orientamento della Cassazione afferma: "In particolare,

²⁴ Art. 12 L. 448/2001.

²⁵ Con riferimento alla nozione di tributo e per una rassegna dei più rilevanti orientamenti rintracciabili in dottrina, si vedano Fichera, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, n.4/2007, pagg. 1059 e seguenti; Giannini M. S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. Dir. Fin.*, I, 1957 pagg. 3 e seguenti; Giannini M. S., *Ancora in tema di prezzo e di tassa*, in *Giur. Cost.*, 1962, 680; Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932; Giannini A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pagg. 1 e seguenti; Micheli, *Prestazioni imposte, sconto dei medicinali, capacità contributiva e sostituzione tributaria*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1973, II pagg. 121 e seguenti; Fedele, *La tassa*, Siena, 1974; Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pagg. 10 e seguenti; Viotto, *Tributo*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. comm.*, Torino, 1999, XVI, pagg. 22; Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000; De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, pagg. 10 e seguenti; Fransoni, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pagg. 123 e seguenti; Ingrosso, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pagg. 137 e seguenti.

secondo la Consulta, si è in presenza di un tributo quando ricorrono tre elementi, vale a dire:

1. La doverosità della prestazione patrimoniale imposta;
2. La mancanza di un rapporto sinallagmatico tra la parte pubblica e privata;
3. L'esistenza di un collegamento della prestazione imposta alla spesa pubblica, senza che vi sia un nesso diretto fra servizio ed entità del prelievo²⁶.

Se dalla definizione di tributo si riflette sulla rilevanza del passaggio normativo, gli interpreti sul punto ritengono: "sono venuti meno i cosiddetti limiti esterni della giurisdizione tributaria, una volta individuabili nei tributi tassativamente elencati dal previgente art. 2 D.lgs. n. 546/1992. Se ne trae, di norma, la conclusione, certamente fondata, che abolita ogni forma di tassatività, la giurisdizione si riferisce oggi, appunto, come già anticipato, ad ogni genere di contribuzione imposta dalla legge, nel senso prima indicato, anche indipendentemente dalla presenza o meno di un servizio di qualsiasi natura reso dall'Ente titolare o beneficiario al contribuente. Né occorre precisare che la formulazione varata appare certamente idonea a ricomprendere nella competenza della Commissione anche ogni altro nuovo tributo, in futuro eventualmente istituito, senza alcun bisogno di altre precisazioni, e senza che ciò coinvolga il principio del divieto di specialità del giudice, così come si è già puntualizzato"²⁷. Alla luce della nuova formulazione legislativa, il filone dottrinale menzionato considera venuta meno la caratterizzazione "tassativa" dell'elencazione di cui all'art. 19 D.lgs. n. 546/1992; l'apparato normativo disegnato *ad hoc* dal legislatore sarebbe incline ad avvolgere l'intera materia tributaria,

²⁶ Tra gli altri si veda il contributo di Galante A., *La Cassazione conferma l'impugnabilità delle fatture TIA*, in *Azienditalia - Fin. E Trib.*, 2011, 4 (commento alla normativa).

²⁷ Fortuna E., *Gli attuali confini della giurisdizione tributaria*, *Riv. dir. trib.*, 2003, 1, 11.

prescindendo dal nome giuridico dei singoli atti, basandosi esclusivamente su un giudizio sostanziale connesso alla natura del provvedimento. Tuttavia, come si evince dalla riflessione in oggetto, l'allargamento della giurisdizione delle Commissioni Tributarie è un tema di cui si è ulteriormente discusso sotto il profilo della legittimità costituzionale con riferimento alla possibile violazione dell'art. 102 della Costituzione²⁸. Sul punto alcuni autori si esprimono favorevolmente, ovvero ritengono l'evoluzione legislativa non lesiva del principio costituzionale segnalato: "non si è dubitato della legittimità costituzionale della innovazione per una possibile violazione dell'art.102 della Costituzione, che fa divieto di istituzione di giudici speciali, nel solco della precedente giurisprudenza del Giudice delle leggi. Posta di fronte al problema dell'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie a seguito della riforma del '92, la Corte Costituzionale, con ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998, ebbe a dichiarare manifestamente infondata la questione, atteso che la modifica mediante ampliamento della competenza delle Commissioni tributarie non valeva a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, essendo rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria e aggiornata con la previsione di imposte locali in aggiunta a quelle statali e con l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile. La Corte, nel ribadire che le attuali Commissioni tributarie sono il risultato di quel processo di revisione previsto dalla VI disposizione

²⁸ Art. 102 della Costituzione: "Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura".

transitoria per i giudici speciali preesistenti alla Costituzione, ha ritenuto, dunque, che fosse legittimo l'ampliamento della giurisdizione, purché si rimanesse nell'ambito della materia tributaria, sì da non snaturare l'oggetto della cognizione di detti organi"²⁹. Orientamento favorevole che viene sostenuto da coloro che considerano l'apparato normativo preesistente alla L. 2001 carente di logica e razionalità, necessitandosi invero un cambiamento che superi "le resistenze di ordine costituzionale, ormai storicamente datate e prive di ragion d'essere ed incentrate sull'art. 102 della Costituzione che vieta l'istituzione di giudici speciali nuovi, quale si sarebbe verificata, secondo l'opinione di alcuni, con l'estensione a nuovi tributi della sfera di giurisdizione attribuita a un giudice speciale ancorché già esistente al momento dell'entrata in vigore della costituzione repubblicana"³⁰. Diversamente, sul punto, un'altra parte della dottrina³¹ esprime scetticismo contestando la formulazione dai caratteri vagheggianti della sopradetta norma, che così confezionata rimetterebbe ad un giudizio discrezionale, essenzialmente basato sulla valutazione relativa alla natura dell'atto, l'ammissibilità dello stesso ad essere oggetto di opposizione di fronte al giudice tributario, minacciando sensibilmente l'osservanza dell'art. 102 della Costituzione.

Analizzando adesso il contenuto dell'art. 12 comma 2 della L. n.448/2001 e contrapponendolo alla formulazione previgente dell'art. 2 del D.lgs. n. 546/1992 si nota che al fine di definire i confini della giurisdizione tributaria non si faccia più riferimento ad una elencazione predeterminata di tributi quanto piuttosto si utilizzi l'etichetta "tributi di ogni genere e

²⁹ Sepe E. A., *I nuovi approdi della giurisdizione tributaria*, in *Fisco*, 2007, 25 – parte 1, 3624 (nota a sentenza)

³⁰ Russo P., *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, pag. 416.

³¹ Tesauro F., *Con i nuovi compiti non sarà facile ripartire*, in *Il Sole – 24 Ore* del 7 febbraio 2002.

specie", rendendo giustificabile ritenere di carattere generale³² la giurisdizione tributaria. La locuzione usata dal legislatore appare richiamare quella pressoché analoga, tutt'altro che specifica, di "imposte e tasse" rinvenibile all'art. 9³³ comma 2 del codice di procedura civile. Essendovi comunque in dottrina dibattito in relazione alla definizione di tributo, la formulazione della norma ha creato un "limbo" con riferimento a provvedimenti che possono o meno essere ricompresi all'interno di tale categoria³⁴.

³² In merito al concetto di giurisdizione generale tributaria si vedano Fiorentini S., *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2008; Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 117; Cipolla, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.* 2/2003, pag. 463; Cantillo, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 803. Etichetta differente quella usata da Muscarà S., *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 33, che parla di giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie; stessa definizione usata da Sandulli, *La tutela dei diritti dalla giurisdizione esclusiva alla giurisdizione per materia*, Milano, 2004.

³³ Art. 9 c.p.c., *Competenza del tribunale*, "Il tribunale è competente per tutte le cause che non sono di competenza di altro giudice. Il tribunale è altresì esclusivamente competente per le cause in materia di imposte e tasse, per quelle relative allo stato e alla capacità delle persone e ai diritti onorifici, per la querela di falso, per l'esecuzione forzata e, in generale, per ogni causa di valore indeterminabile."

³⁴ E' attribuita la competenza al giudice ordinario per le materie relative a: Diritti aeroportuali (Cass., sez. un., 25 settembre 2007, n. 379); Contributi INPS (Cass., sez. un., 8 febbraio 2008, n. 3001); Canone per l'erogazione dell'acqua potabile (Cass., sez. un., 4 aprile 2008, n. 8741; Cass., sez. un., 16 maggio 2008, n. 12375); Rimborso fornitura gas (Cass., sez. un., 4 febbraio 2008, n. 2509); Risarcimento danno (Cass., sez. un., 4 gennaio 2007, n. 15; Cass., sez. un., 29 aprile 2008, n. 10826); Rimborso fideiussioni (Trib. Trieste, 28 dicembre 2007, n. 1443).

D'altra parte, sono state considerate rientranti nell'oggetto della giurisdizione tributaria le controversie in materia di: COSAP - Canone per l'occupazione permanente di spazi ed aeree pubbliche (Cass., sez. un., 14 dicembre 2006, n. 1611); Sanzioni per l'utilizzo di un dipendente Inail senza l'autorizzazione dell'ente pubblico di appartenenza (Cass., sez. un., 12 ottobre 2006, n. 3182; Cass., sez. un., 13 novembre 2007, n. 13902); Sanzioni per l'impiego di lavoratori non registrati nelle relative scritture obbligatorie - c.d. lavoro nero - (Cass., sez. un., 12 gennaio 2006, n. 2888; Cass., sez. un., 11 febbraio 2008, n. 3171; Cass., sez. un., 27 marzo 2008, n. 7931); TIA - Tariffa d'igiene ambientale (Cass., sez. un., 2 febbraio 2006, n. 4895; Cass., sez. un., 9 agosto 2007, n. 17526; Cass., sez. un., 8 aprile 2010, n. 8313); SSN - contributo sanitario nazionale (Cass., sez. un., 9 gennaio 2006, n. 123; Cass., sez. un., 12 febbraio 2008, n. 5908; Cass., sez. un., 2 aprile 2008, nn. 8463 e 8472; Cass., sez. un., 6 febbraio 2009, n. 2871); VIA -

Il successivo intervento del legislatore che ha dato luce alla configurazione attuale del processo tributario è la cosiddetta Legge Finanziaria 2006³⁵. In particolare, ciò che preme rilevare sono le ulteriori modificazioni apportate all'art. 2 D.lgs. n.546/1992 primo comma, con l'aggiunta della locuzione "comunque denominati" dopo le parole "tributi di ogni genere e specie"³⁶.

valutazione di impatto ambientale (Cass., sez. un., 3 aprile 2007, nn. 8955 e 8956); Fermo di beni mobili registrati (Cass., sez. un., 5 giugno 2008, n. 14831; Cass., sez. un., 20 novembre 2007, n. 24010); Ingiunzione di pagamento di tributi locali eseguita dalla società cessionaria (Cass., sez. un., 31 marzo 2008, n. 8273); Contestazione, da parte del contribuente, della legittimità dell'avviso di mora (Cass., sez. un., 23 maggio 2008, n. 13357); Canone per il servizio di depurazione delle acque reflue (Cass., sez. un., 10 luglio 2008, n. 19130; Cass., sez. un., 4 aprile 2008, n. 8741; Cass., sez. un., 16 maggio 2008, n. 12375; Cass., sez. un., 25 luglio 2008, n. 20501); Controversie tra sostituto d'imposta e sostituito (Cass., sez. un., 2 luglio 2008, n. 1804); Contributi imposti ai proprietari dai Consorzi di Bonifica (Cass., sez. un., 3 gennaio 2005, n. 56; Cass., sez. un., 22 ottobre 2007, n. 22116); Diritti Camerali (Cass., sez. un., 24 giugno 2005, n. 13549; Cass., sez. un., 23 aprile 2008, n. 10469); Atti Neutri (Cass., sez. un., 18 dicembre 2007, n. 3171); Impugnabilità decreto di revoca della rateazione del pagamento degli importi iscritti a ruolo (Comm. trib. prov. Reggio Emilia; 11 dicembre 2007, n. 560; T.a.r. Friuli Venezia Giulia, sez. I, 28 agosto 2008, n. 452); Tasse Automobilistiche (Cass., sez. un., 23 maggio 2008, n. 13359); Cartelle di pagamento per somme dovute a titolo di sanzione per infrazioni valutarie (Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7399; Cass., sez. un., 20 ottobre 2006, n. 22514; Cass., sez. un., 8 febbraio 2008, n. 3001); Sanzioni irrogate in seguito a furto di energia elettrica (Cass., sez. un., 5 giugno 2008, n. 14827); CIMP - Canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (Cass., sez. un., 8 maggio 2009, n. 141); Bollettino SIAE (Cass., sez. un., 26 gennaio 2011, n. 1780); Quote d'iscrizione agli albi professionali (Cass., sez. un., 26 gennaio 2011, n. 1782); Diniego di istanza di rateazione di un debito avente natura tributaria (Cass., sez. un., 14 marzo 2011, n. 5928); Fermo auto (Cass., sez. un., 2 agosto 2011, n. 16858). Contributo unificato per le spese degli atti giudiziari (Cass., sez. un., 5 maggio 2011, n. 9840).

³⁵ D. L. 30 settembre 2005.

³⁶ Art. 2 D.lgs. n. 546/1992:

"1. Sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti:

- a) le imposte sui redditi;
- b) l'imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed i casi in cui l'imposta è riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli;
- c) l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili;
- d) l'imposta di registro;

Così alla giurisdizione tributaria saranno rimesse le controversie aventi ad oggetto atti che, al di là del *nomen iuris*, concernono il rapporto tributario. Ciò è giustificato dal fatto che, l'evoluzione legislativa potrebbe determinare l'introduzione di nuove "etichette" e pertanto non bisogna soffermarsi sulla denominazione, quanto piuttosto necessita operarsi un rimando del provvedimento in esame alla categoria dei tributi.

Anche il secondo comma dell'articolo è stato oggetto di integrazione da parte del legislatore:

"Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche³⁷ previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue³⁸ e per lo smaltimento dei rifiuti urbani³⁹, nonché le

-
- e) l'imposta sulle successioni e donazioni;
 - f) le imposte ipotecaria e catastale;
 - g) l'imposta sulle assicurazioni;
 - g-bis) il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi;
 - h) i tributi comunali e locali;
 - i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie.

2. Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1.

3. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale."

³⁷ Disciplinato all'art. 64 del D. Lgs. n.446/1997, *Disposizioni finali e transitorie*, si tratta del cel Cosap.

³⁸ Il canone in oggetto (anche più propriamente definito "quota di tariffa" è relativo al servizio di pubblica fognatura e depurazione) è disciplinato all'art. 14 della L. n.36/1994,

controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni".⁴⁰

Approfondendo il tema introdotto dalla locuzione "comunque denominati", a giudizio di parte della dottrina è possibile ravvisare una duplice interpretazione: "in primo luogo appare evidente in questa specificazione l'intenzione del legislatore di attrarre nell'ambito della giurisdizione tributaria tutte quelle forme di imposizione nelle quali manca formalmente la qualificazione di tributo. L'inciso, dunque, sembra far prevalere il dato sostanziale che caratterizza la tipologia di prestazione imposta su una possibile limitazione derivante dal lato letterale-formale. In secondo luogo quel "comunque denominati" potrebbe aver avuto nell'ottica del legislatore una funzione meramente prospettica. Invero non si può dimenticare l'avvento del federalismo fiscale, e la conseguente potestà di istituire tributi da parte degli enti locali; ciò potrebbe comportare l'attribuzione a delle vere e proprie prestazioni imposte un *nomen* che erroneamente potrebbe ingenerare confusione nella individuazione della giurisdizione di appartenenza"⁴¹. Gli autori giustificano la vagheggiante formulazione normativa adottata dal legislatore, rintracciando nel federalismo fiscale e nella volontà di evitare la definizione di confini rigidi (in presenza di

(conosciuta come Legge Galli) e ha sostituito il previgente canone (di fognatura e depurazione) previsto dalla L. n. 319 del 1976 (detta Legge Merli). La Cassazione con pronuncia n.96/2005 ha ritenuto il servizio in questione, servizio pubblico che gli enti gestori devono necessariamente istituire e garantire per legge; il canone sarà pertanto previsto anche allorché il servizio non sia utilizzato e indipendentemente dall'allacciamento della specifica utenza all'impianto di pubblica fognatura e depurazione.

³⁹ Si tratta della Tariffa Ronchi, istituita dal D. Lgs. n.22/1997 con l'obiettivo di subentrare alla previgente Tarsu, disciplinata dal D. Lgs. n.507/1993 e che a sua volta, verrà rimpiazzata dalla tariffa integrale ambientale, disciplinata all'art. 238 del D. Lgs. n. 152/2006.

⁴⁰ Canone, la cui disciplina è contenuta all'art. 62 del D. Lgs. n. 446/1997. Tale canone ha sostituito l'imposta comunale sulla pubblicità, prevista agli artt. 3 e 4 del D. Lgs. 15 dicembre 1993, n. 507.

⁴¹ Perrone L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Tributaria*, 2006, 3, 707 (Dottrina).

provvedimenti non formalmente rientranti fra i tributi), le principali ragioni di tale assetto.

A ben vedere stante il quadro legislativo tratteggiato, occorre valutare quali siano gli atti che rimangono al di fuori della competenza delle Commissioni tributarie per via della loro carenza di caratterizzazione tributaria:

“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”⁴².

Data l'evoluzione nel concetto di giurisdizione delle Commissioni tributarie, si pone adesso il problema di comprendere come il suddetto allargamento si concili con la tassatività delle ipotesi impugnatorie sancite dall'art. 19 D.lgs. n. 546/1992. Infatti, se da un lato la volontà appare ben chiara e rivolta al riconoscimento al giudice tributario dell'intera materia connessa ai tributi, dall'altro ci si scontra con l'esistenza dell'art.19, il quale non è stato, a livello legislativo, in alcun modo modificato. Secondo autorevole dottrina⁴³ l'elencazione dell'art. 19 sarebbe esemplificativa di situazioni di

⁴² Art. 2 D.lgs. n. 546/1992 come modificato dalla Legge Finanziaria del 2005.

⁴³ Si veda sul punto, Russo P., *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, Milano, 2005, 103; non si allontana dalla riflessione espressa Glendi C., *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 476, secondo il quale "questa predeterminazione normativa, sancita dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, sta propriamente a significare che, nell'ampia congerie di atti attraverso i quali si realizza il prelievo, è demandata al legislatore, non al giudice, di figurare quali debbano essere quelli a fronte dei quali viene aperto il varco al controllo giurisdizionale, da richiedere entro termini decadenziali, in modo da evitare che, altrimenti, mediante un disordinato accesso alla giurisdizione su ogni atto potenzialmente idoneo a ledere una situazione soggettiva del contribuente, l'organizzazione del prelievo venga resa particolarmente difficoltosa per l'ente impositore, ferma restando la comunque garantita pienezza del vaglio giurisdizionale, ben potendo, con l'impugnativa degli atti autonomamente impugnabili, dedursi tutti i vizi degli atti non autonomamente

“crisi di cooperazione” e pertanto, non si potrebbe non ammettere l’impugnabilità di altri provvedimenti che, pur non comparando esplicitamente, siano rappresentativi di differenti crisi di cooperazione. Si sono inoltre fatti largo orientamenti incitanti all’abrogazione dell’art. 19, che rimarcano come l’estensione della giurisdizione delle Commissioni Tributarie non sia semplicemente un segnale ma una profonda crepa del principio di tassatività espresso dall’articolo in questione; a costoro, si oppongono i sostenitori della rilevanza giuridica dell’art. 19, i quali basano la propria riflessione sulla ratio che ha ispirato la volontà del legislatore con la sua introduzione, proponendone una lettura innovativa. Infatti, l’art. 19 non rappresenterebbe un mero elenco di specifici atti impugnabili, ma essenzialmente un novero di “situazioni-tipo”, pertanto in tale ordine di idee sarà possibile opporsi contro provvedimenti, che prescindendo dal nome giuridico, siano suscettibili di esprimere una pretesa, che il contribuente ritenga di contestare. Si tratterebbe, in verità, di un’interpretazione che travalicherebbe la semplice visione “estensiva” abbracciando la analogia. Alla luce di questa visione, la tassatività sancita dall’art. 19 non verrebbe meno in ragione di un’interpretazione analogica della norma.

1.2 Cassazione, SS. UU., Sentenza 9 giugno 2005, n.16776: il diniego di autotutela apre le porte all’impugnabilità di atti atipici.

La pronuncia della Cassazione, SS. UU. 9 giugno 2005 – 10 agosto 2005, n.16776, per la portata innovativa che la caratterizza, ha costituito e costituisce tutt’oggi una delle “pietre miliari” più rilevanti nell’evoluzione del processo tributario. Questa sentenza si inserisce all’interno di un

impugnabili posti in essere nel segmento dell’azione di prelievo culminante con il provvedimento autonomamente impugnato”.

quadro normativo favorevole all'allargamento⁴⁴ della giurisdizione delle Commissioni Tributarie. In questa ottica, i magistrati delle Sezioni Unite hanno rimesso al giudice tributario il *decisum* in tema di diniego di autotutela⁴⁵. In particolare, l'Amministrazione, in via di autotutela⁴⁶,

⁴⁴ Russo P., *L'ampliamento della giurisprudenza tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1551; G. Tabet, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 21. Contro l'allargamento si pone Muscarà S., in *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n.10/1994, pag.1508.

⁴⁵ Si vedano in dottrina Capolupo S., *Definitivamente chiarita l'impugnazione del diniego di autotutela*, in *il fisco* n. 29/2009, fascicolo n.1, pag. 4780; Gemino L., *Cass., SS. UU., n.2870/2009 e n. 9669/2009 - Diniego di autotutela e giudicato* - in *il fisco* n.24/2009, fascicolo n.1, pag. 3932; Di Marino M. - Iorio A., *Cass., SS. UU., n. 9669 del 23 aprile 2009 - Impugnazione del diniego di autotutela dinanzi al giudice tributario*, in *il fisco* n.20/2009, fascicolo n.2, pag. 3315; Azzoni V., *L'ultima parola delle Sezioni Unite in materia di autotutela. Prime riflessioni.*, in *il fisco* n. 8 /2009, fascicolo n.2, pag. 1274.

Favorevoli al riconoscimento della competenza in materia di diniego di autotutela in capo alle Commissioni tributarie: T.a.r. Campania, 8 aprile 2005, n. 529; T.a.r. Campania, 16 ottobre 2003, n. 12816, in *Foro amm.* - Tar, 2003, 3028; T.a.r. Emilia - Romagna, sez. I, ord. 28 gennaio 2005, n. 114, in *Fisco*, 2005, 4974, con scetticismo espresso da Cappello C. e Bellino L.; Tribunale regionale giustizia amministrativa Trentino Alto Adige, sentenza n. 273 del 14 luglio 2003, in *Fisco*, 2003, 6807, commentata da Leone D.; Comm. trib. reg. Lazio, 23 febbraio 1998, retro, 1998, II, 1395 con commento di Caumont Caimi C., sulla doverosità di motivazioni in materia di diniego di autotutela stante giudicato sfavorevole al contribuente. In senso contrario, a favore della giurisdizione del giudice amministrativo, cfr. Consiglio di Giustizia Amministrativa Regione Sicilia, 17 marzo 2005, in *Foro amm.* - C.d.S., 2005, 925 con commento di Corsaro A., *L'esercizio dell'autotutela tributaria su istanza di parte e la giurisdizione della magistratura amministrativa*; T.a.r. Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767 in *Foro it.*, 2001, 27, con nota di Cascia M. F..

⁴⁶ Si rimanda alla riflessione espressa da Glendi C., *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 476 a cui giudizio "l'autonoma impugnabilità del diniego di autotutela, caratterizzato dalla tipicità del proprio oggetto, va dunque riconosciuta rapportando l'accogliente apertura dell'art. 19, 1° comma, lett. i) del d.lgs. n. 546 del 1992 alla disciplina positiva dell'autotutela tributaria contenuta nell'art. 2- quater del d.l. 30 settembre 1994, n. 564 (conv. con modif. in l. 30 novembre 1994, n. 656) e nel d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, dove si rinvencono, a ben vedere, segni sufficienti di una voluntas legislativa nel senso della prefigurata impugnabilità dei provvedimenti con i quali si conclude il procedimento di autotutela (cfr. ad es. quanto statuito nella parte finale del comma 1- quinquies dell'art. 2- quater del decreto-legge citato, aggiunto dall'art. 27, 1° comma della l. 18 febbraio 1999, n. 28 benché specificamente riguardante la cd. Autotutela sostitutiva), non senza comunque considerare che, secondo il puntuale insegnamento espresso dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 7388 del 2007, 'la mancata inclusione degli atti di contestazione nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 Cost."

annullava una cartella esattoriale, riconoscendo la rinuncia da parte del contribuente al credito di imposta indebitamente portato a detrazione nelle annualità 1987 e 1988, confermando invece le sanzioni per violazioni all'art. 43, commi 2 e 3 del D.P.R n. 633/1972. Successivamente, il contribuente impugnava il diniego parziale di autotutela dinanzi alla Cassazione, la quale con un inciso di notevole portata spiegava: "la riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del D.lgs. 546/1992; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta che l'amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio - rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c.)"⁴⁷.

L'analisi della pronuncia della Cassazione appena citata porta a muovere le seguenti riflessioni. Un primo aspetto di rilievo è rappresentato dal chiaro "raggiramento" perpetrato ai danni dell'art. 19 D.lgs. 546/1992 e altresì dell'art. 7 comma 4 dello Statuto del diritto del contribuente, *Chiarezza e motivazione degli atti*.⁴⁸

Approfondendo tale tematica, gli Ermellini superano decisamente i limiti interni peculiari dell'art. 19, ovvero la tassatività dei provvedimenti ivi inclusi, e allo stesso tempo abbattono quei limiti esterni che da sempre avevano costituito la linea di demarcazione fra atti di competenza delle

⁴⁷ Corte di Cassazione, SS. UU. civ., Sent. n. 16776 del 10 agosto 2005 (ud. del 9 giugno 2005) - Pres. Carbone, Rel. Cicala.

⁴⁸ Statuto dei diritti del contribuente, art. 7, comma 4: "La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti".

Commissioni tributarie e controversie, comunque connesse ai tributi, che sono oggetto di giudicato di altri giudici. La stessa natura impugnatoria del contenzioso tributario, di cui la previsione dell'art. 19 da parte del legislatore costituisce pilastro portante, appare decisamente ridimensionata. Infatti, se in precedenza l'accesso al contenzioso era imprescindibilmente connesso all'impugnazione di un atto appartenente al novero poc'anzi citato, da ora in poi si potranno impugnare di fronte al giudice tributario provvedimenti che contengano le ragioni fattuali e giuridiche che le sorreggono. A supporto di questa pronuncia dei magistrati delle Sezioni Unite vi è la considerazione che il principio di tassatività sia svilito dall'ammissibilità di una interpretazione estensiva di "avviso di accertamento". Infatti, ciò che rileva è l'individuazione nel provvedimento dell'*an* e/o del *quantum debeatur*, ovvero dei tratti distintivi dell'avviso di accertamento, l'atto impositivo per eccellenza. In merito, parte della dottrina afferma che "l'elenco degli atti impugnabili non ammette analogia. Ammette solo interpretazioni estensive, per cui devono essere considerati autonomamente impugnabili tutti gli atti impositivi, che hanno effetti simili agli «avvisi di accertamento», anche se denominati diversamente"⁴⁹. La visione tradizionale del processo tributario viene messa, dunque, in discussione dalla pronuncia della Corte di Cassazione. A tale proposito, un contributo critico viene espresso da un altro filone dottrinale⁵⁰, il quale etichetta come "orizzontale" l'allargamento della giurisdizione del giudice speciale (tributario) su tutti i tributi e sostiene la tesi che da ciò non possa derivare una riconfigurazione della natura del processo tributario. L'aggiramento dell'art. 19, ovvero della previa

⁴⁹ Tesaurò F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, vol. I, XI ed., Torino, 2011, pag.352.

⁵⁰ Tra gli altri si veda Muscarà S., *La Giurisdizione (quasi) esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica della SS. UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 43.

determinazione degli atti impugnabili di fronte le Commissioni Tributarie, non è il risultato di una specifica espressione legislativa ma rappresenta, invece, un orientamento evolutivo-innovativo della giurisprudenza. Accogliendo l'interpretazione emersa in Cassazione, i contribuenti potrebbero rivolgersi alle Commissioni tanto con azioni di annullamento per vizi di legittimità dell'atto, tanto con azioni di accertamento (aventi ad oggetto la definizione dell'imposta dovuta) e per concludere con azioni di condanna, risultando definitivamente compromessa la natura "necessariamente" impugnatoria del processo tributario. Un altro aspetto non trascurabile è l'analisi attinente alla legittimità costituzionale, di cui in precedenza si è fatto cenno:

"Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla Magistratura"⁵¹

Secondo tale dottrina "il divieto di istituire giudici speciali deve ritenersi violato ogni volta che, sottraendola al sindacato del giudice ordinario, si attribuisce nuova materia al giudice speciale."⁵²

La tripartizione delle competenze fra giudice ordinario (AGO), giudice amministrativo e commissioni tributarie, a fronte delle riflessioni emergenti in Cassazione, verrebbe frantumata dall'affermarsi della giurisdizione sostanzialmente esclusiva del giudice tributario. Secondo l'orientamento in oggetto, le conclusioni espresse dalla Suprema Corte sarebbero avventate, in quanto si correrebbe il rischio di riconoscere

⁵¹ Costituzione, Art. 102, comma 2.

⁵² Gallo F., *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. Trib.* 2000, 15.

*praeter legem*⁵³ delle competenze eccessive (in difetto di una norma che incida sull'art. 19) al giudice tributario, benché la pronuncia degli Ermellini sia mossa dal nobile tentativo di garantire una tutela completa al contribuente.⁵⁴ In merito all'innovatività della sentenza in questione, si può ulteriormente riflettere.

L'attribuzione della giurisdizione in capo al giudice tributario in materia di diniego di autotutela non rappresenterebbe che la mera applicazione della legge 28 dicembre 2001 n.448, art. 12. Quest'ultima, affermando l'estensione alle Commissioni tributarie di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi, di ogni genere e specie, non può che avvolgere all'interno del nuovo perimetro identificato il diniego di autotutela che impattando sul rapporto di imposta rientra di fatto in tale categoria. A tal proposito è stata utilizzata in dottrina la seguente definizione: "lo scontato profilo della giurisdizione delle Commissioni Tributarie in tema di impugnabilità del diniego di autotutela".⁵⁵

Con la sentenza n. 16776/2005 si pone il problema di valutare quali siano realmente gli atti impugnabili di fronte al giudice tributario. A tal proposito c'è chi ritiene che "secondo la giurisprudenza, dopo la riforma della L. n.448/2001, la giurisdizione tributaria avrebbe assunto carattere generale ed esclusivo per la materia dei tributi, indipendentemente dal tipo di atto impugnato (Cass., 20 settembre 2006, n. 20318). Sarebbe, quindi,

⁵³ Si veda Muscarà S., *La giurisdizione quasi esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sezioni unite della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 43, "l'autorevole intervento risulti sopra le righe nel senso che si dia vita ad una sorta di giurisdizione esclusiva *praeter legem* atteso che tutte le funzioni amministrative che incidono sul rapporto prescindendo dal tipo di atti e dalla natura delle posizioni giuridiche coinvolte, rientrerebbero de plano nella giurisdizione delle commissioni tributarie non per *factum principis* ma in forza di una mera interpretazione giurisprudenziale".

⁵⁴ Considerazioni analoghe sono espresse da Donatelli, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*, in *Rassegna Tributaria*, 2005, 1736.

⁵⁵ Muscarà S., *Le Sezioni Unite scrivono un ulteriore capitolo in tema di impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Boll. Trib. d'informazioni*, vol. 11/2009, pagg. 837 - 839.

ammissibile l'impugnazione di atti non nominati dall'art. 19, e relativi a tributi già appartenenti alla giurisdizione tributaria, che siano qualificabili come impositivi, ossia che portino a conoscenza del destinatario una pretesa tributaria definita. Rimarrebbe, invece, preclusa la tutela contro atti non lesivi dei diritti patrimoniali del contribuente (Cass., Sez. Un., 10 agosto 2005, n.16776)".⁵⁶ Tuttavia, nonostante la constatata evoluzione giurisprudenziale, la medesima dottrina in esame si pone concettualmente in contrasto con l'orientamento espresso dagli Ermellini che andrà, di fatto, affermandosi, prospettando la necessità di rientrare all'interno dei "binari" prescritti dal quadro normativo di riferimento e, di conseguenza, rimarcando l'importanza dell'art. 19 D.lgs. n. 546/1992⁵⁷. Di tale idea appare un altro filone dottrinale⁵⁸ che ha constatato, come alla luce del quadro legislativo attuale condizionato dall'avvento delle recenti Leggi Finanziarie, l'art. 19 in realtà non sia stato in alcun modo intaccato, ponendosi così a favore della sopravvivenza del principio di tassatività. Viceversa, a sostegno della interpretazione estensiva dell'art. 19, c'è chi considera l'elencazione in questione come meramente esemplificativa, con la conseguenza che devono necessariamente ritenersi impugnabili tutti quegli atti con cui l'Amministrazione Finanziaria eserciti poteri di:

⁵⁶ Cané D., *Processo tributario – Sull'impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2016, 8-9, 1983.

⁵⁷ Cané D., *Processo tributario – Sull'impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2016, 8-9, 1983. Secondo l'orientamento espresso dall'autore deve essere, pertanto, valorizzato il concetto di tassatività, o anche conosciuto come principio di predeterminazione normativa dei provvedimenti impugnabili, allo stesso tempo disconoscendosi la rilevanza dell'interesse ad agire, da parte del contribuente, nei confronti di atti non autonomamente impugnabili (dal momento che in linea di principio non si tratta di provvedimenti impositivi capaci di ledere la posizione soggettiva del contribuente). Ne deriva la logica esaltazione della struttura necessariamente impugnatoria del processo tributario e della relativa azione, sottoposta a termini decadenziali.

⁵⁸ Perrone L., *Limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Tributaria*, 2006, 3, 707 (dottrina).

liquidazione, accertamento, riscossione e irrogazione di sanzioni⁵⁹. Al di là pertanto del *nomen iuris* del provvedimento, questo orientamento sposa il superamento del principio di tassatività o predeterminazione normativa degli atti impugnabili, per abbracciare un'ottica più squisitamente funzionale. Si ribadisce, dunque, come secondo tale dottrina "la conseguenza più importante che discende dalla pronuncia della Suprema Corte può, tuttavia, essere ravvisata nel superamento del principio di tassatività, costantemente ribadito in passato dalla giurisprudenza di legittimità, degli atti impugnabili, nel senso che si possa ormai adire il giudice tributario anche per atti che non si richiamano a quelli impositivi o di riscossione, mentre il silenzio-rifiuto continua ad essere impugnabile soltanto se riguarda mancati rimborsi (di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od altri accessori), essendo un principio comune alle teorie sul silenzio che la sua qualificazione (nella specie, ai fini dell'impugnativa davanti a giudice tributario) debba essere prevista da una norma di legge. Alla luce nel nuovo orientamento interpretativo, l'art.19 viene ad assumere un significato soltanto esemplificativo ed affermativo del carattere (almeno formalmente) impugnatorio del processo tributario, essendo sufficiente per l'accesso al controllo giudiziario anche un atto espresso di natura diversa da quelli elencati in detto articolo, ma pur sempre avente carattere autoritativo: le Commissioni tributarie possono essere adite, appunto solo in presenza di provvedimenti".⁶⁰

Seguendo tale logica, l'art.19 viene ad assumere una nuova funzione, ben differente da quella finora avuta nel quadro normativo, ovvero quella di mera elencazione approssimativa al fine di ricondurre nell'alveo delle

⁵⁹ Russo P., *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario*, Milano, 2005, 101 e ss.

⁶⁰ Sepe E. A., *I nuovi approdi della giurisprudenza tributaria*, in *Fisco*, 2007, 25 – parte 1, 3624 (nota a sentenza).

competenze delle Commissioni anche atti differenti nell'etichetta ma di matrice tributaria nella sostanza.

1.3 Relazione tra art. 19 e art. 2 D.lgs. n.546/1992: dottrina e Giurisprudenza.

Approfondendo ulteriormente la riflessione sul tema della sopravvivenza dell'art. 19 D.lgs. n. 546/1992 e della generalizzazione della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, va ribadita la relazione che tanto giurisprudenza quanto parte della dottrina rintracciano fra l'art. 19, che sancisce i limiti interni, ovverosia i provvedimenti impugnabili da parte del contribuente dinanzi al giudice tributario e l'art. 2 (del medesimo decreto), che invece definisce i tributi rientranti nella competenza delle commissioni.

Questa correlazione, secondo alcuni autori⁶¹, non è accettabile in quanto l'art. 19 individua ipotesi di ammissibilità di ricorso (da parte del contribuente dinanzi al giudice tributario) in relazione a predefiniti provvedimenti e non riferisce, invero, della definizione dei confini giurisdizionali delle Commissioni tributarie. Ciò sarebbe confermato dal fatto che le problematiche attinenti alla opponibilità o meno nei confronti di una pretesa cristallizzata da uno specifico provvedimento di fronte al giudice tributario (temi, peraltro, particolarmente dibattuti in giurisprudenza tributaria) non sono mai state rimesse al vaglio delle Sezioni Unite, che risolvono le casistiche esclusivamente connesse alla giurisdizione. Secondo tale filone dottrinale, si è di fronte a due temi

⁶¹ Tra gli altri si veda Oliva C. C., *La generalizzazione della giurisdizione tributaria e la predeterminazione normativa degli atti impugnabili*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 2, 20311.

differenti, da un lato l'impugnabilità di un provvedimento presente nell'alveo dell'art.19, dall'altro problemi di delimitazione della giurisdizione. Con la riforma dell'art. 2 avvenuta con la legge n. 448 del 2001 (Legge Finanziaria 2002) che ha segnato l'avvento del concetto di giurisdizione generale tributaria per materia, si ritiene debbano necessariamente scollarsi le questioni poc'anzi trattate. Infatti, a tal proposito nella sentenza vagliata si afferma che "la riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qualvolta la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio - rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare".⁶² La dottrina, in esame, nel commentare la sentenza afferma che "a parte le considerazioni sulla terminologia utilizzata, la riflessione della Suprema Corte avrebbe dovuto far concludere non tanto per una «modifica» dell'art. 19 a seguito dell'ampliamento della giurisdizione, quanto piuttosto per una ritrovata consapevolezza, resa più chiara dal passaggio ad una giurisdizione generale per materia, della totale estraneità di tale norma rispetto al problema della giurisdizione. La sentenza della Cassazione in esame, invece, ha indotto in errore e, laddove fa riferimento alla sussistenza della giurisdizione tributaria rispetto ad ogni «convinzione» manifestata in materia tributaria dall'Amministrazione finanziaria e pone tale osservazione in correlazione con una pretesa e non specificata «modifica» dell'art. 19, è sembrato ad alcuni voler operare una interpretazione abrogatrice dell'art. 19 medesimo, praticamente ammettendo la possibilità

⁶² Cassazione, SS. UU. civ., sentenza 9 giugno 2005, n.16776, in *Fisconline Bancadati*.

di impugnare dinanzi al giudice tributario qualunque provvedimento purché vertente in materia tributaria. Tanto è vero che, in dottrina, voci autorevoli si sono sollevate lamentando che «la presunta modifica dell'art. 19 per come è enunciata (senza dimostrazione) equivale alla sua vanificazione» o, meglio, equivale «a configurare l'elenco degli atti impugnabili come mera puntualizzazione dell'interesse a ricorrere, fino a sfumare l'atto amministrativo in "convinzione circa la configurazione del rapporto tributario"». Nella realtà, e comunque si vogliano interpretare le ambigue parole della Cassazione, l'art. 19 non risulta affatto abrogato dall'ampliamento della giurisdizione tributaria semplicemente perché tale norma non ha nulla a che vedere con la giurisdizione tributaria⁶³.

Pertanto, indipendentemente dagli errori che la giurisprudenza avrebbe commesso nella pronuncia, un sistema così confezionato ammetterebbe la generalizzazione della giurisdizione delle Commissioni Tributarie (così come previsto dal nuovo art. 2) senza sortire alcun effetto sull'art.19, che attiene invece al tema della predeterminazione normativa degli atti impugnabili, questione ben diversa.⁶⁴

⁶³ Oliva C. C., *La generalizzazione della giurisdizione tributaria e la predeterminazione normativa degli atti impugnabili*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 2, 20311 (nota a sentenza).

⁶⁴ A rimarcare la non sussistenza di correlazione fra art. 19 e il problema della giurisdizione tributaria, e quindi conseguentemente dell'automatica non rilevanza sullo stesso art. 19 delle modifiche apportate all'art. 2, si esprime Schiavolin R., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, 2005. L'autore conferma l'impostazione secondo cui la nuova giurisdizione tributaria non abbia influito sull'art. 19 se non al fine di richiedere un intervento del legislatore teso ad adattare l'elenco alle peculiari materie procedurali di alcuni tributi prima assegnati all'Autorità giudiziaria ordinaria.

Capitolo II

L'IMPATTO DELLA GIURISPRUDENZA SULLA EVOLUZIONE GIURISDIZIONALE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE.

2.1 Dell'orientamento giurisprudenziale sull'interpretazione estensiva dell'art. 19 D.lgs. n. 546/1992. Le incertezze interpretative in materia di impugnabilità di avvisi bonari.

L'orientamento giurisprudenziale espresso attraverso la pronuncia n.16776/2005 ha dato il via a una serie di sentenze della Cassazione che hanno reso la materia sempre più articolata e complessa. L'affermarsi della giurisdizione pressoché esclusiva delle Commissioni Tributarie, che affonda le sue radici nella L.448/2001, ha legittimato l'impugnabilità di provvedimenti pur non rientranti nell'elenco tassativo dell'art. 19. Tali atti, benché non siano suscettibili di consolidare la pretesa (in quanto generalmente non notificati) sono capaci di esprimerla pienamente. La pretesa, come sottolinea la sentenza n.16293/2007, deve presentare tre specifici attributi, in particolare deve essere definita, compiuta e non condizionata.

“Ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti

con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa ormai definita, compiuta e non condizionata, ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito "bonario" a versare quanto dovuto"⁶⁵. Nell'ordinanza in questione, presieduta dal Presidente Dott. Nicastro Gaetano e con relatore consigliere il Dott. Cicala, un Comune richiedeva al contribuente il pagamento delle somme dovute a titolo di Tarsu (tassa rifiuti solidi urbani). Stante l'immediata impugnazione da parte del contribuente dell'atto dinanzi alle Commissioni Tributarie, il Comune lamentava l'inammissibilità di tale azione essendo il provvedimento in questione una semplice comunicazione priva della veste giuridica propria degli atti contenuti all'art.19. Gli Ermellini, sposando la posizione del contribuente, sottolineano che "l'avviso impugnato contiene le modalità di calcolo dell'imposta e la calendarizzazione dei pagamenti e, quindi costituisce una vera e propria liquidazione dell'imposta dovuta che incide sulla posizione patrimoniale del contribuente."⁶⁶ Pertanto, emerge come sia rimesso all'insindacabile giudizio dei magistrati stabilire nelle diverse circostanze se esista un nesso fra gli atti tipizzati e quelli oggetto di impugnazione. L'orientamento fatto valere dai giudici nella sopradetta sentenza era già emerso anche nella pronuncia n. 7312/2005⁶⁷ avente ad oggetto sempre un avviso di pagamento in materia di tassa di rifiuti solidi urbani:

"[...]si evince senza alcun dubbio che l'atto contiene tutti gli elementi data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali,

⁶⁵ Cass., SS. UU. civ., Sentenza n. 16293 del 24 luglio 2007, in *Fisconline Banca dati*.

⁶⁶ *Banca dati bollettino tributario on line*; in *GT - Riv. di giuris. Trib.* n. 4/2008, pag. 317 e ss. commento di Tabet G.; in *Corriere Trib.* n.45/2007, pag.3689 e ss. commento di Coppa D..

⁶⁷ Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 7 aprile 2005, n.7312 in *Banca dati Fisconline*.

destinazione, superfici imponibili, tariffe, l'importo totale con la relativa suddivisione in rate, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate [...] per essere qualificato un atto di accertamento e/o di liquidazione, come ritenuto dai giudici del merito, né vale a mutarne la natura il fatto che non sia stato notificato, che manca l'indicazione del termine per l'impugnazione [...] ⁶⁸

E andando, ancora, indietro nel tempo la Cassazione si era espressa similmente nel 2004: "l'esigenza di garantire al cittadino il diritto di difesa nei confronti dell'amministrazione pubblica, anche tributaria, costituzionalmente riconosciuto dagli artt. 24 e 113 della Costituzione, comporta che nell'interpretazione degli elenchi di atti amministrativi di imposizione tributaria, contenuti nelle disposizioni normative che si sono succedute nel tempo, si adotti non il criterio formale nominalistico, ma il criterio sostanziale, di diretta rilevanza processuale, dell'autonomia funzionale dell'atto autoritativo, intesa come idoneità a 'produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente'" ⁶⁹.

Se ne deduce che l'assenza del *nomen iuris* "avviso di accertamento" o "avviso di liquidazione" non può più ritenersi condizione necessaria ai fini dell'accesso da parte del contribuente al contenzioso tributario. Piuttosto, si assiste alla prevalenza della sostanza impositiva del provvedimento sulla mera veste giuridica dello stesso. Un altro spunto di riflessione che la sentenza n. 16293/2007 offre è quello relativo alle "comunicazioni di irregolarità", artt. 36-bis ⁷⁰ e 36-ter del D.P.R. 600/1973 e 54-bis D.P.R.

⁶⁸ *Banca dati fisconline* Cfr. ad es. Cass. 7312/2005 e n. 7708/2005 relative all'impugnabilità dell'invito al pagamento bonario.

⁶⁹ Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, Sentenza 1 aprile 2004, n.6420, in *Fisconline Banca Dati*.

⁷⁰ Art. 36 – bis, comma 3 del D.P.R. n.600/1973: "Quando dai controlli automatici emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai

633/1972. Vengono altresì conosciute come "avvisi bonari" e consuetudinariamente emesse a seguito di controllo automatico⁷¹, formale⁷² o liquidazione delle imposte sui redditi a tassazione separata. La giurisprudenza di merito, considerando tali comunicazioni semplici inviti rivolti dall'Amministrazione Finanziaria al contribuente al fine di chiarire, in via preventiva, la propria posizione circa anomalie evidenziate, ha ritenuto le stesse non impugnabili in quanto non espressive di una pretesa compiuta.

"[...] Un invito a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi... manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto definitivo cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice"⁷³.

La tesi si basa sostanzialmente sulla considerazione che la posizione del contribuente possa essere intaccata solo ed esclusivamente da un

controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione".

⁷¹ Per controllo automatico, si indicano tutte le attività, realizzate attraverso l'uso di procedure informatiche, con cui l'Amministrazione Finanziaria valuta il contenuto delle dichiarazioni prodotte dai contribuenti, relazionando opportunamente i versamenti eseguiti con le risultanze debitorie e creditorie emergenti.

⁷² Con controllo formale ci si riferisce all'attività che si sostanzia nel riconoscimento di deduzioni e detrazioni, attraverso l'analisi della documentazione giustificativa. In passato l'attività di controllo formale e sostanziale doveva essere svolta da parte degli uffici su tutte le dichiarazioni; successivamente il legislatore, per rendere meno gravosa la procedura, ha istituito in primis il criterio del sorteggio con il D. L. 6 luglio 1974, n. 260 convertito con L. 7 agosto 1974, n. 354 e in seconda battuta il programma dei controlli annuale, previsto con decreto ministeriale L. 24 aprile 1980 n. 146, che modificava l'art. 37 del D. P. R. 29 settembre, n.600.

⁷³ Cass., SS. UU. civ., Sentenza n. 16293 del 24 luglio 2007, in *Fisconline Bancadati*.

provvedimento autoritativo, riflessioni peraltro, già emerse da ulteriori pronunce⁷⁴ della Cassazione più datate.

Le comunicazioni di irregolarità, in particolare, rappresentano atti "endoprocedimentali" che sono volti a permettere al contribuente di regolare la propria posizione dinanzi a un ufficio che richieda approfondimenti. La mancata cooperazione del medesimo determina necessariamente l'iscrizione a ruolo delle somme e la notifica della cartella di pagamento, che costituisce per tradizione il momento in cui si consolida la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria. Pertanto, la giurisprudenza è chiara nel distinguere fra atti, che indipendentemente dal nome giuridico, sono suscettibili di consolidare una pretesa tributaria e di conseguenza ritenuti autonomamente impugnabili e provvedimenti come gli "avvisi bonari" che sono, invece, prodromici all'emissione dell'atto impositivo e pertanto non impugnabili da parte del contribuente.

La Cassazione, negli anni immediatamente a seguire, pare tuttavia aver maturato un nuovo indirizzo volto a scardinare l'impostazione consolidatasi con la sentenza n. 16293/2007⁷⁵. In particolare, preme soffermarsi sul contenuto della pronuncia n.7344/2012⁷⁶ in materia di impugnabilità degli avvisi bonari, che contiene tutti gli elementi qualificanti delle nuove riflessioni degli Ermellini. La Corte in merito si è espressa come segue: "nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnati, contenuta nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992, il contribuente può impugnare

⁷⁴ Cass. civ., Sez. V, Sentenza 12 luglio 2005, n.14669, in *Fisconline Banca Dati*; Cass. civ., Sez. V, Sentenza 12 luglio 2005, n. 14668, in *il fisco* n. 39/2006, fascicolo n.1, pag. 6209); Cass. civ., Sez. V, Sentenza 28 gennaio 2005, n. 1781; Sentenza 14 gennaio 2005, n.1653 in *il fisco* n.9/2005, fascicolo n.1, pag.1347.

⁷⁵ Avverso l'impugnabilità degli avvisi bonari, tra le altre, Cass. civ. Sez. Unite, Sentenza 26 luglio 2007, n.16428.

⁷⁶ Cass. civ. Sez. V, Sentenza 11 maggio 2012, n.7344, in *Fisconline Banca Dati*. In materia di impugnabilità di avvisi bonari si richiamano, tra le altre, le seguenti sentenze, in *Fisconline Banca Dati*: n.10987/2011; n.17010/2012; n. 25297/2014; n.15029/2015; n.15957/2015; n.3315/2016.

anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa tributaria. [...] Pertanto anche la comunicazione di irregolarità, ex art. 36 bis, comma 3, del D.P.R. che ha tali caratteristiche, (...) è immediatamente impugnabile.⁷⁷” Da quanto sopradetto, il contribuente è legittimato a ricorrere immediatamente avverso la comunicazione attraverso cui viene a conoscenza della pretesa dell’Amministrazione Finanziaria, venendo meno la circostanza di dover attendere che al suddetto provvedimento ne segua un altro di caratterizzazione impositiva. La finalità che viene riconosciuta all’avviso bonario è quella di regolare anticipatamente il rapporto fra contribuente e Amministrazione Finanziaria così da escludere la successiva e naturale notifica dell’atto impositivo. D’altro canto, a parer degli Ermellini è da tutelare il contribuente, il quale venendo a conoscenza della pretesa attraverso la comunicazione effettuata dall’ufficio deve potersi muovere agilmente per opporsi alla stessa.

I contribuenti, infatti, sono legittimati ad agire “contro gli atti dell’ente impositore che, con l’esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento, si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’articolo 19 atteso l’indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell’interesse a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione”⁷⁸.

⁷⁷ Cass. civ. Sez. V, Sentenza 11 maggio 2012, n.7344, in *Fisconline Banca Dati*.

⁷⁸ Cass. civ. Sez. V, Sentenza 11 maggio 2012, n.7344; si vedano, inoltre, Belinazzo M. – Iorio A., *Impugnabili gli avvisi bonari. I giudici: possibile ricorrere contro comunicazioni con una pretesa tributaria*, in *IlSole24ore* del 15 maggio 2012,

La pronuncia delle sezioni unite n. 7344/2012 è stata successivamente confermata dalla Cassazione civ. sez. Lavoro, Sentenza 30 ottobre 2012, n.18642:

“In tema di contenzioso tributario, devono ritenersi impugnabili gli avvisi bonari con cui l’Amministrazione chiede il pagamento di un tributo in quanto essi, pur non rientrando nel novero degli atti elencati nell’art. 19 del D.lgs. n. 546/1992 e non essendo perciò in grado di comportare, ove non contestati, la cristallizzazione del credito in essi indicato, esplicitano comunque le ragioni fattuali e giuridiche di una ben determinata pretesa tributaria, ingenerando così nel contribuente l’interesse a chiarire subito la sua posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili. Però, pur essendo un atto atipico, è soggetto al limite che non può essere annullato per la mancata indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente e delle forme e dei termini per proporre ricorso, essendo tali requisiti, previsti, peraltro neppure a pena di nullità, soltanto per gli atti tipici. (Cass. civ., Sez. V, 18/05/2011, n. 10987; Cass. ord. n. 8033/2011, Cass. N. 14373/2011; Cass. S.U n. 12244/2009)”.⁷⁹

Preme tuttavia sottolineare come, con riferimento alle pronunce favorevoli all’impugnabilità degli avvisi bonari, le motivazioni della Cassazione non siano state sempre unanimi. Infatti, se in talune pronunce, come la sentenza n. 7344/2012⁸⁰, gli Ermellini hanno privilegiato la funzione dell’atto, ovvero quella di far sorgere nel contribuente la consapevolezza della pretesa dell’Amministrazione Finanziaria, inducendo di conseguenza lo stesso a dirimere l’incertezza circa la propria posizione attraverso

<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2012-05-14/impugnabili-avvisi-bonari-giudici-223317.shtml?uuid=AbAUShcF&fromSearch>

⁷⁹ Corte di Cassazione, Sez. Lavoro, Sentenza 30 ottobre 2012, n. 18642, in *DeJure Banca dati*.

⁸⁰ Le ragioni addotte sono le medesime anche in Cass. n. 22015/2005 e n. 22869/2004.

un'azione di accertamento negativo del tributo; in altre sentenze⁸¹, invece, la Cassazione ha giustificato l'ammissibilità dell'impugnazione dell'avviso bonario di fronte al giudice tributario assimilando l'invito a un atto di accertamento/liquidazione.

Fra le ragioni giustificative della nuova posizione, parte della dottrina ritiene il primo nucleo preferibile "non soltanto perché in linea con la sentenza delle Sezioni Unite n.16776/2005, che esclude ormai ogni rilevanza, ai fini dell'impugnabilità, all'inserimento dell'atto nell'elenco dell'art.19, ma anche perché più aderente all'evoluzione legislativa, per la quale, se non è più connotato necessario dell'atto impugnabile la sua natura provvedimentoale, è pur sempre possibile evidenziare dalle categorie degli atti esemplificativamente elencati nell'art.19 alcune situazioni-tipo nella specie ravvisabile nell'accertamento negativo della pretesa creditoria dell'ente. Se la natura autoritativa dell'atto non è più rilevante per adire le Commissioni Tributarie, allorquando insorga un analogo interesse è da riconoscere parimenti possibile il ricorso al giudice dei tributi nel caso la pretesa dell'ente creditore sia espressa in una fattura (ad esempio, per la riscossione della Tia). Nessuna ragione si frappone all'ammissibilità di una tale conclusione."⁸²

Ne deriva, secondo questo filone interpretativo, che ciò che rileva nello stabilire se un atto possa o meno essere suscettibile di impugnazione dinanzi alle Commissioni tributarie è la funzione del provvedimento, ovvero la capacità del medesimo di ledere la posizione soggettiva del contribuente indipendentemente dalla sua natura (autoritativa o meno).

⁸¹ Cass. n.7708/2005; n. 7312 del 7 aprile 2005.

⁸² Sepe E. A., *I nuovi approdi della giurisdizione tributaria*, in *Fisco*, 2007, 25 – parte 1, 3624 (nota a sentenza).

L'orientamento favorevole, con riferimento all'impugnabilità degli avvisi bonari, è andato consolidandosi, tant'è che anche recentissime sentenze della Cassazione⁸³ mantengono simili argomentazioni.

Infatti, la Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza 11 febbraio 2015, n. 2616 ribadisce l'impugnabilità di atti prodromici alla cartella di pagamento, definiti atti di intimazione a pagamento, in quanto gli stessi assolvono alla funzione di avviso di liquidazione del tributo. A tal proposito autorevole dottrina afferma che "deve cogliersi, nella conclusione prospettata dal Collegio, una conferma dell'evoluzione giurisprudenziale in chiave di interpretazione estensiva dell'art.19 citato, ove tale tipo di lettura veniva avviato da due indicazioni delle Sezioni Unite civili: una (Cass. civ., SS.UU., 10 agosto 2005, n.16776), intesa a rimarcare un sistema chiuso dell'art.19, comma 1, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, e l'altra (Cass. civ., SS.UU., Sent. 20 settembre 2006, n.20318), indirizzata a precisare che la (precedente) stretta tipicità degli atti impugnabili, costruita sulla base di certe caratteristiche di questi ultimi, dovesse essere adeguata al nuovo assetto della giurisdizione tributaria, in riferimento alla varietà dei nuovi tributi ed alla evoluzione dei diritti del contribuente, sempre però nell'alveo di rapporti concreti"⁸⁴. Inoltre, sempre la Cass. civ, Sez. V, con la sentenza 30 dicembre 2016, n.27494 ha espresso analoghi contenuti per giustificare l'impugnabilità degli avvisi bonari. A ben vedere, secondo gli Ermellini, indipendentemente dalla caratterizzazione impositiva del provvedimento, vanno privilegiati gli interessi dei contribuenti, in particolare l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. che discende dalla consapevolezza della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria,

⁸³ Corte di Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 11 febbraio 2015, n.2616, in *Fisconline Banca dati*. Corte di Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 30 dicembre 2016, n. 27494, in *Fisconline Banca dati*.

⁸⁴ Russo A., *Una conferma sulla impugnabilità degli inviti bonari di pagamento*, in *Fisco*, 2015, 12, 1167 (nota a sentenza).

quand'anche essa sia espressa non attraverso le forme ritenute convenzionali.

Se da un lato l'evoluzione giurisprudenziale avallava con successive pronunce il nuovo orientamento a favore dell'impugnabilità degli avvisi bonari, d'altro canto la posizione dell'Agenzia delle Entrate rimaneva ferma alla visione tradizionale.

In tal senso, già la ris. n. 110/E del 22 ottobre 2010 statuiva che le comunicazioni emesse a seguito di controlli automatici sulle dichiarazioni dei redditi non rappresentassero pretese, a cui il contribuente potesse opporsi, ma meri inviti al fine di permettere all'Amministrazione finanziaria di ricevere gli opportuni chiarimenti su aspetti non nitidi. Inoltre, nonostante già la sentenza n.7344/2012 fosse passata in giudicato, l'Agenzia con comunicato stampa del 23 maggio 2012 "conferma la propria adesione all'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità [...] secondo cui è esclusa l'impugnabilità degli avvisi bonari [...] Gli Uffici, pertanto, continueranno a sostenere l'inammissibilità dei ricorsi eventualmente proposti contro gli avvisi bonari. La tutela giudiziale delle ragioni del contribuente potrà comunque essere esercitata in sede di impugnazione del ruolo: solo con la notifica della cartella di pagamento, infatti, l'effettiva pretesa tributaria viene portata a conoscenza del contribuente"⁸⁵.

In merito all'impugnabilità degli avvisi bonari, un filone dottrinale esprime scetticismo affermando che con una simile soluzione si passerebbe dall'opposizione nei confronti di atti autoritativi da parte del contribuente (precepto alla base della concezione di natura impugnatoria del processo tributario) al consentire azioni di mero accertamento della pretesa (dell'Amministrazione Finanziaria) nella circostanza in cui si desideri azionare prioritariamente la tutela.

⁸⁵ Comunicato stampa del 23 maggio 2012, in *banca dati fisconline*.

Altrettanto scetticismo viene manifestato attraverso autorevoli commenti alla sentenza n.7344/2012, dove “si ritiene che la Cassazione abbia “sorvolato” sulla ratio degli avvisi in parola [...] che assolvono anche alla funzione di migliorare il rapporto Fisco/contribuente, nell’ottica di migliorare la *tax compliance*. Ammettere l’impugnabilità di un avviso bonario, oltre a minare la natura stessa dell’art. 19 del D.lgs. n.546/1992, può costituire un pericoloso precedente laddove si potrebbe dare il via all’impugnabilità di altri atti -emessi o non emessi- dall’Amministrazione finanziaria, seppur non previsti nel citato art. 19, con i quali il contribuente viene a conoscenza di una ben individuata pretesa tributaria ovvero di un mancato riconoscimento della richiesta di annullamento dell’atto. [...] Inoltre, qualora si ammettesse l’impugnabilità dell’avviso bonario, non si deve dimenticare che trattasi di comunicazioni per le quali la legge non prevede una notifica rituale al contribuente (infatti solitamente l’invito avviene per posta ordinaria), con la conseguenza che non sempre è dimostrabile l’avvenuta conoscenza legale dell’atto al fine del computo e del rispetto dei termini per l’impugnazione”⁸⁶.

L’orientamento dottrinale in questione segnala il pericolo scaturente dall’annoverare fra gli atti impugnabili di fronte al giudice tributario gli avvisi bonari. Infatti, una simile soluzione comporterebbe rendere ammissibile l’impugnazione di qualsivoglia provvedimento (anche non emesso da parte dell’Amministrazione Finanziaria, ma di cui il contribuente sia venuto comunque a conoscenza) rischiando non solo di intaccare la natura necessariamente impugnatoria del processo tributario ma anche di creare delle complessità processuali connesse alla dimostrabilità della conoscenza legale del provvedimento e di conseguenza attinenti il tema del rispetto dei termini di impugnazione.

⁸⁶ Denaro M., *Cass., n.7344 dell’11 maggio 2012 – impugnabilità degli “avvisi bonari” emessi a seguito di liquidazione/ controllo formale della dichiarazione*, in *Fisco*, 2012, 24 – parte 2, 3816 (commento alla normativa).

A dir il vero, la questione relativa all'impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità, riflettendo alla luce della normativa vigente, rimane comunque controversa. La circostanza che l'avviso bonario possa o meno integrare una pretesa compiuta, fa propendere l'ago della bilancia talvolta a favore dell'impugnabilità dell'atto (in quanto emergerebbe l'interesse ad agire da parte del contribuente ex art. 100 c.p.c.) talaltra a favore della non impugnabilità (in quanto costituendo mero atto prodromico/presupposto dell'Amministrazione Finanziaria non sarebbe suscettibile di incidere in alcun modo sulla posizione del contribuente). Discende dal quadro giurisprudenziale tratteggiato, ed in particolare dalla sentenza n.7344/2012, un ulteriore nodo relativo alla successiva notifica di uno degli atti tipizzati dal legislatore. Gli Ermellini si sono così espressi: "l'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio, con la conseguente carenza di interesse delle parti nel giudizio avente a oggetto il relativo rapporto sostanziale, venendo meno l'interesse a una decisione relativa a un atto – comunicazione di irregolarità – sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente alla cartella di pagamento che lo ha sostituito integralmente."⁸⁷

Alla luce della pronuncia dei giudici della Cassazione, il contribuente si viene a trovare fra "l'incudine e il martello", poiché se accedesse alla tutela immediatamente, ovvero impugnando l'invito di pagamento, l'emissione successiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria dell'atto impositivo determinerebbe l'automatica caducazione del primo, frustrando

⁸⁷ Cass. civ. Sez. V, Sentenza 11 maggio 2012, n.7344, in *Fisconline Banca Dati*.

la significatività dell'azione promossa dal contribuente medesimo (prescindendo, peraltro, dagli impatti economici comunque esistenti)⁸⁸.

2.2 Il concetto di atto "facoltativamente impugnabile": rilevanza processuale ed interesse ad agire del contribuente.

La sentenza Cass. civ. Sez. V, Sentenza 11 maggio 2012, n.7344, di cui si è ampiamente trattato, costituisce l'emblema dell'applicazione estensiva dell'art. 19 D.lgs. n.546/1992. Allo stesso tempo introduce un nuovo concetto, quello di atto "facoltativamente" impugnabile, fino a quel momento sconosciuto che determinerà l'insorgere di ulteriori problematiche.

Si tratta, a ben vedere, di una ulteriore evoluzione, dettata dalla giurisprudenza, sempre più orientata a tutelare il contribuente nel difficile rapporto con l'Amministrazione finanziaria.

Ciò significa che qualora il contribuente venga a conoscenza della pretesa attraverso un provvedimento non rientrante nel novero dell'art. 19 può decidere discrezionalmente di non impugnarlo⁸⁹, poiché la pretesa nei suoi confronti si cristallizzerà con la notifica del provvedimento impositivo (sancito dall'art.19)⁹⁰.

⁸⁸ Favorevole a questa impostazione Cané D., *Processo tributario - Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2016, 8-9, 1983 (nota a sentenza).

⁸⁹ Cass., 15 marzo 2002 n. 3865, in *GT- Riv. Giur. Trib.*; Id., 8 ottobre 2007 n.21045, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2008, 507, con nota di Tabet; Id., 11 febbraio 2015, n.2616, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2015, 492, con nota di Comelli.

⁹⁰ Cass., sez. trib., 8 ottobre 2007, n.21045, in tema di richiesta di pagamento Tosap, e Cass., sez. trib., 25 febbraio 2009, n.4513 in tema di avviso di pagamento emesso dal Consorzio di bonifica ai fini della riscossione dei tributi consortili. Le sentenze richiamate costituiscono casi in cui la Corte etichetta come "facoltativamente" impugnabili gli atti. Da ciò consegue che la mancata impugnazione degli stessi non preclude l'impugnazione degli atti successivi impositivi.

In tale circostanza, l'impugnazione del provvedimento può anche etichettarsi come "informale", poiché l'atto non è suscettibile di incidere nell'immediato sulla posizione soggettiva del contribuente.⁹¹

La facoltatività deriverebbe, inoltre, dalla considerazione che si tratta di provvedimenti non notificati, ma semplicemente inviati al contribuente (ad esempio per posta ordinaria), per i quali l'Amministrazione Finanziaria non potrebbe concretamente provare la ricezione da parte del destinatario. Di conseguenza il contribuente avrebbe una facoltà di agire, ma mai un obbligo. Sorvolando sul tema, comunque rilevante, della notifica del provvedimento autoritativo e spingendo la riflessione sulla facoltatività rimessa al contribuente, questa, a giudizio di parte della dottrina⁹², si scontrerebbe con la natura del processo tributario, natura impugnatoria "chiusa" (le ipotesi impugnatorie sarebbero quelle inquadrare dall'art. 19 secondo la visione tradizionale e non scalfita a livello normativo). L'interpretazione oltremodo estensiva dell'articolo in questione, offerta dalla giurisprudenza, ha determinato una nuova visione del processo tributario, inteso come "aperto". Ed è proprio tale apertura che rende giustificabile il riconoscimento al contribuente di una facoltà nei confronti di tutti quegli atti dell'ente impositore che sprovvisti delle formalità richieste (per essere considerati atti autoritativi) comunque attestino una pretesa tributaria.

Successivamente, alcune pronunce da parte degli Ermellini, ispirate da una ratio differente, ovvero quella dell'assimilazione dell'atto atipico all'avviso di accertamento, hanno prospettato come conseguenza della mancata impugnazione del provvedimento non tipizzato, l'inopponibilità

⁹¹ Si veda Puri P., *Riflessioni sul profilo oggettivo dei limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 3, 1027 (dottrina).

⁹² Si vedano fra gli altri Ingrao G., Ferlazzo Natoli L., Carinci A., Lupi R., Randazzo F., *Atti non notificati ed "impugnazione facoltativa" per maggior tutela del contribuente*, in *Dialoghi trib.*, n. 6/2008, pag. 44 e ss.

nei confronti del successivo provvedimento autoritativo notificato dall'Amministrazione Finanziaria.⁹³

Prescindendo da ulteriori approfondimenti in tema di rapporti fra atto "facoltativamente impugnabile" e atto successivo impositivo e sulla natura particolarmente dibattuta dell'avviso bonario, gli orientamenti giurisprudenziali più attuali pretendono per l'impugnabilità di semplici inviti di pagamento, fatture Tia, bollettini di conto corrente prestampato⁹⁴ e perfino di mere "lettere".

Se prima dell'affermarsi della giurisdizione quasi esclusiva delle Commissioni Tributarie si sottolineava con assoluto rigore la tassatività degli atti contenuti nell'art.19, ora si stressa il concetto di tutela del contribuente⁹⁵. La prospettiva assunta in giurisprudenza è radicalmente mutata, infatti ricorrendo all'interpretazione estensiva i giudici hanno permesso al contribuente di accedere alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie nei confronti di atti che pur sprovvisti del *nomen iuris* dei provvedimenti di cui all'art. 19, fossero comunque assimilabili per la funzione impositiva espressa. Ora, con la nozione di atto "facoltativamente" impugnabile si assiste ad un ulteriore allargamento delle competenze del giudice speciale tributario perché si legittimano le opposizioni da parte dei contribuenti aventi ad oggetto provvedimenti non impositivi per definizione ma, comunque, espressivi di una pretesa.

⁹³ Cass. Sez. trib., 29 settembre 2003, n.14482, avente ad oggetto una lettera denominata richiesta denuncia versamento Tosap; Cass., sez. trib., 15 maggio 2009, n.12194, in tema di avviso di pagamento delle accise, in particolare l'addizionale erariale gravante sull'energia elettrica (art.14, comma 1, D.lgs. n.504/1995); Cass. sez. trib. 9 dicembre 2009, n.25699, in tema di avviso di rettifica IVA e Cass., sez. trib., 23 luglio 2009, n.17202 in tema di avviso di liquidazione IVA. In tali fattispecie la Corte, assimilando gli atti in oggetto all'avviso di accertamento ha ritenuto gli stessi suscettibili di consolidare la pretesa in quanto notificati o, comunque, conosciuti ma non impugnati.

⁹⁴ Cassazione, Sez. trib., 4 febbraio 2011, n.2728.

⁹⁵ Art. 24 della Costituzione.

2.2.1 Sentenze in materia TARES, TOSAP.

Dopo aver introdotto la definizione di atto "facoltativamente" impugnabile, si prenderanno in considerazione diverse tipologie di provvedimenti, che sprovvisti della forma autoritativa richiesta dal legislatore (per essere etichettati come autoritativi in senso stretto), sono suscettibili di instillare nel contribuente la consapevolezza della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria.

Si comincia dall'esaminare la Tariffa di igiene ambientale⁹⁶ (Tia), dal 1 gennaio 2013 Tares, tributo comunale sui rifiuti e servizi, al centro del dibattito circa l'ammissibilità dell'impugnazione, da parte del contribuente, dinanzi al giudice tributario. La questione contrappone i sostenitori dell'orientamento che non considerano la Tares un tributo, pertanto le eventuali azioni di opposizione rientrerebbero nella giurisdizione del giudice ordinario⁹⁷ e coloro che, diversamente, ne riconoscono il carattere tributario, sicché le controversie possono essere rimesse alle Commissioni tributarie.

Un solco in materia è stato segnato dalla Cassazione, Sez. tributaria, Sentenza n.17526 del 9 agosto 2007⁹⁸, in quanto gli Ermellini aprono all'impugnabilità di tali atti.

Per maggiore chiarezza espositiva si richiama il passaggio più rilevante della pronuncia: "Gli atti con cui il gestore del servizio di smaltimento

⁹⁶ D.lgs. n.22 del 5 febbraio 1997, *Attuazione delle direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio*. Art. 49 D.lgs. n.22/1992, *Istituzione della tariffa*.

⁹⁷ A favore di questo indirizzo Cass., Sez. trib., Sentenza 29 settembre 2005, n.3274, in *Fisconline Banca Dati*; Cass., Sez. unite, Sentenza 15 giugno 2009, n.13894, in *Fisconline Banca Dati*.

⁹⁸ Pronuncia confermata da Cass. 5 marzo 2009, nn. 5297, 5298, 5299 e n.238 del 24 luglio 2009, di cui si rimanda al commento in *il fisco* n.32/2009, fascicolo n.1, pag. 5304 di Murgia P. Per ulteriori approfondimenti su quest'ultima sentenza si veda anche La Rocca S., *Natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale in il fisco* n.35/2009, fascicolo n.1, pag. 5798.

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.”⁹⁹

L'interpretazione degli Ermellini è evidentemente estensiva, in quanto l'art. 19 D.lgs. 546/1992 non cita nel novero degli atti autonomamente impugnabili la tariffa di igiene ambientale, pertanto ciò che permette di rimettere l'atto alla giurisdizione del giudice speciale è la sua caratterizzazione tributaria.

Si pone, tuttavia, come già precedentemente accennato la questione della natura vincolata o meno dell'impugnazione da parte del contribuente. Quest'ultimo si ritrova dinanzi a una doppia possibilità - minaccia, da un lato potrebbe anticipare la tutela attraverso l'opposizione all'atto non autoritativo dell'Amministrazione Finanziaria, dall'altro potrebbe decidere di attendere la cartella di pagamento (con l'intimazione ad adempiere da parte dell'Amministrazione Finanziaria). Si utilizza il termine "minaccia" in quanto nel caso in cui si acceda immediatamente alla tutela, l'eventuale successiva notifica dell'atto impositivo potrebbe vanificare l'opposizione intentata; d'altro canto nella circostanza in cui si impugni la cartella di pagamento, l'Amministrazione potrebbe contestare la mancata

⁹⁹ Massima Cass., Sez. Tributaria, Sentenza 9 agosto, n. 17526, in *Fisconline Banca dati*; in <https://www.diritto.it/tia-natura-giuridica-e-giurisdizione/>; Per maggiori approfondimenti si veda Busico M., *Natura tributaria e tempi di impugnazione degli atti esattivi della tariffa di igiene ambientale*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, n.1 del 2008, pag. 55.

opposizione alla fattura Tares, dato che in realtà si riconosceva funzione impositiva, così che l'attesa passiva del contribuente caducherebbe definitivamente l'azione difensiva.

Medesimo orientamento favorevole è rintracciabile nella pronuncia n.22869/2004 della Cassazione con riferimento al conguaglio a titolo di Tosap richiesto da un comune al contribuente. Il comune, già soccombente nei primi due gradi di giudizio, rimetteva la questione al vaglio della Cassazione e in particolare sottolineava come il provvedimento impugnato da parte del contribuente era, semplicemente, un invito al pagamento e non un atto impositivo (art. 19 D.lgs. 546/1992). Gli Ermellini si sono espressi come segue: "se è pur vero che il contenzioso tributario è disciplinato come giudizio di impugnazione di uno degli atti elencati nell'art. 19, D.lgs. n.546/1992, l'identificazione dell'atto impugnabile non deve essere condotta secondo un criterio nominalistico ma occorre verificare se ci si trovi di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo, che, essendo prodromico alla riscossione coattiva, possa ritenersi autonomamente impugnabile".¹⁰⁰

Ancora una volta, viene rimesso alla giurisdizione del giudice tributario un provvedimento non contenuto nell'art.19, dunque "apparentemente" escluso dagli atti autonomamente impugnabili, sulla base della valutazione della natura dell'atto. La dottrina, anche in tale occasione, si divide fra coloro che sostengono la facoltatività dell'impugnazione da parte del contribuente, in quanto il provvedimento è un mero invito privo delle

¹⁰⁰ Sentenza Cassazione n.22869/2004, in *Fisconline Banca Dati*. Sepe E. A., «Ancora sull'impugnabilità degli atti "atipici" e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione» in *Il Fisco*, n.4/2008, p. 1-614. Sepe con riferimento all'impugnabilità degli atti atipici sostiene che "la valenza da riconoscere oggi a tale norma non è più quella di una elencazione tassativa degli atti impugnabili, bensì di una indicazione di situazioni-tipo, consistenti appunto nella configurazione di una pretesa (in fase di cognizione o già in fase esecutiva) che, ove ravvisabile in una serie di altri casi non predeterminati, ma identificabili in via di interpretazione analogica, consentono di ritenere insorto in capo al soggetto destinatario di essa quell'interesse qualificato necessario ad agire a tutela del proprio diritto od anche interesse legittimo".

ritualità necessarie per assimilarlo ad un atto autonomamente impugnabile, e coloro che ne riconoscono la funzione “indirettamente” impositiva (seppur innegabile sia la mancanza delle formalità tipiche dell’atto impositivo in senso stretto, tra cui la notifica immancabile), constatando l’assoluta necessità di opporsi al medesimo per vedersi garantita la posizione soggettiva.

2.2.2 Sentenze in materia di estratto di ruolo.

Se l’avviso bonario, come altri inviti di pagamento visti (in materia Tia, Tosap e similari) costituiscono atti presupposto¹⁰¹ nell’ambito dell’iter procedimentale dei provvedimenti impositivi, ulteriore terreno di dibattito è il cosiddetto estratto di ruolo.

L’estratto di ruolo è un documento, di cui il contribuente può richiedere copia allo sportello Equitalia o mediante la piattaforma *online*,¹⁰² che

¹⁰¹ A giudizio di Accarino, *L’impugnabilità degli atti istruttori lesivi*, in *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e prassi* a cura di C. Preziosi, Roma – Milano, 1996, pagg. 342 e ss., “gli atti istruttori presentano il requisito dell’autonoma impugnabilità intesa come possibilità di contestare direttamente un atto indipendentemente dalla contestazione di un altro atto più o meno collegato o collegabile poiché essi [...] possono ledere, in via immediata ed in alcuni casi irrimediabile, posizioni soggettive fondamentali [...] diverse da quelle attinenti la corretta determinazione dell’an e del quantum” cosicché “colui che dall’atto avrà certamente legittimazione ed interessa ad agire dinanzi al giudice tributario”; contro il sopracitato orientamento Giovannini A., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV, *Il processo tributario*, Giur. Sist. Dir. trib., pag. 386 che afferma: “negare validità a queste impostazioni ed affermare il carattere tassativo dell’elencazione di cui all’art.19 non significa negare l’esistenza di problemi in ordine a particolari tipologie di atti e al riparto di giurisdizione fra le Commissioni tributarie, giudice ordinario e giudice amministrativo. Significa ragionare in aderenza ai dati normativi in guisa da non piegarsi in omaggio a precostituite ricostruzioni teoriche e verificare in chiave interpretativa quali siano i mezzi di tutela a petto di atti non impugnabili avanti al giudice speciale tributario o a petto di diritti – quali quello della riservatezza o della libertà di domicilio – non tutelabili con la contestazione innanzi alle Commissioni degli atti previsti dall’art.19”.

¹⁰² Equitalia consente a ciascun contribuente di accedere, all’<estratto conto> tributario, online sulla pagina web dedicata, in <http://servizi.equitaliaspa.it/equitatiaServiziWeb/home/login.do>, al fine di prendere atto della personale posizione debitoria.

contiene l'elencazione dei debiti nei confronti dell'agente della riscossione. Si distingue, dunque, dal ruolo e dalla cartella di pagamento che appaiono espressamente nell'alveo dei provvedimenti suscettibili di impugnazione¹⁰³ da parte del contribuente.

"Il ruolo è il mezzo di riscossione di tutti i tributi per i quali la riscossione non avviene mediante ritenuta alla fonte, o versamento diretto, o in base all'avviso di accertamento"¹⁰⁴.

Sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo la Cassazione si è divisa, la sezione VI (la cosiddetta sezione filtro) si è opposta alla sezione V tributaria, e in un secondo momento anche la stessa sezione V ha rivisto la propria posizione originaria.

La sezione V è a ben vedere portatrice dell'orientamento "classico", ovvero la valenza del principio di tassatività contenuto all'art.19 D.lgs. n. 546/1992. Viene, difatti, negata l'impugnabilità degli estratti di ruolo in differenti sentenze, tra le altre si richiamano le nn., 6395/2014, 6610/2013, 6906/2013 e 139/2004 in cui si definisce la natura dell'estratto e si individuano due eccezioni:

- Il caso in cui il ruolo venga notificato autonomamente rispetto alla cartella di pagamento, assolvendo alla funzione di provvedimento impositivo;
- Vizi del ruolo, per effetto di disposizioni normative¹⁰⁵.

I giudici della Cassazione nella sentenza del 15 marzo 2013, n.6610 hanno, come segue, motivato il rigetto all'impugnabilità dell'estratto di ruolo: "L'estratto di ruolo, che è atto interno all'Amministrazione, non può

¹⁰³ Schiavolin R., *Commento all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92, in Commentario breve alle leggi del processo tributario, a cura di C. Consolo e C. Glendi. Padova, 2005.*

¹⁰⁴ D.lgs. 26 febbraio 1999, n.46, *Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337, art. 17, Entrate riscosse mediante ruolo.*

¹⁰⁵ Art. 17 D.P.R. n.602/1973, *Termini per l'iscrizione.*

esser oggetto di autonoma impugnazione davanti al giudice tributario. E questo perché, senza notifica di un atto impositivo, non c'è alcun interesse concreto e attuale ex art. 100 c.p.c., a radicare una lite tributaria. L'estratto di ruolo, quindi, può esser impugnato soltanto unitamente alla cartella che sia stata notificata. Ciò che è altresì confermato dalla struttura oppositiva del processo tributario, che non ammette preventive azioni di accertamento negativo del tributo."¹⁰⁶

In tal senso si esprime anche parte della dottrina che nell'analizzare le differenze esistenti fra estratto di ruolo e cartella di pagamento sostiene che "è proprio l'intimazione ad adempiere decorsi sessanta giorni dalla sua notifica l'elemento che caratterizza la cartella di pagamento e che manca nell'estratto di ruolo. Tale documento non reca alcun avvertimento, non assegna alcun termine al contribuente, né potrebbe svolgere alcuno di tali compiti proprio perché non è prevista la sua notifica. Quest'ultima è, invece, essenziale ed imprescindibile nella cartella di pagamento in quanto, proprio a partire dalla notifica, si calcolano i termini per avviare la riscossione coattiva"¹⁰⁷.

L'art. 19 richiede, come condizione ai fini dell'impugnabilità del ruolo, che lo stesso venga impugnato unitamente alla cartella di pagamento, atto impositivo successivo notificato dall'Amministrazione Finanziaria. Con riferimento alle sentenze sopra citate, i giudici della Cassazione convengono nell'affermare che l'estratto di ruolo è un provvedimento interno degli uffici che non comporterebbe l'insorgere di un interesse ad

¹⁰⁶ Cassazione, Sezione V, Sentenza 15 marzo 2013, n.6610, in *Fisconline Banca Dati*. Si veda pure Cassazione, Sezione V, Sentenza 20 marzo 2013, n.6906, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2013, 7, 585 nota di Carinci.

¹⁰⁷ Rasi F., *La conoscenza «occasionale» e «legale» dell'«estratto di ruolo» nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2014, 6, 11012 (commento alla normativa).

agire, ex art. 100 c.p.c.¹⁰⁸. Per ribadire il concetto, gli Ermellini sottolineano come la caratterizzazione necessariamente impugnatoria del processo tributario non ammetterebbe il riconoscimento in capo al contribuente della possibilità di adire le Commissioni tributarie con azioni preventive di mero accertamento in assenza di un atto autonomamente impugnabile¹⁰⁹.

L'orientamento in questione era già stato avallato dalla Commissione Tributaria della Puglia con la pronuncia del 18 dicembre 2009, n.167 in cui si era ritenuto che:

“La copia dell’estratto di ruolo, non rappresentando un atto ricettizio dell’Amministrazione finanziaria contenente una specifica e definitiva pretesa tributaria capace di incidere irrimediabilmente nella sfera patrimoniale del contribuente, non è suscettibile di autonoma impugnazione”¹¹⁰.

¹⁰⁸ Tale orientamento sembra avallato da Russo A., *Al vaglio delle Sezioni Unite l’impugnabilità dell’estratto di ruolo*, in *Fisco*, 2014, 32, 3186 (nota a sentenza), il quale in un passo di particolare rilievo commenta: “Oltre questo aspetto, non può sottacersi l’osservazione che, in difetto della notifica di un atto nel quale il ruolo sia trasfuso, sembra insussistente un interesse concreto ed attuale ex art. 100 c.p.c., ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza”.

¹⁰⁹ Russo A., *Al vaglio delle Sezioni Unite l’impugnabilità dell’estratto di ruolo*, in *Fisco*, 2014, 32, 3186, nel commentare la sentenza n.16055/2014 afferma: “il processo tributario ha semplice struttura oppositiva di manifestazioni di volontà fiscali “esternate” al contribuente, senza cioè che possa farsi luogo a preventive azioni di accertamento negativo del tributo [...] In effetti l’azione di accertamento negativo è estranea alla struttura del processo tributario innanzi alle Commissioni Tributarie, stante il fatto che - alla luce del combinato disposto di cui agli artt. 2 e 19 del D.lgs. n.546/1992 -la tutela del contribuente può attuarsi mediante la proposizione di ricorsi avverso specifici atti di accertamento o di imposizione dell’Amministrazione Finanziaria concretamente formati e notificati ovvero avverso il rigetto di istanze di rimborso di somme indebitamente pagate, circostanza dalla quale si evince che non è ancora venuta meno la natura impugnatoria del giudizio tributario (Cass., SS. UU., n.24011 del 2007, Cass. n. 9181 del 2003)”. A favore Tesauro F., *Processo tributario*, in *Digesto Comm.*, II Agg., Torino, 2007 e Glendi C., in *Enc. Giur. Treccani*, Agg., XII, Roma, 2004.

¹¹⁰ Commissione Tributaria Puglia, Sentenza 18 dicembre 2009, n. 167, in <http://www.antonellapedone.com/articoli/processo-tributario-impugnabilita-dell-estratto-di-ruolo>.

In tal senso si esprime anche un ulteriore filone dottrinale¹¹¹ sostenendo che vada privilegiata la risposta negativa circa l'impugnabilità dell'estratto di ruolo. È difficile, nella logica utilizzata, attribuire all'estratto di ruolo, tipico atto interno dell'Amministrazione Finanziaria, qualsivoglia "effigie" giurisprudenziale, perché nonostante l'orientamento consolidatosi in Cassazione sia favorevole all'estensione delle competenze del giudice tributario, in tale circostanza si resta, comunque, di fronte a un provvedimento tutt'altro che "definito".

Del medesimo indirizzo anche altri autori, secondo cui "le considerazioni che precedono consentono di escludere che l'estratto di ruolo possa considerarsi un atto amministrativo. Secondo la tassonomia tradizionale è tale una manifestazione di volontà, di conoscenza o di giudizio avente rilevanza esterna, posta in essere da un'Autorità Amministrativa nell'esercizio di una funzione amministrativa la cui efficacia, ove trattasi di atto recettizio, è condizionata alla sua trasmissione all'interessato nei modi previsti dalla legge (pubblicazione, comunicazione e notificazione). L'estratto di ruolo ha, invece, un contenuto meramente riproduttivo di altri atti di cui il legislatore ha espressamente stabilito il contenuto e l'obbligo di prevedere alla loro notificazione. Se l'estratto di ruolo potesse sostituire il ruolo o la cartella di pagamento nella sequenza procedimentale prevista dal legislatore finalizzata all'avvio della riscossione, si svuoterebbe del tutto la loro funzione e si priverebbe di tutela il contribuente. Ciò deriva dal fatto che esso è una mera duplicazione (parziale), inventata dalla prassi, del ruolo e della cartella di pagamento, ma di per sé non è in grado di svolgere alcuna delle funzioni che essi assolvono."¹¹²

¹¹¹ Fra gli altri si veda Russo A., *Al vaglio delle Sezioni Unite l'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Fisco* 2014, 32, 3186 (nota a sentenza).

¹¹² Rasi F., in *La conoscenza «occasionale» e «legale» dell'«estratto di ruolo» nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2014, 6, 11012 (commento alla normativa).

Alla luce dei contenuti emersi dalle sentenze e dalle autorevoli riflessioni analizzate si può notare come l'orientamento contrario all'impugnabilità dell'estratto di ruolo sia fundamentalmente ancorato alla impostazione tradizionale che vede il processo tributario come processo di natura strettamente impugnatoria e basato sul principio di tassatività dell'elencazione di cui all'art. 19 D.lgs. 546/1992.

Diversamente, le sentenze della Sezione VI della Cassazione sposano la visione "innovativa" di processo tributario, in cui obiettivo primario è quello di riconoscere al contribuente una tutela globale, andando altresì aldilà del principio di predeterminazione normativa degli atti (contenuto nell'art.19). A tal fine si sottolineano le motivazioni espresse dalla Cassazione, Sez. VI civ., Sentenza 3 febbraio 2014, n. 2248: "La questione posta dal ricorso, sembra, possa essere esaminata e decisa, tenendo conto del principio desumibile da Cass. n.11736/2011, secondo cui il ruolo, ancorché atto interno dell'Amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta, cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente; tale iscrizione costituisce, il valido e legittimo titolo per la riscossione del tributo, mentre la cartella esattoriale costituisce lo strumento mediante il quale la pretesa esattoriale viene portata a conoscenza del debitore d'imposta. Ne deriva che il momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione è quello della formazione del ruolo e non già quello della notifica della cartella esattoriale ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n.602 del 1973, articolo 25. La decisione impugnata appare in linea con tale principio, posto che la circostanza che il contribuente era stato portato a conoscenza dell'iscrizione a ruolo del carico tributario direttamente dal dipendente addetto all'ufficio, che aveva

consegnato copia dell'estratto dei ruoli, piuttosto che attraverso la notifica della cartella, non precludeva l'impugnazione, che trovava legittimazione, proprio nella avvenuta formazione del ruolo, atto con cui l'Amministrazione concretizza nei confronti del contribuente una pretesa tributaria definita, compiuta e non condizionata"¹¹³.

La riflessione degli Ermellini si sofferma, in detta pronuncia, non tanto sulla natura dell'estratto di ruolo quanto sul momento in cui il contribuente acquisisce consapevolezza¹¹⁴ della pretesa manifestata dall'Amministrazione Finanziaria. Non rileva, in tale logica, l'assenza del richiamo nell'elencazione di cui all'art. 19 dell'estratto di ruolo perché si tende a privilegiare la prospettiva del riconoscimento al contribuente della possibilità di tutela. Non sarà, dunque, necessario che lo stesso debba attendere la notifica di un atto appartenente al novero poc'anzi citato, giacché l'estratto di ruolo, nella sostanza, ricalcherebbe il contenuto di un atto impositivo in senso stretto. Questa visione è anche asseverata dalla Legge n.448/2001 nell'inciso che afferma: "[...] comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta egli abbia interesse (ex art. 100 c.p.c.) a reagire ad una qualche convinzione manifestata, anche a mezzo di silenzio - rigetto, dall'Amministrazione Finanziaria relativamente al rapporto tributario o alle relative sanzioni."¹¹⁵

¹¹³ Cassazione, Sez. VI civ., Sentenza 3 febbraio 2014, n.2248, in <http://www.iussit.com/possibile-il-ricorso-avverso-lestratto-di-ruolo/>.

¹¹⁴ La sentenza della Cassazione, Sez. VI civ., 3 febbraio 2014, n. 2248 può essere accomunata alla sentenza n.15946/2010, in quanto in ambedue le pronunce l'estratto di ruolo viene portato a conoscenza del destinatario non attraverso la rituale notifica ma attraverso circostanza "casuali". Per la differenza fra "conoscenza legale" e "conoscenza occasionale" si rimanda alla giurisprudenza abbastanza consolidata: Cass., 4 marzo 1968, n.695; Cass., 4 giugno 1969, n.1968; Cass., 8 settembre 2004, n.18075; Cass., 12 luglio 2013, n.17236; Cass., 19 febbraio 2014, n.3938.

¹¹⁵ L. n.448/2001.

Come anticipato poc'anzi, anche all'interno della stessa sezione V si assiste a un mutamento di indirizzo con la pronuncia n.724/2010. I giudici si mostrano a favore dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo adducendo le seguenti motivazioni: "il D. Lgs. 546 del 1992, art. 19 prevede l'impugnazione sia della cartella che del ruolo. Tale precisazione rende del tutto evidente che l'impugnazione è ammissibile non solo nei confronti della cartella ma anche contro l'estratto di ruolo che altro non è che una riproduzione di una parte del ruolo"¹¹⁶.

Pertanto, l'estratto di ruolo può considerarsi un provvedimento impositivo "presupposto" alla riscossione coattiva e la volontà degli Ermellini è quella di evitare che il contribuente si ritrovi in fattispecie di "vuoto di tutela"¹¹⁷. Si afferma, così, sempre più in giurisprudenza la teoria dell'impugnabilità di atti non "provvedimentali" (atipici) basata sulla necessità di garantire una tutela globale al contribuente¹¹⁸. Si può tuttavia rilevare come nonostante la sentenza n.724/2010 e le pronunce del 2013 portino a conclusioni contrapposte, una lettura combinata permetta di intravederne un *continuum* logico. Infatti, stante il carattere recettizio del ruolo, l'estratto non notificato non risulterebbe mai impugnabile dinanzi alla Commissione Tributaria, viceversa assurge ad atteggiarsi quale atto impositivo a tutti gli effetti in caso di notifica, divenendo dunque

¹¹⁶ Cassazione civ., Sez. trib., Sentenza 19 gennaio 2010, n.724, in http://studiolegalecacopardo.it/public/wp-content/uploads/2012/06/724_cass_2010_wr.pdf.

¹¹⁷ Orientamenti analoghi da parte della Cassazione, SS.UU. n.185/1999, n.5776/2005, n. 7388/2007 e n.2185/2009.

¹¹⁸ Rilevanti i casi del diniego di autotutela, Cass., Sez. Un., 27 marzo 2007, n.7388, in *Giur. It.*, 2007, 2883, con nota di Turchi e d'interpello, Cass., 5 ottobre 2012, n.17010 in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 457, con nota di Pistolesi; cfr. Cass., 28 maggio 2014, n.11929.

suscettibile di impugnazione¹¹⁹. A fronte di queste pronunce contraddittorie che hanno animato il terreno relativo all'impugnabilità dell'estratto di ruolo appare rilevante la sentenza dell'11 luglio 2014 n.16055. La sezione VI, presieduta da Mario Cicala, ha rimesso con ordinanza interlocutoria gli atti alle Sezioni Unite in modo che venisse presa una posizione definitiva in materia.

“Si sottopone al Primo Presidente l'opportunità di devolvere la controversia alle Sezioni Unite ai fini della soluzione della questione, fonte di contrasti tra le sezioni semplici, della autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo tributario che sia pervenuto a conoscenza del contribuente tramite qualsivoglia mezzo informale, in difetto o in attesa di notifica della cartella esattoriale, in applicazione del combinato disposto del D. Lgs. n.546 del 1992, artt. 2 e 19”.¹²⁰

È la pronuncia della Corte di Cassazione, SS.UU. n.19704/2015 che scioglie i dubbi asserendo: “E' ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità

¹¹⁹ In tal senso si esprime Rasi F., *La conoscenza «occasionale» e «legale» dell'«estratto di ruolo» nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2014, 6, 11012 (commento alla normativa).

¹²⁰ Cass., Sez. VI, Sentenza 11 luglio 2014, n.16055, in *Fisconline Banca Dati*, http://www.dirittoitaliano.com/giurisprudenza/provvedimento_pdf.php?1747.

anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione".¹²¹

Con la suddetta sentenza i giudici di Piazza Cavour riconoscono la possibilità al contribuente di accedere alla tutela valorizzando, in un certo senso, il contenuto dell'art. 19 D.lgs. 546/1992, terzo comma¹²². Il contribuente non dovrà attendere la notifica dell'atto impositivo, ma sarà sufficiente che questi venga a conoscenza della pretesa attraverso l'estratto di ruolo, agendo, sulla base di quest'ultimo, al fine di far valere il difetto di notifica o la irrituale notifica dell'atto provvedimento (il ruolo e/o cartella di pagamento).¹²³ Viene superata la visione che ammette l'impugnabilità di un atto non notificato solo ed esclusivamente attraverso il successivo notificato al contribuente. La pronuncia dei giudici di Piazza Cavour costituisce, senza dubbio, un'ulteriore evoluzione nel contesto della giurisdizione tributaria. In tal senso, sempre nell'ottica di garantire al

¹²¹ Corte di Cassazione, SS. UU., Sentenza 2 ottobre 2015 n.19704, in Fisconline *Banca Dati*, <http://www.giudicedipace.it/risarcimento-danni/2364-corte-di-cassazione-sezioni-unite-n-19704-2015-impugnabile-l-estratto-di-ruolo-02-10-2015.html>.

¹²² Art. 19 D.lgs. n. 546/1992 terzo comma: "Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo."

¹²³ Il contenuto della pronuncia è avallato anche da differenti sentenze recenti (relative all'ultimo decennio) della Cassazione, espressasi pure a Sezioni Unite, nelle quali si è riconosciuta l'ammissibilità dell'impugnazione di fronte alle Commissioni tributarie di tutti quei provvedimenti che pur in assenza della forma autoritativa prescritta siano capaci di ledere la posizione del contribuente, in quanto espressivi di una pretesa (cfr. *ex multis*, Cass., SS.UU., sentenze nn. 16293/2007 e 3773/2014). Sul punto anche Cané D., *Processo Tributario – Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2016, 8-9, 1983 (nota a sentenza): "E' difficile capire come, in base ad un non-atto, sia possibile contestare la mancata notifica di un atto impugnabile".

contribuente tutela in qualsivoglia circostanza in cui la posizione dello stesso venga intaccata, la Corte di Cassazione ammette l'impugnabilità dell'estratto di ruolo, atto non notificato ma attraverso cui il contribuente venga a conoscenza della pretesa. Orientamento differente esprime un'altra parte della dottrina che non considera l'estratto di ruolo atto amministrativo.¹²⁴

Dalla sentenza sopracitata emergerebbe come la struttura del processo tributario appaia evidentemente incline ad ammettere azioni di accertamento preventivo.¹²⁵ Optare per l'impugnabilità immediata del ruolo dinanzi al giudice tributario, in assenza di rituale notifica è stata, così, la definitiva soluzione¹²⁶ prospettata dagli Ermellini. Sul punto autorevole dottrina ritiene che "con la decisione annotata, le Sezioni Unite hanno appunto deciso una controversia di tal fatta, molto frequente negli ultimi anni: l'ammissibilità dell'impugnazione del ruolo, non notificato ma comunque conosciuto dal contribuente, prima della notifica dell'atto successivo."¹²⁷. Si critica, altresì, la pronuncia della Corte, sottolineando come ruolo e estratto di ruolo siano atti profondamente diversi e si afferma, che anche in assenza della notifica del ruolo alla luce del dettato normativo si dovrebbe attendere la notifica dell'atto successivo (cartella di pagamento) sicché il contribuente possa far valere le proprie ragioni, senza possibilità alcuna di anticipare la tutela (attraverso l'impugnazione

¹²⁴ Rasi F., *La conoscenza "occasionale" e "legale" dell'"estratto di ruolo" nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, I, 1021- 1023.

¹²⁵ Ne conviene Cané D., *Processo tributario - Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2016, 8-9, 1983 (nota a sentenza).

¹²⁶ A favore dell'impugnabilità del ruolo anche se non regolarmente notificato Guidara A., *Inviti*; Randazzo F., *Alle Sezioni Unite la questione dell'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Corr. Trib.*, 2014, 1313.

¹²⁷ Cané D., *Processo tributario - Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2016, 8-9, 1983 (nota a sentenza).

dell'estratto). Inoltre, nonostante si comprenda la tensione della giurisprudenza più attuale a riconoscere al contribuente il diritto a tutelare la propria posizione, ogniqualvolta la stessa venga "minacciata" da una pretesa dell'Amministrazione Finanziaria, non possono comunque valicarsi natura e principi che sorreggono la concezione di contenzioso tributario: "Questa giurisprudenza, assai criticata, vuole stemperare gli effetti preclusivi che derivano dalla rigidità dello schema "mancata impugnazione - decadenza - definitività in nome dell'effettività della tutela giurisdizionale e della necessità di ammetterla non solo per eliminare una lesione attuale o l'incertezza del diritto, ma anche per l'utilità connessa all'ottenimento di un bene della vita. La teoria dell'impugnazione facoltativa, però non è condivisibile, perché sovverte il sistema processuale e apre a un'azione di accertamento negativo della pretesa tributaria, non prevista dalla legge e storicamente estranea alla struttura del processo tributario e ai poteri delle Commissioni. Con essa, per altro, verrebbe meno il controllo sulla legittimità formale dell'atto, quale garanzia del corretto esercizio della funzione impositiva; e si pregiudicherebbe l'interesse pubblico all'ordinato funzionamento dell'azione amministrativa e del sistema tributario. [...] Va, quindi, riaffermata la tassatività, o predeterminazione, dell'elenco degli atti autonomamente impugnabili, l'irrilevanza dell'interesse ad agire rispetto agli atti non autonomamente impugnabili (in quanto rileva la loro lesività e la natura autoritativa) e la struttura impugnatoria del processo tributario e della relativa azione, soggetta a termini decadenziali"¹²⁸.

¹²⁸ Cané D., *Processo tributario - Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2016, 8-9, 1983 (nota a sentenza).

Un ulteriore aspetto di riflessione è costituito dal rilievo storico che la notificazione assolve ai fini della efficacia dell'atto tributario¹²⁹. Pertanto, il provvedimento, seppur regolarmente confezionato da parte dell'Amministrazione Finanziaria, per acquisire i connotati della "definitività" e dell'"esistenza" necessita di essere portato a conoscenza del destinatario, per l'appunto attraverso la rituale notifica¹³⁰. Nonostante i dubbi, con riferimento al caso specifico del ruolo, legati alla condizione della notifica affinché espliciti i suoi effetti (c'è chi ritiene che il ruolo sia esecutivo dalla sottoscrizione¹³¹ e altri che ritengono la notifica¹³² elemento indefettibile per l'efficacia del ruolo), la giurisprudenza alla luce di questa sentenza ha interpretato in maniera oltremodo estensiva il contenuto letterale dell'art. 19 comma 3 del D.lgs. n. 546/1993. C'è chi in dottrina mostra notevole scetticismo; infatti, seppur la pronuncia sia stata favorevolmente accolta perché allarga le opportunità di difesa da parte del contribuente, dall'altro lato sacrifica l'assetto processuale in nome del tanto decantato concetto di giustizia. Si comprime ai minimi storici la rilevanza dell'art. 19, si snatura la caratterizzazione impugnatoria del processo tributario, ritenendosi possibile opporsi a provvedimenti non ritualmente notificati ricorrendo alla novella teoria dell'impugnazione facoltativa.

¹²⁹ Glendi V. C., *La sanatoria della nullità di notifica degli atti impugnati nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 3711.

¹³⁰ Si vedano in materia Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario - Parte Generale*, pag. 202.; Basilavecchia M., *La "piena conoscenza" dell'atto impositivo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, 15; Glendi C., *L'oggetto*, pag. 289; Berliri A., *Principi di diritto tributario*, III ed., Milano, 1964; Carinci A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 134.

¹³¹ Glendi C., *Sui termini per la liquidazione ex art. 36-bis del D.P.R. n.600/1973 e per la notifica del ruolo* in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, 219 e seg.; Bruzzone M., *Notificazioni*, pagg. 176 e 273.

¹³² Guidara A., *Inviti*, op. cit., pag.805.

2.2.3 Cenni in materia di interpelli tributari.

Una riflessione, nell'ambito dell'impugnazione "facoltativa" di atti non tipizzati da parte del legislatore, merita di essere effettuata con riguardo agli interpelli tributari. Quest'ultimi rappresentano "strumenti" che lo Statuto dei Diritti del Contribuente disciplina esplicitamente all'art. 11¹³³, *Interpello del contribuente*. Con riferimento agli interpelli di matrice interpretativa né in passato né attualmente si registrano incertezze circa la possibile impugnazione dinanzi alle Commissioni Tributarie: è infatti unanimemente condivisa la riflessione secondo cui non emergerebbe da

¹³³ Statuto dei Diritti del Contribuente, art. 11, *Interpello del contribuente*:

1. "Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.
2. La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo.
3. Limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine di cui al comma 1.
4. Nel caso in cui l'istanza di interpello formulata da un numero elevato di contribuenti concerna la stessa questione o questioni analoghe fra loro, l'amministrazione finanziaria può rispondere collettivamente, attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata ai sensi dell'articolo 5, comma 2.
5. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono determinati gli organi, le procedure e le modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'amministrazione finanziaria.
6. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, relativo all'interpello della amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti."

tali provvedimenti alcun interesse concreto ad agire ex art. 100 c.p.c. Controversa in dottrina e giurisprudenza è la questione circa i cosiddetti interpelli "obbligatorî". Stante la razionalizzazione della materia in oggetto, avvenuta con il D.lgs. n. 156/2015, *Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*, si ritiene "obbligatorî" esclusivamente l'interpello disapplicativo¹³⁴, ex art. 37-bis comma 8 del D.P.R. n. 600/1973, *Disposizioni antielusive*:

"Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma."¹³⁵

Il D.lgs. n.156/2015 costituisce, a ben vedere, una delle poche occasioni in cui il legislatore, di recente, si è prestato ad intervenire per la risoluzione di una questione ritenuta controversa. Nel tempo si erano cristallizzate due posizioni giurisprudenziali. La prima, più datata e riconducibile alla Cassazione, 15 aprile 2011, n. 8663 considerava il diniego di interpello come un provvedimento, la cui mancata

¹³⁴ Si fa un richiamo anche all'art. 11 comma 2 dello Statuto del contribuente.

¹³⁵ Art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

impugnazione¹³⁶ da parte del contribuente facesse venir meno il diritto del medesimo a opporsi contro l'atto autoritativo basato sulle motivazioni manifestate nel diniego stesso. Viceversa, un successivo orientamento riconducibile alla Cassazione, 5 ottobre 2012, n. 17010, utilizzando il concetto di impugnazione facoltativa ha stabilito che nonostante il contribuente non si opponga al diniego, resta ferma la possibilità di attivarsi nei confronti del provvedimento impositivo. Infatti le ragioni espresse dagli Ermellini sono chiare sul punto: "la risposta all'interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l'amministrazione, a seguito di una fase istruttoria e di una valutazione tecnica, e con particolari garanzie procedimentali, porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l'immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l'istanza è stata inoltrata. Non può, pertanto, negarsi che il contribuente, destinatario della risposta, abbia l'interesse, ex art. 100 c.p.c., ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto in esame [...] la risposta all'interpello ... non impedisce al contribuente di esperire la piena tutela in

¹³⁶ Per approfondimenti si vedano Lupi R., *Riflessi processuali del diniego di applicazione di norme antielusive*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 1708; Stevanato D., *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?* in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2005, pag. 349; Comelli A., *È impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello c.d. disapplicativo?* in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2012, pag. 789; Fransoni G., *L'impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in *AA. VV., Elusione e abuso nel diritto tributario*, a cura di Maisto G., Milano, 2009, pag. 103; Tarigo P., *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. Tributaria*, 2017, 2, 396 (commento alla normativa); Serranò M.V., *Brevi considerazioni sulla non impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1706; Tundo F., *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?* in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2011, 676; Lunelli R., *Diniego di disapplicazione delle norme "antielusive": impugnazione facoltativa o obbligatoria?* in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, 358.

sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico che gli venga notificato".¹³⁷

Considerati i palesi disallineamenti in ordine alla materia in oggetto, si può considerare "salvifica" la disposizione di cui all'art. 6 comma 1, D.lgs. n. 156/2015, *Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso*:

"1. Le risposte alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo."¹³⁸

Pertanto, il legislatore ha espressamente sancito l'impugnabilità differita, ed unitamente all'atto impositivo notificato, della risposta negativa su interpello disapplicativo. Viceversa, non sarebbe consentita alcuna forma di tutela nei confronti di risposte connesse a differenti categorie di interpelli.

¹³⁷ Cassazione, 5 ottobre 2012, n. 17010, in *Fisconline Banca Dati*. Medesima posizione assunta anche in Cassazione, 28 maggio 2014, n. 11929. Si veda come approfondimento in materia il contributo di Puri P., *Riflessioni sul profilo oggettivo dei limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 3, 1027 (commento alla normativa).

¹³⁸ Art. 6 comma 1, D.lgs. n. 156/2015.

Capitolo III

RICADUTE DELL'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE IN TEMA DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE: DUE CASI A CONFRONTO.

3.1 Il caso Craxi

L'estensione "smisurata" delle competenze del giudice speciale tributario a materie *ab origine* escluse dalla propria giurisdizione costituisce una tematica dalle forti correlazioni con il concetto di tutela del contribuente. La complessità della realtà normativa, ricca di provvedimenti dalle etichette sempre più varie, ha portato alla creazione di ulteriori "terreni" di confronto fra contribuente e Amministrazione Finanziaria. Riferendoci alla proliferazione di atti non rientranti nella lettera dell'art. 19 D.lgs. n.546/1992 (atti autonomamente impugnabili), il contribuente nella ricezione dei medesimi ha mostrato non poche difficoltà interpretative. Da un lato, c'è chi ne ha disconosciuto ogni funzione aggrappandosi alla più volte ribadita natura impugnatoria del processo tributario; dall'altro chi, percepita la "minaccia" incombente della pretesa erariale, ha deciso di attivarsi al fine di tutelare la propria posizione soggettiva. Tanto dottrina, quanto giurisprudenza si sono espresse sulla questione riflettendo sulle possibili conseguenze derivanti dal riconoscimento o meno di qualsivoglia veste giuridica a tali provvedimenti. Tra i problemi più diffusi si segnala *in primis* la natura di simili atti, si tratta di atti autoritativi (ricorrendo all'interpretazione estensiva affermata in giurisprudenza e facente leva sull'assimilazione dei medesimi a provvedimenti appartenenti all'alveo prescritto dal legislatore) o di documenti privi di caratterizzazione impositiva (orientamento appoggiato dai più arditi sostenitori della tassatività delle ipotesi impugnatorie sancite dall'art.19)? *In secundis* si

tratta di provvedimenti in grado di esprimere una pretesa compiuta, definita e non condizionata? Qualora la risposta a quest'ultima domanda fosse positiva, la complessità crescerebbe ulteriormente; infatti, come si rapporterebbe l'impugnazione del provvedimento "atipico" con la successiva notifica di un atto autonomamente impugnabile? Sul punto si giudica inammissibile la pendenza di due processi sulla medesima questione, pertanto la notificazione del provvedimento impositivo farebbe caducare la prima azione di difesa mossa dal contribuente. Ed ancora: stante la supposta compiutezza della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria, l'impugnazione di un tale provvedimento sarebbe facoltativa o obbligatoria? La facoltatività dell'atto implicherebbe l'incapacità del medesimo di cristallizzare la pretesa quand'anche il contribuente decidesse di attendere il provvedimento autoritativo. Viceversa l'obbligatorietà comporterebbe l'imprescindibile attivazione del contribuente per tutelare la propria sfera giuridica.

Gli interrogativi emersi nel corso della trattazione non presentano risposta unanime; si aggiunga altresì che ciascuna possibile fattispecie presenta peculiarità di volta in volta non trascurabili al fine di fornire un responso definitivo.

In particolare, un importante focus è stato effettuato nel contesto degli avvisi bonari attraverso la disamina di differenti pronunce che hanno "spaccato" la giurisprudenza. Si prenderanno adesso in considerazione due recenti e rilevanti contributi offerti dai casi Craxi e Forlani, dove per l'ennesima volta le conclusioni degli Ermellini risultano palesemente contraddittorie. Le suddette pronunce s'inseriscono all'interno di un contesto differente, ossia l'invito al pagamento, relativo all'imposta di registro, emesso in occasione di sentenze penali di condanna.

Cominciando dall'analisi del primo dei due casi, questo vede protagonista Stefania Craxi (da ora in avanti C.S.), figlia di Bettino Craxi (da ora in

avanti C.B.), che l'11 novembre 2015 con sentenza della Cassazione, Sez. V, n.23061 è stata condannata al pagamento di 676.717,11 euro. L'obbligazione è connessa al recupero dell'imposta di registro¹³⁹ prenotata a debito¹⁴⁰ in relazione alla pronuncia di condanna penale del 24 luglio 1998, emessa dalla corte d'appello, ai danni del padre.

¹³⁹ La materia è disciplinata dal D.P.R. 26 aprile 1986, n.131, Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, in Gazzetta Ufficiale n.99 del 30 aprile 1986 e successive modificazioni e dal D.P.R. 30 maggio 2002, n.115, Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia", in Gazzetta Ufficiale n.139 del 15 giugno 2002 – Supplemento ordinario n.126, Rettifica G. U. n.286 del 6 dicembre 2002 e successive modificazioni.

¹⁴⁰ D.P.R. 26 aprile 1986, n.131, art. 59, *Registrazione a debito*:

"[1] Si registrano a debito, cioè senza contemporaneo pagamento delle imposte dovute: a) le sentenze, i provvedimenti e gli atti che occorrono nei procedimenti contenziosi nei quali sono interessate le amministrazioni dello Stato e le persone o gli enti morali ammessi al beneficio del patrocinio a spese dello Stato quando essi vengono formati d'ufficio o ad istanza o nell'interesse dei detti soggetti; la registrazione a debito non è ammessa per le sentenze portanti trasferimento di beni e diritti di qualsiasi natura; (1) b) gli atti formati nell'interesse dei soggetti di cui alla lettera a) dopo che sia iniziato il procedimento contenzioso e necessari per l'ulteriore corso del procedimento stesso o per la sua definizione;

c) gli atti relativi alla procedura fallimentare; (2)

d) le sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato.

(1) Lettera modificata dall'art. 300, comma1, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, a decorrere dal 1° luglio 2002.

(2) Lettera modificata dall'art. 299, comma1, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, a decorrere dal 1° luglio 2002."

Prendendosi in analisi nella sentenza in questione il caso di cui alla lettera d) dell'art. 59, si precisa che con l'espressione "fatti costituenti reato" si deve ammettere un'interpretazione estensiva, facendovi rientrare tutto ciò che "potenzialmente" possa considerarsi reato. Pertanto, non si fa esclusivo rimando alle pronunce derivanti da giudizio penale, ma si abbracciano anche quelle di giudizio civile. Questo è l'orientamento emergente in giurisprudenza dalla Cassazione n. 5952/2007, confermato dalla pronuncia più recente n. 24096/2014 di cui si riporta la massima: "Il Testo Unico dell'imposta di registro prevede che si registrano a debito, cioè senza contemporaneo pagamento delle imposte dovute, le sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato. È a tal fine richiesta l'indicazione nella sentenza della parte obbligata al risarcimento, nei cui confronti si procederà al recupero dell'imposta prenotata a debito. Posto che la norma tributaria fa generico riferimento alle sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato, nessun problema sorge in

C.S., a fronte della notificazione della cartella di pagamento facente riferimento all'iscrizione a ruolo della cifra sopracitata, adisce la Commissione Tributaria provinciale di Milano. In particolare, la ricorrente segnala il mancato rispetto dei termini relativi al meccanismo di recupero dell'imposta in oggetto e in più la prescrizione del diritto azionato dall'Erario, ritenendo pertanto il ruolo e la collegata cartella di pagamento nulli o illegittimi. Resistenti il ministero della Giustizia e il concessionario della riscossione, le cui memorie difensive vengono appoggiate dalla Commissione tributaria in questione.

C.S. a seguito della "sconfitta" in I grado si appella alla Commissione Tributaria regionale della Lombardia. Quest'ultima attesta la regolare notificazione alla contribuente dell'invito al pagamento (formato a seguito della sentenza di condanna penale nei confronti di C.B. della corte d'appello) manifestante compiutamente la pretesa erariale ma ignorato da parte di C.S.

A parere dei giudici della Commissione di Milano l'invito al pagamento, secondo la regolare procedura ex art. 213¹⁴¹ del D.P.R. n.115/2002, *Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di*

merito alla sua riferibilità anche alle sentenze emesse nell'ambito di giudizi civili. In quest'ultimo caso, non rileva la circostanza della avvenuta trasmissione di atti alla Procura della Repubblica per l'eventuale esercizio dell'azione penale, né il fatto che vi sia stata o meno un'imputazione nei confronti della parte cui la condanna si riferisce. È invece necessario che i fatti, che avevano condotto a tale sentenza civile di condanna al risarcimento del danno, fossero suscettibili di assurgere a fattispecie di reato", disponibile in *Fisconline Banca Dati*.

Con riferimento alla fattispecie di cui alla lettera d) dell'art. 59, l'art. 60 comma 2 prevede: "Nelle sentenze di cui alla lettera d) dell'articolo 59 deve essere indicata la parte obbligata al risarcimento del danno, nei cui confronti deve essere recuperata l'imposta prenotata a debito." Se ne deduce che in tale contesto il soggetto danneggiato dal "reato" diviene estraneo al vincolo di solidarietà che lega le parti processuali in relazione all'obbligo tributario. La motivazione di tale deroga legislativa è da individuare nella necessità di "alleggerire" il fardello dell'attore che patisce il danno da reato.

¹⁴¹ Capo II, *Riscossione mediante ruolo*, art. 213: "L'ufficio procede all'iscrizione a ruolo scaduto inutilmente il termine per l'adempimento, computato dall'avvenuta notifica dell'invito al pagamento e decorsi i dieci giorni per il deposito della ricevuta di versamento."

giustizia, assolve alla funzione liquidatoria del tributo, di conseguenza la ricorrente avrebbe dovuto impugnarlo per tutelare la propria posizione soggettiva. Inoltre, sono state svolte ulteriori riflessioni rispetto alle eccezioni sollevate dalla ricorrente attinenti in primo luogo alla decadenza triennale sancita dal D.P.R. n.131/1986, art. 76¹⁴² comma 2 lett. A),

¹⁴² Art. 76, *Decadenza dell'azione della finanza*:

“[1] L'imposta sugli atti soggetti a registrazione ai sensi dell'art. 5 non presentati per la registrazione deve essere richiesta, a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno in cui, a norma degli artt. 13 e 14, avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione o, a norma dell'art. 15, lettere c), d) ed e), si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio. Nello stesso termine, decorrente dal giorno in cui avrebbero dovuto essere presentate, deve essere richiesta l'imposta dovuta in base alle denunce prescritte dall'art. 19.

[1-bis] L'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta di cui all'articolo 52, comma 1, deve essere notificato entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale (1).

[2] Salvo quanto disposto nel comma 1-bis, l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica: (2)

a) dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale;

b) dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta complementare; dalla data della notificazione della decisione delle commissioni tributarie ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta. Nel caso di occultazione di corrispettivo di cui all'articolo 72, il termine decorre dalla data di registrazione dell'atto;

c) dalla data di registrazione dell'atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta suppletiva (3).

[3] L'avviso di liquidazione dell'imposta deve essere notificato al contribuente nei modi stabiliti nel terzo comma dell'art. 52.

[4] La soprattassa e la pena pecuniaria (4) devono essere applicate, a pena di decadenza, nel termine stabilito per chiedere l'imposta cui le stesse si riferiscono e, se questa non è dovuta, nel termine di cinque anni dal giorno in cui è avvenuta la violazione.

[5] L'intervenuta decadenza non dispensa dal pagamento dell'imposta in caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell'atto ai sensi dell'art. 6.

rilevandosi sul punto che il suddetto termine doveva essere relazionato all'invito di pagamento non impugnato da C.S (pertanto il vizio poteva essere vagliato solo in riferimento all'impugnazione dell'invito di pagamento e non della cartella a cui la contribuente si è opposta); in seconda istanza, si rigettava l'eccezione attinente alla decadenza prescritta dal D.P.R. n.602/1973 art. 25¹⁴³ comma 1, lett. C) dal momento

(1) Comma aggiunto dall'art. 3, comma135, lett. e), L. 28 dicembre 1995, n. 549, a decorrere dal 1° gennaio 1996 e, successivamente, modificato dall'art. 24, comma1, L. 18 febbraio 1999, n. 28.

(2) Alinea modificato dall'art. 8, comma1, lett. b), D.P.R. 18 agosto 2000, n. 308.

(3) Comma sostituito dall'art. 3, comma135, lett. f), L. 28 dicembre 1995, n. 549, a decorrere dal 1° gennaio 1996.

(4) Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'art. 26, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472."

¹⁴³ Art. 25, *Cartella di pagamento*:

"1. Il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (1);

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio (2).

2. La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata (3).

2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo (4).

che la stessa andava connessa alla data di notificazione dell'invito di pagamento e non, come erroneamente sosteneva C.S., alla data in cui la sentenza di condanna è diventata definitiva. Infine anche l'ultimo motivo addotto dalla ricorrente, non di particolare rilievo ai fini della trattazione, ovvero l'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario è stato rigettato dalla Commissione regionale.

La questione è stata riproposta in Cassazione da C.S., si è opposto il ministero della Giustizia, mentre l'agente della Riscossione si è limitato a produrre una mera nota. Secondo la contribuente "i giudici di seconde cure, avendo erroneamente ritenuto che la notifica dell'invito al pagamento non sia mai stata (...) contestata, hanno altrettanto erroneamente affermato che i vizi propri del predetto invito non avrebbero

3. Ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo (5).

(1) Lettera così sostituita dal comma 40 dell'art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, come modificato dalla relativa legge di conversione. In deroga a quanto disposto dalla presente lettera vedi il comma 2 dell'art. 36, D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, come sostituito dal comma 5-ter dell'art. 1, D.L. 17 giugno 2005, n. 106, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

(2) Comma così modificato prima dall'art. 1, D.lgs. 27 aprile 2001, n. 193, poi dal comma 417 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311 ed infine dal comma 5-ter dell'art. 1, D.L. 17 giugno 2005, n. 106, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione. Vedi, anche l'art. 23, D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, come sostituito dal citato comma 5-ter.
(3) Il modello di cui al presente comma è stato approvato con D. Dirig. 28 giugno 1999.
(4) Comma aggiunto dall'art. 8, D.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32. Il comma 3 dello stesso art. 8 ha stabilito che tali disposizioni si applicano ai ruoli resi esecutivi a decorrere dal 1° luglio 2001.

(5) Articolo così sostituito, da ultimo, dall'art. 11, D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46. Con D.M. 8 novembre 1978, modificato dal D.M. 27 gennaio 1981, dal D.M. 25 gennaio 1982 e dal D.M. 19 luglio 1982, sono stati approvati i modelli delle cartelle di pagamento delle imposte dirette riscuotibili mediante ruoli. Con D.M. 14 luglio 1992 sono stati approvati i modelli di cartelle di pagamento afferenti la riscossione tramite ruoli dei carichi tributari liquidati dai competenti uffici finanziari ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché dei carichi tributari relativi a redditi accertati."

potuto essere fatti valere nel presente giudizio relativo all'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento."¹⁴⁴

In particolare, la ricorrente rimette agli Ermellini il giudizio sulla nullità della sentenza della Commissione regionale ex art. 360 c.p.c., n.4 secondo cui "le sentenze pronunziate in grado d'appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione: [...] per nullità della sentenza o del procedimento. [...]"¹⁴⁵

La pronuncia, in questo ordine di idee, dovrebbe essere censurata per via del mancato rispetto del dispositivo dell'art. 19, comma 3 del D.lgs. n.546/1992. Infatti, la pretesa espressa da parte dell'erario, a giudizio di C.S., era stata immediatamente contestata tanto in I grado quanto in appello attraverso l'impugnazione degli atti autoritativi, ovvero la cartella di pagamento e il ruolo. Tale motivo di ricorso viene giudicato inammissibile da parte dei giudici di Piazza Cavour, in quanto la ricorrente non ha agito avverso un atto considerato autonomamente impugnabile, quale è l'invito al pagamento nella circostanza in esame, attestandosi la mancata denuncia di potenziali vizi connessi alla notifica del provvedimento o l'opposizione per carenza di motivazione. A parere di C.S., come emerge dalle riflessioni addotte in discussione, l'invito al pagamento poteva considerarsi mero atto "facoltativamente impugnabile", stante la considerazione che il provvedimento non appartiene al novero dell'art.19 D.lgs. n.546/1992. Pertanto era sua facoltà attendere che la pretesa venisse riprodotta all'interno di uno di quegli atti elencati nell'art. poc'anzi citato.

Gli Ermellini mostrano assoluta chiusura di fronte alle motivazioni della ricorrente, poiché nella fattispecie in esame l'invito al pagamento ex. art.

¹⁴⁴ Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 11 novembre 2015 n. 23061, in *fisconline Banca Dati* del 10 maggio 2016.

¹⁴⁵ Art. 360 c.p.c., *Sentenze impugnabili e motivi di ricorso*.

212¹⁴⁶ del D.P.R. n.115/2002 costituisce l'unico provvedimento cui si attribuisce funzione liquidatoria del tributo. E ancora con maggiore puntualità la Cassazione asserisce che "atto liquidatorio certamente non è la cartella di pagamento, la quale, in rapporto alla procedura prevista dal D.P.R. n.115 del 2002, assume (cfr. l'art. 213) la mera (ordinaria) funzione esattoriale. In altre parole, solo l'invito al pagamento è l'atto che assume, una volta divenuto definitivo il provvedimento giudiziario da cui sorge l'obbligazione assume (quanto alla fattispecie in esame), la funzione di liquidazione del tributo. La cartella rileva come semplice atto di notifica dell'iscrizione a ruolo e d'intimazione di precetto ad adempiere la relativa obbligazione. Donde quel primo atto -giustappunto- di liquidazione del tributo -una volta notificato al contribuente va necessariamente impugnato, posto che altrimenti l'obbligazione si cristallizza negli esatti termini della liquidazione."¹⁴⁷

Il centro nevralgico della riflessione si posiziona nell'attuale evoluzione del quadro giurisprudenziale di riferimento, dove qualsivoglia atto, indipendentemente dal nome giuridico attribuito, se espressivo di una pretesa definita, compiuta e non condizionata nei confronti del contribuente deve essere assimilato a provvedimento di cui all'art. 19, con

¹⁴⁶ D.P.R. n.115/2002, art. 212, *Invito al pagamento*:

"1. Passato in giudicato o divenuto definitivo il provvedimento da cui sorge l'obbligo o, per le spese di mantenimento, cessata l'espiazione della pena in istituto, l'ufficio notifica al debitore l'invito al pagamento dell'importo dovuto, con espressa avvertenza che si procederà ad iscrizione a ruolo, in caso di mancato pagamento entro i termini stabiliti.

2. Entro un mese dal passaggio in giudicato, o dalla definitività del provvedimento da cui sorge l'obbligo, o dalla cessazione dell'espiazione della pena in istituto, l'ufficio chiede la notifica, ai sensi dell'articolo 137 e seguenti del codice di procedura civile, dell'invito al pagamento cui è allegato il modello di pagamento.

3. Nell'invito è fissato il termine di un mese per il pagamento ed è richiesto al debitore di depositare la ricevuta di versamento entro dieci giorni dall'avvenuto pagamento."

¹⁴⁷ Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 11 novembre 2015, n.23061, in *fisconline Banca Dati* del 10 maggio 2016.

la notevole conseguenza che la mancata impugnazione del medesimo comporta l'accettazione della pretesa tributaria dell'Amministrazione Finanziaria (fra le altre nella pronuncia in questione si rimanda alla Cassazione civ., SS. UU., Sentenza n. 16293/2007). Inoltre, come peraltro già emerso tanto in I grado quanto in appello, la ricorrente lamenta la violazione dei termini circa la notificazione dell'invito di pagamento (si veda art. 212 comma 2) attraverso l'impugnazione della cartella di pagamento e del ruolo richiamando la lettera dell'art. 19 terzo comma. Tuttavia l'applicazione non è risultata conforme alla visione della Cassazione, secondo cui "ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri"¹⁴⁸, così che la ricorrente avrebbe dovuto opporsi all'invito al pagamento affinché potesse far valere la presunta tardiva notifica dell'atto.

Prescindendo dalle ulteriori ragioni fatte valere da C.S., non rilevanti ai fini della trattazione in questione, la Cassazione ha mantenuto la posizione delle Commissioni prima provinciale e poi regionale rigettando l'opposizione della contribuente.

La pronuncia n.23061/2015 decreta l'impugnabilità dell'invito al pagamento dell'imposta di registro prenotata a debito. Tale sentenza rappresenta una novità in materia, in quanto si è di fronte all'attribuzione di natura impositiva ad un provvedimento che dagli orientamenti giurisprudenziali passati era ritenuto solo ed esclusivamente un atto facoltativamente impugnabile. La conseguenza più rilevante per il contribuente è che la mancata opposizione all'invito in questione fa venire meno ogni ulteriore possibilità di tutela (non sarà possibile contestare impugnando la cartella di pagamento e il ruolo). Non si è dunque, di fronte ad una facoltà, come precedentemente si poteva ritenere, ma ad un

¹⁴⁸ D.lgs. n.546/1992, art. 19 comma 3.

onere la cui azionabilità garantisce uno spazio fondamentale di difesa per fare valere le proprie ragioni.

Tuttavia si deve inoltre verificare se così confezionato il sistema possa ledere il cosiddetto principio di legalità, riconosciuto tanto dalla Legge 27 luglio 2000, n.212, *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente* quanto dalla Carta costituzionale.

Nella sentenza in oggetto i giudici di Piazza Cavour, con riguardo alla impugnazione della cartella di pagamento da parte della contribuente per fare valere i vizi di notifica dell'invito, hanno applicato un dettame noto in giurisprudenza per cui "nel processo tributario, in caso di impugnazione da parte del contribuente, della cartella esattoriale per l'invalidità della notificazione dell'avviso di accertamento, la Corte di cassazione non può procedere ad un esame diretto degli atti per verificare la sussistenza di tale invalidità, trattandosi di accertamento di fatto, rimesso al giudice di merito, e non di nullità del procedimento, in quanto la notificazione dell'avviso di accertamento non costituisce atto del processo tributario, ma riguardo solo un presupposto per l'impugnabilità, davanti al giudice tributario, della cartella esattoriale, potendo l'iscrizione a ruolo del tributo essere impugnata solo in caso di mancata o invalida notifica al contribuente dell'avviso di accertamento, a norma dell'abrogato art. 16, comma 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.636, e dell'art. 19, comma 3 del vigente D.P.R. 31 dicembre 1992, n.546."¹⁴⁹

Alla luce della riflessione condotta dagli Ermellini, la relazione fra l'invito al pagamento in questione e la successiva cartella di pagamento deve essere disciplinata in conformità alla lettera dell'art. 19 comma 3. Come visto, l'invito nel procedimento in esame deve essere considerato provvedimento autonomamente impugnabile e pertanto contestabile sulla base di vizi

¹⁴⁹ Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 15 maggio 2013, n.11674, in *fisconline Banca Dati*, (rv. 626449); il medesimo orientamento è espresso anche dalla Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 10 maggio 2006, n.10772.

propri. La fattispecie "mancata notificazione di un atto autonomamente impugnabile" a cui rimanda l'art. appena citato non rappresenta la casistica affrontata nel cosiddetto Caso Craxi, poiché la notifica dell'invito di pagamento c'è stata ed è stata confermata dal giudice di merito.

3.2 Il caso Forlani.

Il secondo caso oggetto di analisi è il cosiddetto caso Forlani (da ora in avanti F.A.). Si approfondiranno in particolare i contenuti della Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 25 marzo 2015, n.5966, con Presidente il Dott. Chindemi Domenico.

In primo luogo si rileva la notificazione giorno 28 dicembre 2004 da parte dell'Ufficio Riscossione della Corte d'appello di Milano a F.A. di un invito al pagamento di 279.028,11 euro per il recupero dell'imposta di registro e accessori in relazione alla pronuncia penale del 7 luglio 1997 n.2482 (diventata definitiva il 13 giugno 1998). Il provvedimento non viene impugnato da parte del contribuente e di conseguenza l'Ufficio in questione iscrive a ruolo la somma poc'anzi citata con contestuale notificazione della cartella di pagamento prodotta dal Concessionario per la provincia di Siena. A fronte dell'atto impositivo ricevuto, il contribuente F.A. impugna il medesimo dinnanzi alla Commissione provinciale di Milano e alla Commissione provinciale di Siena adducendo principalmente due motivi di opposizione. Primariamente, il ricorrente segnala la mancanza della rituale fase liquidatoria come "anticamera" alla fase di riscossione, non avendo ritenuto l'invito al pagamento ricevuto un avviso di liquidazione propriamente detto. In secondo luogo denuncia l'inosservanza dei termini da parte dell'ufficio e richiama la prescrizione dell'azione di recupero dell'imposta. Le due commissioni, sorvolando sul tema della litispendenza, hanno rigettato *stand alone* le domande del ricorrente.

In particolare, le Commissioni hanno sottolineato come l'invito al pagamento in questione, ex art. 212 D.P.R. n.115/2002 doveva essere considerato un provvedimento di matrice liquidatoria e di conseguenza andava impugnato da parte del contribuente. L'impugnazione della cartella di pagamento è possibile, in quanto provvedimento autonomamente impugnabile, ma ai sensi dell'art. 19 comma 3 è possibile opporsi esclusivamente ai vizi propri dell'atto, a giudizio dei giudici di seconde cure.

L'aspetto più interessante, ai fini della trattazione, è proprio il tema appena segnalato relativo alla mancata impugnazione dell'invito al pagamento con azione di opposizione da parte del ricorrente alla cartella di pagamento e al ruolo.

F.A. a fronte dell'esito negativo ottenuto dalle Commissioni provinciali si rivolge in appello alle Commissioni regionali di Lombardia e Toscana che avallano le ragioni dei giudici di I grado. Pertanto, come avvenuto nel caso Craxi, il ricorrente adisce la Cassazione, resistono la Corte d'appello di Milano e l'Agenzia delle Entrate.

Essendo, come già accennato, il ricorso contro due pronunce di due Commissioni di medesimo grado (Commissione regionale di Lombardia e Toscana) aventi contenuto analogo e relative all'impugnazione della citata cartella di pagamento, la Cassazione ritiene che le stesse vadano unificate ex art. 273¹⁵⁰ c.p.c., *Riunione di procedimenti relativi alla stessa causa*.

¹⁵⁰ Art. 273 c.p.c.: "Se più procedimenti relativi alla stessa causa [39 c.p.c.] pendono davanti allo stesso giudice, questi, anche d'ufficio (1), ne ordina la riunione (2).

Se il giudice istruttore o il presidente della sezione ha notizia che per la stessa causa pende procedimento davanti ad altro giudice o ad altra sezione dello stesso tribunale, ne riferisce al presidente, il quale, sentite le parti (3), ordina con decreto la riunione, determinando la sezione o designando il giudice davanti al quale il procedimento deve proseguire.

(1) La riunione può essere disposta d'ufficio ma anche essere richiesta dalle parti con ricorso.

La principale ragione di opposizione avanzata dal ricorrente, per quel che interessa al fine della disamina in questione, è l'erronea applicazione del precetto di cui all'art. 19 D.lgs. n. 546/1992. Infatti, pur ammettendosi secondo la più recente giurisprudenza l'impugnabilità di provvedimenti privi del *nomen iuris* richiesto dall'art. menzionato, purché suscettibili di instillare nel contribuente la consapevolezza della pretesa erariale, dall'altro non si può, a giudizio del ricorrente, ignorare l'assenza di requisiti necessari come l'indicazione della decorrenza del termine per impugnare l'atto.

D'altro lato gli Ermellini risolvono la questione, constatandosi come stante l'impugnazione della cartella di pagamento e la mancata opposizione all'invito al pagamento, non possano farsi valere motivazioni che non attengano al provvedimento impugnato.

Tuttavia a complicare il quadro è la riflessione condotta dal ricorrente a giustificazione della omessa impugnazione dell'avviso al pagamento; infatti avrebbe ritenuto il provvedimento, alla luce dell'estraneità all'alveo di cui all'art.19, facoltativamente impugnabile. Pertanto, la conseguenza della mancata impugnazione non sarebbe la definitività della pretesa erariale, quanto piuttosto una mera rinuncia alla possibilità di anticipare la

(2) Il provvedimento con il quale viene disposta la riunione ha natura ordinatoria e pertanto non può essere impugnato con il regolamento di competenza o con ricorso per Cassazione.

L'ipotesi della riunione va tenuta ben distinta da quella di litispendenza: quest'ultimo fenomeno si ha quando la medesima controversia penda davanti ad uffici giudiziari diversi (art. 39 del c.p.c.), mentre la riunione si applica a procedimenti relativi alla stessa causa che pendano dinanzi a magistrati diversi ma appartenenti al medesimo ufficio giudiziario."

(3) Le parti vengono convocate mediante biglietto di cancelleria: tuttavia, l'omissione di tale formalità non comporta nullità del provvedimento di riunione.

La riunione dei processi comporta per le parti la possibilità di utilizzare gli elementi emersi in ciascuno dei giudizi."

tutela (ex ante rispetto al suo consolidarsi attraverso le rituali forme previste dalla normativa).

I giudici di Piazza Cavour con l'etichettare l'invito al pagamento atto impugnabile hanno, dal loro punto di vista, confermato la direttrice¹⁵¹ affermatasi negli anni immediatamente precedenti. Infatti l'accesso al contenzioso tributario è ammissibile ogniqualvolta che al contribuente venga notificato un provvedimento, anche escluso dal novero dell'art.19, concretamente manifestante una pretesa compiuta e non condizionata. Nella fattispecie in analisi, la Cassazione non mostra alcuna titubanza nel valutare l'invito al pagamento alla stregua di un avviso di liquidazione, stante la palese funzione che esso assolve nell'iter di riscossione dell'imposta di registro, aggiungendo però che "la ratio della succitata giurisprudenza è quella, infatti, di estendere la tutela del contribuente, di là dalla formale indicazione degli atti impugnabili quale contenuta nell'elenco di cui al D.lgs. n.546 del 1992, art. 19, per consentirne anche l'anticipazione, una volta che la pretesa impositiva si sia compiutamente manifestata. Conseguentemente, quindi, questa Corte ha altresì affermato che la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato nell'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e quindi la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici espressamente previsti dall'art.19, atteggiandosi dunque, l'impugnativa ad opera del contribuente di un atto non espressamente contemplato dall'art. 19 ma idoneo ad esprimere compiutamente la pretesa impositiva come facoltà e non come onere (cfr. Cass. civ. sez. V, 5 ottobre 2012, n.17010; Cass. civ., sez. V,

¹⁵¹ Cfr. Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 5 giugno 2010, n. 14373; più addietro nel tempo Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 24 luglio 2007, n.16293 e Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 15 maggio 2008, n. 12194.

27 luglio 2011, n.16100; Cass. civ., SS. UU., 11 maggio 2009, n. 10672).¹⁵²

Seppur F.A. risulterà soccombente in giudizio per ragioni che esulano dalla analisi condotta, come si è avuto modo di constatare i giudici di Piazza Cavour si sono espressi favorevolmente sul ritenere l'invito al pagamento atto impugnabile in via meramente facoltativa da parte del contribuente.

3.3 La Cassazione si divide sull'invito al pagamento.

I casi Craxi e Forlani fotografano in maniera emblematica la situazione di incertezza interpretativa in cui la Cassazione si è venuta a trovare con riferimento a provvedimenti di difficile inquadramento.

Riflettendo ulteriormente sull'invito al pagamento in questione, la classificazione del provvedimento alternativamente come atto autonomamente impugnabile o facoltativamente impugnabile è un tema su cui la giurisprudenza nel recente passato si era espressa, consolidandosi attorno a quest'ultima nozione. Si segnalano tuttavia anche sporadiche pronunce di avviso contrario. Nel senso di considerare

¹⁵² Cassazione civ., Sez. V, Sentenza 25 marzo 2015, n. 5966, in *Fisconline Banca Dati*.

Si rimanda, per ulteriori approfondimenti alla massima espressa dalla Cass. civ. sez. V, 5 ottobre 2012, n.17010, secondo cui "In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge 28 dicembre 2001, n. 448. Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37 bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Firenze, 28/09/2009)" in *Fisconline Banca Dati*.

l'impugnazione una facoltà, si può rimandare alla Cassazione, SS. UU., Sentenza 8 ottobre 2007, n.21045 secondo cui "in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del D.lgs. n.546/1992, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la Legge n.448/2001. [...] Ciò comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è *naturaliter* preordinato, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 cit. Sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico. La mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19."¹⁵³

Differenti conclusioni sono ascrivibili alla Cassazione, Sez. V, Sentenza 15 maggio 2008, n.12194 per cui "in tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai

¹⁵³ Cassazione, SS. UU., Sentenza 8 ottobre 2007, n.21045, in *Juris Data online*.

sensi dell'art. 19 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento" o la mancata indicazione del termine o della forma da osservare per l'impugnazione o della Commissione tributaria competente; ne consegue che il ricorso avverso la cartella esattoriale, emessa successivamente, in relazione all'avviso non opposto, risulta essere inammissibile ai sensi del citato art. 19".¹⁵⁴

Il caso Craxi viene risolto dagli Ermellini, proprio in conformità a quest'ultimo orientamento, attraverso l'assimilazione dell'invito al pagamento dell'imposta di registro prenotata a debito ad avviso di liquidazione del tributo¹⁵⁵. Quest'ultimo provvedimento rientra chiaramente nell'elencazione degli atti autonomamente impugnabili essendo citato alla lettera b) del comma 1 dell'art. 19 D.lgs. 546/1992. Si badi che tale atto non era in passato, nella vigenza dell'art. 16 D.P.R.

¹⁵⁴ Cassazione, Sez. V, Sentenza 15 maggio 2008, n.12194, in *Fisconline Banca Dati* (rv.603151).

¹⁵⁵ L'avviso di liquidazione del tributo è il provvedimento che ha per "oggetto le operazioni afferenti alla quantificazione del tributo in ragione di tutti gli elementi già acquisiti", vedi Pezzuti V., *Commento all'art.19*, in *AA.VV., Il nuovo contenzioso tributario*, a cura di Baglione T.- Menchini S.- Miccinesi M., Milano, 2004, pagg. 235 e ss. Nel perimetro di avviso di liquidazione del tributo si inseriscono (i più noti):

"avviso di liquidazione ai fini dell'imposta di registro di cui agli artt. 52,54 e 56 del D.P.R. n.131/1986; avviso di liquidazione in materia di imposta sulle donazioni e liberalità ex art. 60 del D.lgs. n.346/1990, che rinvia all'imposta di registro; l'avviso di liquidazione ai fini dell'imposta di successione previsto dagli artt. 27, 33 e 37 del D.lgs. n.346/1990; l'avviso di liquidazione previsto in materia di Ici dall'art. 11 del D.lgs. n.504/1992; l'avviso di liquidazione emesso ai sensi dell'art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n.70, convertito, con modificazioni, in L. 13 maggio 1988, n.154" secondo Chiarizia G., *Gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie*, in *Fisco*, 2009, 26 - parte 1, 4233 (commento alla normativa).

n.636/1972, considerato suscettibile di impugnazione da parte del contribuente. L'evoluzione giurisprudenziale dapprima, con sentenza della Cassazione n.2941/1991, e il relativo adeguamento legislativo hanno sancito la "parificazione" dell'avviso di liquidazione all'avviso di accertamento. Alla luce di tale riflessione, l'impugnazione dell'invito al pagamento si attegga a onere e non a semplice facoltà per il contribuente, di conseguenza ne discende che la mancata opposizione nei confronti della pretesa espressa attraverso il provvedimento in questione (l'invito) comporta la passiva accettazione del carico fiscale.

Infatti, i giudici di Piazza Cavour, nella sentenza in commento, chiaramente si esprimono sull'invito al pagamento; esso "va qualificato come Avviso di accertamento o di liquidazione, la cui impugnazione non è facoltativa, ma necessaria ex art. 19 del D.lgs. n. 546/1992, pena la cristallizzazione dell'obbligazione, che non può più essere contestata nel successivo giudizio avente ad oggetto la cartella di pagamento".¹⁵⁶

Diversamente, una parte della dottrina¹⁵⁷ sostiene la tesi che una simile pronuncia possa ridurre le possibilità di tutela del contribuente. In particolare, si segnala la violazione degli artt. 24 e 113 della Costituzione che fanno riferimento al diritto di tutela giurisdizionale riconosciuto al contribuente e giudicato, da una lettura in combinato disposto, inviolabile e insuscettibile di limitazioni. Infatti, gli Ermellini non consentendo alla contribuente C.S. di potere accedere, nella fattispecie in esame, alla tutela giudiziaria in carenza di previo ricorso amministrativo comprimerebbero significativamente il diritto appena menzionato. In tale logica di idee, deve

¹⁵⁶ Cassazione, Sez. V, Sentenza 11 novembre 2015, n. 23061, in *Fisconline Banca Dati*.

¹⁵⁷ Tra gli altri si segnala il contributo di Piciocchi P. e Raffo M., *Imposta di registro a debito: impugnabilità obbligatoria dell'invito al pagamento - Processo tributario - Obbligatoria impugnabilità dell'invito al pagamento su imposta di registro a debito: violazione del principio di legalità?*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n.7 del 2016, pag. 593.

essere rimarcato l'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale il 23 novembre 1993, n.406, secondo cui gli artt. sopracitati non fissano "paletti" rigidi per l'azionabilità di un diritto "la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia. Tuttavia, anche nel concorso di queste circostanze, il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dalle suddette norme costituzionali (sent. nn. 154/1992, 15/1991, 470/1990, 530/1989)."¹⁵⁸

Gli Ermellini, in definitiva, non ravvedono nella fattispecie in questione alcuna minaccia al diritto di tutela azionabile da parte del contribuente. L'attribuzione di natura autoritativa all'invito al pagamento, frutto della caratterizzazione necessariamente liquidatoria dell'atto nell'ambito dell'iter di recupero dell'imposta prenotata a debito, comporta di conseguenza l'intrinseca necessità da parte del destinatario di attivarsi (nel rispetto dei termini decadenziali normativamente stabiliti) per evitare la cristallizzazione della pretesa nel *quantum* definito dall'Amministrazione Finanziaria. Sicché, si condivide rispetto alla giurisprudenza precedente sul punto l'azionabilità dell'opposizione da parte del contribuente nei confronti dell'invito al pagamento, ma muta la visione della suddetta opposizione ritenuta ora necessaria per evitare la definitività dell'atto. Riflessioni diametralmente opposte si ravvedono nel caso Forlani, dove in continuità con il filone giurisprudenziale meno recente si etichetta l'invito al pagamento come provvedimento "facoltativamente" impugnabile, con le conseguenze che ne derivano.

Le pronunce esaminate hanno voluto rappresentare la più recente "testimonianza" dello scollamento registratosi tanto in dottrina, quanto e

¹⁵⁸ Corte Costituzionale 23 novembre 1993, n. 406, in *Fisconline Banca Dati*.

più pericolosamente in giurisprudenza, dalla quale ci si attenderebbe maggiore fermezza e coerenza di indirizzo.

Capitolo IV

IL RECENTE ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE RELATIVO ALL'ESTENSIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA ALLA FASE ESECUTIVA.

4.1 Opposizione al pignoramento viziato dalla irrituale notifica del titolo esecutivo: riflessioni su tutela del contribuente.

L'ampliamento dei confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, sostenuta dalla normativa e ancor di più dalla giurisprudenza può considerarsi, a ben vedere, tutt'ora *in fieri*. Sono numerosi i temi che hanno impegnato e stanno impegnando dottrina e giurisprudenza, sempre maggiori gli interrogativi derivanti dalla complessità della realtà applicativa di riferimento, e di contro sempre minori le risposte in grado di convincere tutti gli attori interessati. Dopo aver analizzato criticamente gli "eventi" che hanno segnato l'allargamento delle competenze del giudice tributario, soprattutto con riguardo a quei provvedimenti che per natura o per caratteristiche sono suscettibili di consolidare la pretesa nei confronti del contribuente, adesso ci si soffermerà su una fase oltremodo avanzata del processo tributario: l'esecuzione forzata¹⁵⁹.

¹⁵⁹ Soldi, *Manuale dell'esecuzione forzata*, Milano, 2016; Tesauro, *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2016; Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016; Arieta - De Santis - Didone, *Codice commentato delle esecuzioni civili*, Milano, 2016; Benvenuti, *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959, 537 e ss.; Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *DPT*, 1002, I, 2240 ss.; Giorgetti, *Profili dell'esecuzione forzata tributaria*, in *DPT*, 2006, I, 777 ss.; Falcon, *Esecutorietà ed esecuzione amministrativa*, in *Digesto/pubbl.*, VI, Torino, 1991, 140 ss.; Consolo - Glendi, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, 2012; Arieta - De Santis, *L'esecuzione forzata*, *Trattato di diritto processuale civile*, III, 3, Padova, 2007; Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969; Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010; Odoardi, *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012; Id., *Esecuzione forzata tributaria*, in *Diritto on line*, *Enciclopedia Treccani*, www.treccani.it, 2014; Micheli, *Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale*, in *RDF*, 1958, I, 202 ss.; Romano S., *Esazione delle imposte*

L'esecuzione esattoriale affonda le sue radici giuridiche nel D.P.R. n. 602/1973, *Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*, ed è stata oggetto di innumerevoli riforme, delle quali la più recente registratasi l'anno passato¹⁶⁰. In particolare, una delle disposizioni rilevanti è rappresentata dall' art. 49, secondo comma del sopracitato decreto che testualmente recita: "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'art. 26"¹⁶¹. Si comprende, dalla lettura del dispositivo richiamato che sia necessario uno sforzo interpretativo al fine di ricostruire unitariamente la materia in esame. Si tratta di una disciplina particolarmente complessa e vasta, la cui disamina non rappresenta l'oggetto della presente trattazione, quanto costituisce lo sfondo per focalizzare il tema della tutela del contribuente allorché si realizzi la fattispecie del pignoramento, in chiave giurisdizionale. Secondo la definizione condivisa a livello dottrinale per pignoramento si intende "un'ingiunzione che l'ufficiale giudiziario fa al debitore di astenersi da qualunque atto diretto a sottrarre alla garanzia del credito esattamente indicato i beni che si assoggettano all'espropriazione e i frutti di essi".¹⁶² Nell'ambito della disciplina speciale non è possibile rinvenire profili regolatori del pignoramento, pertanto l'unico riferimento normativo utilizzabile è rappresentato dal codice di procedura civile (disciplina

dirette, in *Enc. Giur.*, V, II, Roma, 1906, 578 ss.; Cassese, *L'esecuzione forzata*, in *DPrA*, 1991, 173 ss.

¹⁶⁰ D.L. 3 maggio 2016, n.59, *Disposizioni urgenti in materia di procedure esecutive e concorsuali, nonché a favore degli investitori in banche in liquidazione*.

¹⁶¹ D.P.R. n.602/1973, art. 49, secondo comma.

¹⁶² Giorgetti, *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 4, 10777.

generale)¹⁶³. La questione della tutela del contribuente nel caso intervenga un atto di pignoramento è un tema tanto “spinoso” quanto di indubbia sensibilità sia per la dottrina che per la giurisprudenza. Le fattispecie possono differire nella forma l’una con l’altra in quanto le casistiche sono innumerevoli (il contribuente riceve un atto di pignoramento quando il credito azionato sia prescritto, oppure pagato, o il contribuente abbia ottenuto una sentenza favorevole, o ancora ci sia un provvedimento di sgravio o di annullamento in via di autotutela dell’Amministrazione Finanziaria ecc.).¹⁶⁴ Tra le più ricorrenti si segnala il caso dell’atto di pignoramento non preceduto dalla rituale notificazione del titolo esecutivo¹⁶⁵, di cui si tratterà ampiamente attraverso la disamina di differenti pronunce e che costituirà il soggetto di tutte le riflessioni a seguire. Seppur si sia fatta menzione di ipotesi diverse, le stesse possono essere assimilate per l’esistenza di un unico “massimo comune denominatore”: l’incertezza relativa all’opposizione esperibile da parte dell’esecutato. Tale opposizione a chi dovrebbe essere rivolta e nel rispetto di quali ritualità, questi sono gli interrogativi che hanno caratterizzato la materia in oggetto e che, allo stesso tempo, hanno portato la stessa giurisprudenza a dividersi. Infatti, negli anni non sono mancate pronunce fra loro controverse, nelle quali i giudici hanno costruito impalcature interpretative profondamente articolate e differenti.

¹⁶³ Si evidenziano, a tal proposito, i rinvii effettuati dagli artt. 55, 62, 72, 72 bis, 75, 75 bis del D.P.R. n.602/1973.

¹⁶⁴ Per ulteriori esempi Nucera M., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Tributaria*, 2012, 4, 1049:

“[...] si pensi al caso in cui il pignoramento venga effettuato in presenza di un provvedimento di sospensione cautelare dell’esecutività del ruolo e/o della cartella di pagamento, ovvero al caso in cui l’espropriazione inizi dopo che la pretesa sia stata soddisfatta dal (o da uno dei) coobbligati iscritti al ruolo.”

¹⁶⁵ In merito un contributo è offerto da Basilavecchia M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *La riscossione dei tributi*, a cura di Comelli A. – Glendi C., pagg. 141 e ss.

La disciplina in esame ha reso "spiacevole" la posizione del contribuente, il quale si è ritrovato, almeno fino a qualche mese addietro, (ci si riferisce alla soluzione prospettata dalla Cassazione a Sezioni Unite n. 13913/2017) a non sapersi orientare dinanzi a un quadro normativo tutt'altro che chiaro, in cui l'unica certezza sembrava il mancato riconoscimento al contribuente di un agevole iter procedurale per fare valere il proprio interesse ad agire, ex art. 100 c.p.c.

Procedendo a ritroso, scavando nel passato più recente, si può effettuare una prima panoramica del quadro normativo in cui gli interpreti si sono trovati a districarsi. Si noti, pertanto, come l'art. 2 D.lgs. n. 546/1992 appaia fornire, a primo impatto, una risposta, seppur parziale, negando come la giurisdizione nel caso trattato possa essere rimessa al giudice speciale, tributario. La norma, attribuisce la competenza al giudice tributario con riferimento a tutte le "controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie"¹⁶⁶, e allo stesso tempo esclude dalla competenza delle Commissioni Tributarie gli atti appartenenti all'esecuzione forzata successivi alla cartella di pagamento e all'intimazione ad adempiere¹⁶⁷.

Prima di interrogarci sul significato da attribuire alla norma appena richiamata, si individuano le fattispecie rientranti fra i provvedimenti che seguono la notificazione della cartella di pagamento. Si considerano tali le ipotesi di cui agli art. 57¹⁶⁸, 58¹⁶⁹, 59¹⁷⁰, che fanno riferimento alle azioni

¹⁶⁶ Art. 2 D.lgs. n.546/1992 comma 1, primo periodo: "Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie [...]"

¹⁶⁷ Art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602.

¹⁶⁸ Art. 57 D.P.R. 602/1973, *Opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi*:

"1. 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.

1 Articolo sostituito dall'art. 16, comma 1, D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, a decorrere dal 1° luglio 1999."

¹⁶⁹ Art. 58 D.P.R. n.602/1973, *Opposizione di terzi*:

"1. L'opposizione prevista dall'articolo 619 del codice di procedura civile deve essere promossa prima della data fissata per il primo incanto.

2. L'opposizione non può essere proposta quando i mobili pignorati nella casa di abitazione o nell'azienda del debitore iscritto a ruolo o dei coobbligati, o in altri luoghi a loro appartenenti, hanno formato oggetto di una precedente vendita nell'ambito di una procedura di espropriazione forzata promossa dal concessionario a carico del medesimo debitore o dei medesimi coobbligati.

3. Il coniuge, i parenti e gli affini al terzo grado del debitore iscritto a ruolo e dei coobbligati, per quanto riguarda i beni mobili pignorati nella casa di abitazione o nell'azienda del debitore o del coobbligato, o in altri luoghi a loro appartenenti, possono dimostrare la proprietà del bene esclusivamente con atti pubblici o scritture private di data certa anteriore:

a) alla presentazione della dichiarazione, se prevista e se presentata;

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

c) al momento in cui si è verificato il presupposto dell'iscrizione a ruolo, nei casi non rientranti nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b).

Note:

1 Articolo sostituito dall'art. 16, comma 1, D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, a decorrere dal 1° luglio 1999.

2 Comma modificato dall'art. 1, comma 1, lett. g), nn. 1) e 2), D. Lgs. 27 aprile 2001, n. 193."

¹⁷⁰ Art. 59 D.P.R. n. 602/1973, *Risarcimento dei danni*:

"1. Chiunque si ritenga leso dall'esecuzione può proporre azione contro il concessionario dopo il compimento dell'esecuzione stessa ai fini del risarcimento dei danni.

2. Il concessionario risponde dei danni e delle spese del giudizio anche con la cauzione prestata, salvi i diritti degli enti creditori.

esperibili dal contribuente avverso l'esecuzione e i provvedimenti esecutivi¹⁷¹, l'opposizione di terzo ed infine l'istanza risarcitoria per i potenziali danni emergenti dall'esecuzione¹⁷². Tali opposizioni devono essere insindacabilmente rivolte al giudice ordinario. Dopo aver effettuato le opportune specificazioni, si ritiene fondamentale approfondire il tema della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, con riferimento all'esecuzione forzata, in quanto la formulazione dell'art. 2 non è così chiara da evitare incertezze interpretative. Ciò si deve soprattutto alla considerazione che la struttura medesima della disposizione si basa su criteri profondamente differenti. In primo luogo, ci si focalizza sulla natura, oggetto dell'atto, che per essere assorbito nelle competenze del giudice tributario deve trattare necessariamente di tributi, valorizzando così il binomio Commissioni Tributarie – materia tributaria. A seguire il dispositivo richiama un criterio di matrice temporale¹⁷³ ai fini della attribuzione della materia relativa all'esecuzione forzata, riconoscendola al giudice ordinario qualora si tratti di atti o provvedimenti successivi alla notifica della cartella di pagamento o intimazione ad adempiere. Pertanto, *a contrario*, se ne dovrebbe ricavare che per i provvedimenti dell'esecuzione forzata che precedono la notificazione della cartella di pagamento (o, eventualmente, intimazione ad adempiere) la giurisdizione

Note:

1 Articolo sostituito dall'art. 16, comma 1, D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, a decorrere dal 1° luglio 1999."

¹⁷¹ Su tale opposizione si veda il contributo di Longo D., *Art.57*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, Padova, 2008, pagg. 914 e ss.

¹⁷² Per approfondimenti in relazione alle tre tipologie di opposizioni esperibili dall'esecutato, si veda Giorgetti M., *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, in *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli – C. Glendi, Padova, 2010, pagg. 209 e ss.

¹⁷³ Il legislatore adopera l'avverbio "successivamente" nella formulazione della norma di cui all'art. 2 D.lgs. 546/1992, come modificato dalle disposizioni più recenti.

dovrebbe appartenere al giudice speciale tributario¹⁷⁴. Tuttavia, concentrandoci sul dettato normativo dell'art. 19 D.lgs. n. 546/1992 e interpretandolo in combinato disposto con il su citato art. 2 D.lgs. n. 546/1992 (nella sua formulazione più recente), si potrebbe concludere che dall'elencazione dei provvedimenti impugnabili non appaia l'atto di pignoramento, dunque ciò costituirebbe ulteriore indizio finalizzato a fugare i dubbi sulla proponibilità della opposizione da parte dell'esecutato a favore del giudice tributario. Di converso, per completezza di analisi, si deve inoltre considerare che nell'alveo degli atti cosiddetti "autonomamente impugnabili" da parte del contribuente e oggetto di giurisdizione delle Commissioni Tributarie, sanciti dall'art. 19, si ricomprendono provvedimenti che seguono la notifica della cartella di pagamento come il fermo e l'ipoteca¹⁷⁵. La conclusione, pertanto, poc'anzi

¹⁷⁴ Con riferimento a tale criterio di riparto sancito dall'art. 2 D.lgs. n. 546/1992, si rimanda al contributo offerto da Basilavecchia M., *Ancora qualche spunto sul fermo di beni mobili*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, pag. 175. L'autore, dopo aver preso posizione sul tema, ha poi rivisto le proprie riflessioni in materia di impugnabilità di atti dell'esecuzione successivi alla notifica del titolo esecutivo, affermando che "anche a valle della cartella di pagamento, esistono atti che possono essere impugnati davanti alle commissioni tributarie; che non è dunque il collocarsi di questi atti in un momento successivo alla notifica della cartella che è decisivo, ma la loro estraneità – in quanto anteriori – al procedimento di esecuzione forzata vera e propria", *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, in *Giurisdizione unifica tributaria: nuovi profili e problematica*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Torino, 2007 pag. 96.

¹⁷⁵ La giurisprudenza sul punto è abbastanza decisa nell'attribuire la competenza alle Commissioni Tributarie in materia di fermo e ipoteca. Sul punto si veda il contributo espresso da Solinas, *Fermo e ipoteca di Equitalia: giurisdizione del giudice tributario o del giudice ordinario?*, in <http://martinez-novebaci.it/fermo-e-ipoteca-di-equitalia-giurisdizione-del-giudice-tributario-o-del-giudice-ordinario/>, nel quale l'autrice afferma: "Ciò detto, con l'ultima Ordinanza sul tema, la numero 13380 pubblicata il 30 giugno del 2016, gli Ermellini, con orientamento ormai costante, hanno ribadito che in materia di fermo e di iscrizione ipotecaria la giurisdizione deve essere ripartita tra giudice ordinario e giudice tributario a seconda della natura del credito azionato. Ne consegue che i ricorsi vanno presentati al giudice tributario piuttosto che al giudice ordinario (tribunale o giudice di pace competente per valore, secondo le regole generali previste dal codice di procedura civile), a seconda della fonte del debito in oggetto. In particolare, per i provvedimenti causati dal mancato pagamento di debiti fiscali, quali tributi e sanzioni sul mancato pagamento di tasse, è competente la Commissione Tributaria, laddove invece

prospettata, la cui impalcatura -in parte- si costruisce sul discrimine temporale sancito dalla norma di cui all'art. 2, non è affatto così scontata. Piuttosto, dovrebbe meditarsi ulteriormente sulla volontà del legislatore nel concepire il dispositivo dell'art. 2 citato, andando oltre il principio "temporale"¹⁷⁶ che la formulazione potrebbe far ritenere fondamentale. Secondo parte della dottrina¹⁷⁷, al fine di restituire reale significato alla norma in questione, e di conseguenza individuare le materie escluse dalla giurisdizione del giudice tributario, si dovrebbe realizzare un legame fra la prima parte della disposizione, in cui si ritengono esclusi i provvedimenti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento (o dell'eventuale intimazione ad adempiere) e l'inciso che recita "per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica"¹⁷⁸. In tale maniera, il legislatore identifica specificatamente i provvedimenti che non sfociano nelle competenze del giudice speciale tributario, in quanto casistiche disciplinate dal decreto del Presidente della Repubblica. Allargando gli orizzonti ed ipotizzando, invece, come deputato all'accoglimento dell'opposizione al pignoramento (in caso di omessa o irrituale notifica del titolo esecutivo) il giudice ordinario vada a richiamarsi l'art. 57 comma 1 del D.P.R. n.602/1973 che riconosce all'AGO la giurisdizione in materia di pignoramento di beni escludendo le opposizioni concernenti la regolarità formale e la notificazione dell'atto esecutivo. La sensazione più immediata è quella, già

per i provvedimenti causati dal mancato pagamento di contributi previdenziali e sanzioni, è competente il giudice ordinario".

¹⁷⁶ Sul tema relativo alla necessità di superare l'apparente significatività del criterio temporale nell'interpretazione della norma di cui all'art. 2 D.lgs. n.546/1992 si vedano Randazzo F., *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2006, pagg. 918 e seguenti; Basilavecchia M., *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, op. cit., pag. 96.

¹⁷⁷ Sul punto si veda il contributo di Nucera V., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Tributaria*, 2012, 4, 1049.

¹⁷⁸ Art. 2 D.lgs. n.546/1992.

anticipata in precedenza, ovvero che il contribuente sia di fronte a una fattispecie di vuoto di tutela. Ed infatti, quest'ultimo dovrebbe passivamente subire l'esecuzione sul proprio patrimonio, dovendo pagare un credito magari già venuto meno (per le circostanze più disparate, di cui già precedentemente si è fatto cenno), frutto di un'azione possibilmente non giustificata da un titolo esecutivo valido, con la possibilità di attivarsi, esclusivamente, *ex post*¹⁷⁹ attraverso una domanda di rimborso accompagnata da una istanza di risarcimento danni. Il sistema difensivo tratteggiato richiama il "solve et répete"¹⁸⁰, meccanismo considerato vietato dalla normativa fiscale italiana oramai da diversi anni. Inoltre, va aggiunto, che non solo nella suddetta circostanza al contribuente non vengono riconosciuti pari diritti rispetto a qualsivoglia debitore, ma viene altresì appesantito il suo "fardello" probatorio, in quanto per sperare di concludere con successo un'azione risarcitoria dovrà fornire la difficoltosa dimostrazione della quantificazione dei danni sofferti¹⁸¹. La questione è

¹⁷⁹ Sull'esplorabilità dell'azione risarcitoria esclusivamente alla chiusura della procedura esecutiva, si rimanda alla pronuncia della Corte di Cassazione, SS.UU., 18 aprile 2002, n.5557, in *Fisconline Banca Dati*.

¹⁸⁰ Il meccanismo del "solve et répete" è stato tacciato di incostituzionalità per violazione degli artt. 3, 24 e 113 Cost., attraverso la pronuncia del 31 marzo 1961, n.21. Il contenuto di tale sentenza è stato rinsaldato da svariate sentenze come la n. 79 del 30 dicembre 1961 e la n.75 del 7 luglio 1962. Il testo integrale delle pronunce in questione è consultabile presso: <http://0-studiolegale.leggiditalia.it.lib.unibocconi.it/>

Sulla possibilità di riesumare tale istituto, con riferimento all'ipotesi, forse più dibattuta in materia, del provvedimento di pignoramento in assenza di rituale notificazione del titolo esecutivo presupposto, si rimanda a Glendi C., *Abolizione dell'avviso di mora: si torna al "solve et répete"?*, in *Boll. Trib.*, 1999, pagg. 2833 e ss.

¹⁸¹ In merito, va segnalato il contributo di Scala A., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Trib.*, 2008, pagg. 1299 e seguenti, che sottolinea come il riconoscimento al contribuente esecutato della mera azione risarcitoria, guardando in ottica allargata, dunque oltre i confini italiani, più precisamente facendosi riferimento alla Convenzione dei Diritti dell'uomo possa essere "malvista". Si riporta un passaggio significativo della riflessione "che mal tollera che l'unifica forma di tutela riconosciuta al debitore che abbia subito una ingiusta esecuzione sia costituito dal diritto al risarcimento del danno, peraltro concretamente realizzabile diversi anni dopo l'ingiustizia subita". Per ulteriori approfondimenti della tematica in ottica europea si segnalano Melis G.- Persiani

stata lentamente percepita come una "patata bollente", cui si necessitava individuare una soluzione definitiva, senza che tuttavia, come già ampiamente emerso, nessuno degli attori in causa né, tantomeno, il quadro normativo di riferimento, fossero capaci di raggiungere tale obiettivo. Peraltro, a ben vedere, l'allarme di una potenziale "crepa" nella tutela del contribuente si è avuto con il D.lgs. n. 46/1999, che modificando il D.P.R. n. 602/1973 aveva segnato la caducazione dell'avviso di mora.

Il ruolo di tale avviso era duplice: in primo luogo attestare che il debitore non avesse mantenuto fede alle sue obbligazioni intimandogli l'adempimento spontaneo in un termine ben definito (in caso contrario si sarebbe attivata la successiva fase dell'esecuzione forzata); in secondo luogo, il contribuente medesimo avrebbe avuto il diritto di impugnarlo unitamente ai provvedimenti non notificati al fine di far valere le proprie ragioni. L'abolizione dell'avviso di mora si traduce nel venire meno di un potenziale "spazio di tutela" riconosciuto al contribuente nella fattispecie, piuttosto frequente, di pignoramento in assenza degli atti presupposto¹⁸². Data la reale preoccupazione che ha destato la novità normativa, parte della dottrina, con l'obiettivo di porre rimedio alla minaccia segnalata, ha indicato nell'AGO il giudice competente ad accogliere le istanze contro il pignoramento, facendo valere il vizio della mancata notificazione degli atti

A., *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2011, pagg. 901 e ss.

¹⁸² Sul tema la dottrina si è ampiamente espressa, a tal fine si segnalano i contributi di D'Amico J.V., *Profili problematici dell'esecuzione esattoriale mediante ruolo: è legittima l'esclusione dell'opposizione all'esecuzione?*, 2008, in www.judicium.it; Scala A., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, pagg. 1299 e ss.; meno recente, ma sempre rilevante in materia il contributo di Mercatali A., *La riscossione delle imposte – Nuove norme e nuovi problemi*, in *Boll. Trib.*, 2000, pag. 14; Russo P. – Fransoni G., *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati, in il fisco*, 2004, I, 1184 e ss.

presupposto¹⁸³ (i titoli esecutivi), ex art. 617 c.p.c., o contestando l'esecuzione ex art. 615 c.p.c., ma in tale ultima ipotesi, l'azione sarebbe stata proponibile solo auspicando l'eliminazione, da parte del legislatore, della limitazione contenuta nell'art. 57 del D.P.R. n. 602/1973.¹⁸⁴ Diversamente, un altro filone interpretativo ha voluto attribuire la giurisdizione di merito al giudice speciale tributario alla luce della riflessione che l'avviso di mora (atto rientrante nell'alveo degli atti impugnabili dal contribuente ex art. 19 D.lgs. 546/1992), stante l'evoluzione normativa citata poc'anzi, venisse nella sua funzione inglobato dal pignoramento.¹⁸⁵ Ancora, un'ulteriore parte della dottrina con

¹⁸³ Porcaro G., *La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria*, in *Rass. Trib.*, n.4/2003, pag. 1381; Montedoro G., *La nuova tutela giurisdizionale dei diritti nella riforma della riscossione*, in *il fisco*, n. 24/2001, pagg. 8493 e seguenti.

¹⁸⁴ Sul punto si vedano fra gli altri Perrucci, *Riscossione più severa per il contribuente*, in *Boll. Trib.*, 1999, pag. 453, a parere del quale il contribuente esecutato dovrebbe rivolgere l'opposizione non al giudice tributario bensì all'AGO, senza approfondire la natura dell'azione che l'esecutato medesimo dovrebbe azionare; Scala A., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, cit., 1299 e ss.; D'amico J.V., *Profili problematici dell'esecuzione esattoriale mediante ruolo: è legittima l'esclusione dell'opposizione all'esecuzione?* in *www.judicium.it*

¹⁸⁵ Sul tema si veda il contributo di La Rosa S., *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *La sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettive ad un anno dalla sua istituzione*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2001, pag. 1192. Le medesime conclusioni seppur "condite" con motivazioni differenti giungono da Guidara A., *Inviti al pagamento bonario e tutela giurisdizionale del contribuente (nota a Cass., sez. trib., n. 7708/2005; Cass., sez. trib., n. 1791/2005)*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2006, pagg. 812 e ss.; Randazzo F., *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2006, pagg. 918 e ss.; ID., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, in *Corr. Trib.*, 2007, pagg. 3651 e ss.; ID., *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. Trib.*, 2011, pagg. 2745 e ss. Criticamente si esprime Nucera V., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Tributaria*, 2012, 4, 1049, che afferma "A ben vedere, infatti, l'atto (astrattamente) da impugnare, contro cui è rivolta in ultima analisi la contestazione del contribuente, non è il pignoramento in sé e per sé, quanto piuttosto il ruolo, che non ha più ragione di esistere a seguito del fatto estintivo sopravvenuto (pagamento, prescrizione, sgravio, etc.) e, dunque, non può legittimare né quel pignoramento, né alcuna altra azione coattiva in relazione alla medesima pretesa. In quest'ottica, ferma la teorica riconducibilità della controversia in parola ad una delle tipologie fondamentali degli atti impugnabili, cioè il ruolo, resta il problema di come poter agire in concreto contro tale provvedimento quando, com'è

l'obiettivo di giustificare la competenza delle Commissioni Tributarie, adduce motivazioni come l'assimilazione del pignoramento a provvedimento di imposizione¹⁸⁶ o richiama l'inciso dell'art. 19 comma 3¹⁸⁷. Con riferimento al primo dei due orientamenti appena citati "si ritiene che tra gli atti impugnabili, oltre al provvedimento di fermo di beni mobili registrati e all'iscrizione di ipoteca sugli immobili, sia riconducibile anche l'atto di pignoramento notificato dal concessionario che, alla stregua di un atto di imposizione, cristallizzi "ex post" la pretesa erariale, qualora sia venuto meno "a monte", per eventi giuridici sopravvenuti, il diritto dell'Amministrazione finanziaria di riscuotere forzatamente i crediti tributari."¹⁸⁸ Invece, secondo i sostenitori¹⁸⁹ del richiamo all'art. 19 comma 3, ai fini dell'accesso alla giurisdizione del giudice tributario, l'opposizione da parte dell'esecutato al pignoramento rappresenta la fattispecie "atto notificato" che permette di contestare la mancata notificazione di un provvedimento autonomamente impugnabile, ovvero la

verosimile che accada, siano ormai spirati i termini decadenziali per proporre ricorso avverso il medesimo. A questo riguardo, a me pare che la strada percorribile sia quella di valorizzare l'elemento dell'interesse ad agire, quale presupposto per ricorrere alle commissioni tributarie e, per questa via, ipotizzare che la notifica del pignoramento rappresenti la circostanza che fa sorgere l'interesse ad agire contro il ruolo o, meglio, contro la permanenza di esso pure a fronte dell'evento sopravvenuto, estintivo del credito."

¹⁸⁶ Si veda Boletto G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, pag. 143.

¹⁸⁷ Si veda il contributo di Mercatali A., *La riscossione delle imposte - Nuove norme e nuovi problemi*, in *Boll. Trib.*, 2000, pag. 14.

¹⁸⁸ Contarini E.B., *Opposizione all'esecuzione esattoriale illegittima per eventi sopravvenuti*, in *Corriere tributario*, n. 6 del 2015, pag. 454.

¹⁸⁹ La disposizione in esame è stata in diverse circostanze contestata. In materia si vedano le riflessioni di Batistoni Ferrara, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Il processo tributario* a cura di F. Tesaurò, Torino, 1998, pagg. 402 e ss.; Russo P., *Manuale di diritto tributario*, in *Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 120; Glendi C., *Impugnazione dell'atto presupposto non notificato cumulativamente all'atto consequenziale ritualmente notificato*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2001, pag. 354, etichetta la disposizione di cui all'art. 19 c.3 come "infelicitissima"; Schiavolin R., *Art. 19*, pagg. 221 e seguenti.

cartella di pagamento. Infatti, in quest'ordine di idee, qualora ciò non fosse consentito all'esecutato, lo stesso si ritroverebbe a non avere garantita alcuna occasione per fare valere le proprie ragioni, risultando oltremisura danneggiato dall'irrituale attività dell'Amministrazione Finanziaria. Inoltre, l'art. 19 comma 3, a giudizio degli autori rientranti in tale filone interpretativo, assolverebbe alla funzione di "riattivare" il termine decadenziale per l'impugnazione collegandolo alla notificazione dell'atto di pignoramento; dunque solo qualora il contribuente non si opponesse allo stesso, si vedrebbe definitivamente consolidata la pretesa dell'amministrazione. La dottrina sull'argomento, come segnalato, non mostra segni di unanimità, continuando l'evoluzione del quadro normativo a confermare la sensazione che la tutela per il contribuente nella fase dell'esecuzione forzata sia lacunosa e dai tratti piuttosto vagheggianti. A ulteriore riprova, sempre in tale direzione, l'entrata in vigore dell'art. 29 D.L. n. 78/2010 convertito con L. n. 122/2010, *Concentrazione della riscossione nell'accertamento*, ha dato vita ai cosiddetti "avvisi di accertamento esecutivi" nell'ambito delle imposte sui redditi,¹⁹⁰ imposta sul valore aggiunto (Iva), imposta regionale sulle attività produttive (Irap) e per tutti i correlati atti irrogatori di sanzioni. Gli avvisi di accertamento esecutivi, nella logica del legislatore, servono a rendere più snello e rapido l'iter tributario perché fanno venire meno la funzione della predisposizione e notificazione della cartella di pagamento, attribuendola a questo "nuovo" provvedimento.

Se da un lato l'avviso di accertamento, così disegnato, presenta tali benefici effetti, dall'altro comporta, ancora una volta, la compressione delle possibilità di difesa da parte del contribuente, alimentando perplessità in dottrina.

¹⁹⁰ Irpef, Ires.

Anche la giurisprudenza, come già accennato, ha avuto modo di palesare dubbi interpretativi circa l'azionabilità dell'opposizione dell'esecutato e soprattutto nei confronti di chi dovrebbe essere destinata.

4.2 Sentenze recenti sul tema della giurisdizione in materia di pignoramento.

Si analizzeranno, a seguire, le pronunce più significative della recente giurisprudenza, evidenziando le riflessioni apportate dai giudici sul tema della giurisdizione in materia di pignoramento. La prima sentenza oggetto di vaglio è la n. 14667/2011 della Cass. civ. a Sezioni Unite. In particolare, nel caso in questione il contribuente si oppone nei confronti di un pignoramento presso terzi¹⁹¹ giustificato dall'inadempimento di tasse

¹⁹¹ La disciplina relativa al pignoramento presso terzi è contenuta all'art. 543 c.p.c., *Forma del pignoramento*, di cui si riporta integralmente il dispositivo:

"Il pignoramento di crediti del debitore verso terzi o di cose del debitore che sono in possesso di terzi, si esegue mediante atto notificato [personalmente] al terzo e al debitore a norma degli articoli 137 e seguenti.

L'atto deve contenere, oltre all'ingiunzione al debitore di cui all'articolo 492:

1. l'indicazione del credito per il quale si procede, del titolo esecutivo e del precetto;
2. l'indicazione, almeno generica, delle cose o delle somme dovute e la intimazione al terzo di non disporre senza ordine del giudice;
3. la dichiarazione di residenza o l'elezione di domicilio nel comune in cui ha sede il tribunale competente [26, 28] nonché l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del creditore procedente;
4. la citazione del debitore a comparire davanti al giudice competente, con l'invito al terzo a comunicare la dichiarazione di cui all'articolo 547 al creditore procedente entro dieci giorni a mezzo raccomandata ovvero a mezzo di posta elettronica certificata; con l'avvertimento al terzo che in caso di mancata comunicazione della dichiarazione, la stessa dovrà essere resa dal terzo comparendo in un'apposita udienza e che quando il terzo non compare o, sebbene comparso, non rende la dichiarazione, il credito pignorato o il possesso di cose di appartenenza del debitore, nell'ammontare o nei termini indicati dal creditore, si considereranno non contestati ai fini del procedimento in corso e dell'esecuzione fondata sul provvedimento di assegnazione.

automobilistiche. Il contribuente impugna l'atto di pignoramento in oggetto, per contestare la validità del titolo esecutivo. In particolare, l'opposizione nasce dalla circostanza che, secondo il contribuente medesimo, le tasse automobilistiche si considerano non spettanti al "presunto" creditore poiché associate ad auto demolite. Gli Ermellini, con riferimento al tema della individuazione del giudice deputato a decidere sulla controversia, stabilirono che il merito era da attribuire alle Commissioni Tributarie. A ben vedere, secondo la riflessione condotta dai giudici della Suprema Corte di Cassazione ciò che rileva non è l'atto in sé e per sé impugnato, provvedimento che chiaramente si etichetta come "atto dell'esecuzione", quanto le ragioni a sostegno dell'opposizione fatte valere del contribuente. Pertanto, dal momento che l'esecutato contesta la fondatezza del titolo esecutivo, ovvero le cartelle relative alle tasse automobilistiche, non può tale materia non rientrare nella giurisdizione del giudice speciale tributario. Sostanzialmente, l'impugnazione dell'atto di pignoramento, nella logica del contribuente poi avallata dagli Ermellini, si

Nell'indicare l'udienza di comparizione si deve rispettare il termine previsto nell'articolo 501.

Eseguita l'ultima notificazione, l'ufficiale giudiziario consegna senza ritardo al creditore l'originale dell'atto di citazione. Il creditore deve depositare nella cancelleria del tribunale competente per l'esecuzione la nota di iscrizione a ruolo, con copie conformi dell'atto di citazione, del titolo esecutivo e del precetto, entro trenta giorni dalla consegna. La conformità di tali copie è attestata dall'avvocato del creditore ai soli fini del presente articolo. Il cancelliere al momento del deposito forma il fascicolo dell'esecuzione. Il pignoramento perde efficacia quando la nota di iscrizione a ruolo e le copie degli atti di cui al secondo periodo sono depositate oltre il termine di trenta giorni dalla consegna al creditore.

Quando procede a norma dell'articolo 492 bis, l'ufficiale giudiziario consegna senza ritardo al creditore il verbale, il titolo esecutivo ed il precetto, e si applicano le disposizioni di cui al quarto comma. Decorso il termine di cui all'articolo 501, il creditore pignorante e ognuno dei creditori intervenuti muniti di titolo esecutivo possono chiedere l'assegnazione o la vendita delle cose mobili o l'assegnazione dei crediti. Sull'istanza di cui al periodo precedente il giudice fissa l'udienza per l'audizione del creditore e del debitore e provvede a norma degli articoli 552 o 553. Il decreto con cui viene fissata l'udienza di cui al periodo precedente è notificato a cura del creditore precedente e deve contenere l'invito e l'avvertimento al terzo di cui al numero 4) del secondo comma."

traduce nell'opportunità di intentare un'azione avverso le cartelle di pagamento, considerate titolo non valido a giustificare la successiva fase esecutiva. Ne consegue chiaramente che il giudizio della Corte si basa sulla valutazione della fondatezza delle cartelle di pagamento, constatata l'inattendibilità delle stesse, automaticamente l'esecuzione viene travolta derivativamente da nullità, stante l'insussistenza delle ragioni impresse negli atti presupposto. Ai fini di maggiore chiarezza espositiva si riporta integralmente il passaggio di maggior rilievo operato dalla Cassazione:

"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 del D.lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, 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".¹⁹²

Rimanendo in tema di pignoramento presso terzi, un'ulteriore pronuncia da parte dei giudici della Cassazione civ. Sez. III, Sentenza 4 ottobre 2011, n.20294, conferma l'orientamento emergente dalla sentenza n. 14667/2011. Nel suddetto caso, Equitalia aveva proceduto al pignoramento presso terzo intimandogli di pagare direttamente¹⁹³ nei suoi

¹⁹² Cass., SS. UU., Sentenza 14667/2011, in *Fisconline Banca Dati*.

¹⁹³ Tale iter costituisce una deroga rispetto all'ordinaria procedura prevista all'art. 543 c.p.c., *Forma del pignoramento*. L'art. 3 comma 40, D.L. n. 203/2005 limitava la

confronti (ciò costituisce una fattispecie speciale che non rientra nell'iter procedurale classico in materia di esecuzione disciplinato dal codice di procedura civile). In merito, i giudici hanno prospettato la possibilità per il ricorrente di potere adire il giudice ordinario con riferimento alle opposizioni previste ex art. 57 del c.p.c., stante la considerazione che il provvedimento di pignoramento presso terzi si colloca temporalmente nell'esecuzione esattoriale, costituendo così materia di competenza dell'AGO; inoltre, viene sottolineato che nel caso in cui il ricorrente desiderasse contestare la fondatezza del titolo esecutivo sarebbe necessario rimettere il *decisum* alle Commissioni Tributarie. I giudici della Sezione civ. superano il vuoto emergente dal quadro normativo di riferimento, individuando nel giudice speciale tributario, il giudice deputato a decidere sulla validità, regolarità del titolo esecutivo o presupposto all'atto di pignoramento.

Cercando di fornire il maggiore dettaglio possibile sulla questione del pignoramento presso terzi, si rimanda alla disamina della sentenza 13 maggio 2014, n.495 della Commissione Tributaria Provinciale di Potenza Sez. I. I giudici, come si vedrà a seguire, consolidano le riflessioni delle pronunce precedenti, attraverso un lucido *excursus* normativo che sembra fugare qualsivoglia incertezza sulla vicenda. Nella fattispecie, il ricorrente L. V. si opponeva all'atto di pignoramento presso terzi emanato da Equitalia Sud S.p.a., giustificando il suddetto ricorso sulla base della mancata notificazione dei titoli esecutivi (cartella di pagamento). Di contro, l'agente di riscossione di Potenza si difendeva sostenendo *in primis* che l'opposizione non poteva considerarsi regolare, in quanto il

fattispecie in questione allo stipendio del debitore-lavoratore (meglio conosciuto come pignoramento del "quinto dello stipendio") e alle somme dovute successivamente allo spirare del rapporto di lavoro. Il D.L. n. 262/2006 con l'art. 2 ha esteso questa "speciale" modalità a tutti i crediti verso terzi vantati dal debitore. Per maggiori approfondimenti sul tema si veda Glendi C., *La «nuova» espropriazione dei crediti del debitore verso terzi nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corriere Tributario*, 2007, pagg. 263 e ss.

pignoramento presso terzi non appartiene al novero degli atti impugnabili dinanzi alla Commissione Tributaria, *in secundis* dichiarava di aver rispettato l'iter procedurale di notifica della cartella di pagamento. I giudici della Commissione Provinciale hanno provveduto al vaglio della questione, affrontando le ragioni del ricorso unitamente, poiché imprescindibilmente connesse fra loro. Ed in particolare, hanno sottolineato il valore normativo di due disposizioni, l'art. 2 del D.lgs. 546/1992 e l'art. 19 del medesimo decreto. Si tratta, secondo i giudici della Commissione, di due norme aventi una portata differente, l'art. 2 definisce il perimetro della giurisdizione tributaria, che a seguito della evoluzione legislativa, si è notevolmente allargato abbracciando "i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati"¹⁹⁴, mentre l'art. 19 si riferisce ai provvedimenti concretamente impugnabili da parte del contribuente, facendosi in aggiunta rimando all'interpretazione, dapprima estensiva e poi al concetto di atto "facoltativamente impugnabile". Procedendo in tale direzione, attraverso il richiamo a pronunce degli Ermellini sulle questioni di volta in volta esaminate, i giudici hanno rilevato come nell'ambito dell'art. 19, ai fini del legittimo instaurarsi del processo tributario, sia necessaria la presenza di un provvedimento espressivo del potere impositivo dell'Amministrazione Finanziaria. Nel caso in esame, evitando di azzardare l'assimilazione del pignoramento presso terzi ad atto impositivo in senso stretto, si deve indubbiamente constatare che l'assenza del provvedimento dall'elenco degli atti a cui il contribuente può opporsi non può automaticamente tradursi nella negazione del diritto ad agire sancito ex art. 100 c.p.c. (caso peraltro tutt'altro che remoto, considerando l'ipotesi che il giudice ordinario rimetta la fattispecie al giudice tributario e quest'ultimo affermi la mancanza di giurisdizione sulla base della non appartenenza dell'atto all'alveo dell'art. 19). Si deve altresì valutare il

¹⁹⁴ A tale approdo si perviene con la Legge n. 248/2005.

dispositivo dell'art. 57 D.P.R. 602/1973, come modificato successivamente nel 1999 dall'art. 16 del D.lgs. n.46, che nella sua formulazione in "negativo" esplicita le opposizioni ammissibili nei confronti del giudice ordinario, escludendo quelle connesse alla regolarità, validità del titolo esecutivo. Per arrivare alla soluzione nella fattispecie in questione, i giudici rilevano che il quadro normativo considera ciò che concerne esecuzione e atti esecutivi rientranti nella giurisdizione del giudice ordinario (con la sola eccezione sancita dall'art. 57 e poc'anzi richiamata), mentre i titoli presupposto, giustificativi della fase esecutiva si rimettono al merito del giudice speciale tributario. Nel caso di specie, si è di fronte a una casistica più complessa, poiché il ricorrente cui non è stata notificata la cartella di pagamento, come da questi contestato, ottiene consapevolezza della pretesa dell'Amministrazione attraverso un atto propriamente etichettabile come appartenente all'esecuzione forzata. Si tratta di una materia che, nella logica dei giudici, si pone al di fuori del perimetro delle disposizioni citate, in quanto l'opposizione al giudice ordinario non collimerebbe con l'art. 57, stante la contestazione dei vizi del titolo esecutivo, né con la visione favorevole all'opposizione al giudice speciale tributario dati i "paletti" fissati dall'art. 19.

Alla luce dell'art. 24 della Costituzione che recita "tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi"¹⁹⁵, ciò rappresenterebbe un grave vuoto di tutela. Andando pertanto alla sostanza dell'opposizione del ricorrente, l'impugnazione dell'atto di pignoramento presso terzi non è altro che il "tramite" per fare valere l'irritualità nell'iter procedurale seguito dall' Agente della Riscossione, dunque il giudizio concerne la regolarità del titolo esecutivo, la cui nullità andrebbe di conseguenza a riverberarsi sul pignoramento.

¹⁹⁵ Costituzione, art. 24.

Ad avvalorare la logica seguita dai giudici di Potenza il rimando alla conclusione della pronuncia della Cassazione n. 5994/2012 (di cui a breve si tratterà) secondo cui:

“Ed una tale controversia non può non rientrare nella giurisdizione delle commissioni tributarie, atteso che il controllo delle cartelle esattoriali - configurabili come atti di riscossione e non di esecuzione forzata - spetta a quel giudice quando le cartelle riguardino, come nella specie, tributi.¹⁹⁶”

L'esito riflette, quindi, sia quello della pronuncia appena richiamata che le motivazioni della sentenza n. 14667/2011.

Ancora, in materia di pignoramento presso terzi, si prende in rassegna la pronuncia recente della Cassazione civ. Sez. V, Sentenza n. 24915/2016. In dettaglio, il contribuente A. D. si opponeva al pignoramento presso terzi emesso da parte di Equitalia Basilicata Spa, facendo leva sui vizi che presentavano numerose cartelle di pagamento. D'altro lato, Equitalia fondava la sua difesa sulla considerazione che il pignoramento presso terzi, così come ne deriva dalla lettura dell'art. 19 D.lgs. 546/1992, non può essere considerato atto impugnabile dinanzi al giudice speciale tributario. Pertanto, il contribuente si rivolgeva dapprima alla Commissione Tributaria Provinciale che appoggiava la posizione di Equitalia, e poi alla Commissione Tributaria Regionale che confermava tale indirizzo. La decisione finale è stata, dunque, definitivamente rimessa alla Cassazione. Quest'ultima, alla luce delle motivazioni di ricorso del ricorrente, ha innanzitutto chiarito che l'opponibilità al pignoramento presso terzi dinanzi alle Commissioni Tributarie si ritiene giustificata in tutte le circostanze in cui l'azione sia effettuata in unisono all'impugnazione relativa alle cartelle di pagamento aventi ad oggetto crediti tributari (titoli esecutivi della fattispecie). L'orientamento espresso

¹⁹⁶ Commiss. Trib. Prov., Potenza, Sez. I, Sentenza 13 maggio 2014 n. - Pres. Tommaso De Angelis - Rel. Tommaso De Angelis, in *il fisco*.

dagli Ermellini viene rafforzato dal rimando alla massima della sentenza Cassazione, Sezioni unite n. 14667/2011, nella quale, come poc'anzi diffusamente trattato, si riconosceva la giurisdizione al giudice tributario. Analoga impostazione, seppur si faccia riferimento a una fattispecie differente, è rinvenibile nella sentenza n.5994/2012 della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni unite. In tale circostanza il ricorrente agisce avverso i vizi che affettano le cartelle di pagamento emesse a seguito di iscrizione a ruolo del contributo unificato, disciplinato all'art. 9 del D.P.R. n.115/2002¹⁹⁷. Secondo la visione dei giudici di Cassazione la competenza giurisdizionale è da riconoscere alle Commissioni Tributarie, in quanto l'opposizione ai vizi della cartella di pagamento rientra specificatamente nell'alveo dei provvedimenti impugnabili; la tesi è, inoltre, rafforzata dalla considerazione che il contributo unificato costituisca, a giudizio della Corte, materia tributaria¹⁹⁸. L'opposizione in questione, ex art. 617 c.p.c.,

¹⁹⁷ Art. 9 del D.P.R. n. 115/2002, *Contributo unificato*:

“1. È dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, nel processo civile, compresa la procedura concorsuale (1) di volontaria giurisdizione, e nel processo amministrativo e nel processo tributario (2), secondo gli importi previsti dall'articolo 13 e salvo quanto previsto (3) dall'articolo 10.

1-bis. Nei processi per controversie di previdenza ed assistenza obbligatorie, nonché per quelle individuali di lavoro o concernenti rapporti di pubblico impiego le parti che sono titolari di un reddito imponibile ai fini dell'imposta personale sul reddito, risultante dall'ultima dichiarazione, superiore a tre volte l'importo previsto dall'articolo 76, sono soggette, rispettivamente, al contributo unificato di iscrizione a ruolo nella misura di cui all'articolo 13, comma 1, lettera a), e comma 3, salvo che per i processi dinanzi alla Corte di cassazione in cui il contributo è dovuto nella misura di cui all'articolo 13, comma 1 (4).

- (1) La parola: "e" è stata soppressa dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98
- (2) Parole aggiunte dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98
- (3) Le parole: "le esenzioni previste" sono state così sostituite dalle attuali: "quanto previsto" dalla L. 23 dicembre 2009, n. 191.
- (4) Comma aggiunto dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98"

¹⁹⁸ Si vedano in merito le pronunce della Corte Costituzionale n.73/2005 e Cass. SS. UU., n. 3007/2008 e n. 3008/2008.

si fonda sulla validità del titolo esecutivo (la cartella di pagamento) che si assume viziato; si aggiunga, a ben vedere, che secondo l'orientamento giurisprudenziale in questione, il precetto o titolo presupposto non costituiscono provvedimenti concernenti la fase dell'esecuzione forzata, quanto piuttosto atti tipici della riscossione, pertanto secondo gli Ermellini la risoluzione della fattispecie risulta abbastanza lineare e scontata.

Orientamento giurisprudenziale differente è espresso dalla Corte di Cassazione civ. Sez. III, n.9246/2015. Nella suddetta vicenda, si rinviene l'ennesimo contrasto fra Agente della Riscossione e contribuente, in quanto quest'ultimo vuol far valere la nullità del pignoramento emanato nei suoi confronti, contestando l'irregolare applicazione, di cui sarebbe reo l'Agente della riscossione, dell'iter procedurale sancito a livello normativo. In particolare, si riporta il passaggio da ritenersi fondamentale della pronuncia:

“In materia di riscossione coattiva di crediti tributari, l'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi, ai sensi dell'art. 57, primo comma, lett. b), del 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 cod. proc. civ. 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.”¹⁹⁹

Riflettendo sui contenuti espressi dagli Ermellini, si assiste a un capovolgimento dell'interpretazione unanime, che finora era emersa dalla trattazione nell'attribuire la materia del pignoramento al giudice tributario ogniqualvolta il contribuente avesse voluto contestare la regolarità formale

¹⁹⁹ Corte di Cassazione civ. Sez. III, n.9246/2015, in *DeJure Banca Dati*.

del titolo esecutivo. Invece, nella fattispecie in esame la logica giustificativa della decisione è notevolmente differente, si trasla dalla rilevanza del vizio contestato dal ricorrente, all'oggetto, più specificatamente natura dell'atto contro il quale ci si oppone. Seguendo tale filone giurisprudenziale si può scorgere una netta distinzione basata sulla tipologia di provvedimento a cui il contribuente si oppone. Ed in particolare, se si tratta di un qualunque atto appartenente alle fasi che precedono l'esecuzione forzata in senso stretto, come ad esempio cartella di pagamento, ruolo, si conclude per rimettere il giudizio alla decisione delle Commissioni tributarie, la cui competenza è sancita dall'art. 19 D.lgs. n. 546/1992. Viceversa, nel caso dell'atto di pignoramento, sostanziandosi come noto in provvedimento dell'esecuzione forzata, indipendentemente dal fatto che il contribuente richiami vizi attinenti le ritualità che precedono la fase in questione (con l'obiettivo finale di ottenere la nullità del pignoramento), ciò che a giudizio degli Ermellini costituisce discriminare per l'attribuzione della giurisdizione è la natura del provvedimento impugnato. Pertanto, nel caso di specie l'opposizione del ricorrente, ex art. 617 c.p.c., seppur diretta a far valere i vizi degli atti presupposto vanificando, di fatto, la successiva esecuzione (nullità derivata), viene rimessa, contrariamente a tutte le pronunce già affrontate, in capo al giudice ordinario.

Un'ulteriore interessante pronuncia, mantenendoci sul medesimo tema, è quella della Corte di Cassazione Sezioni Unite sentenza n. 8618/2015. Il processo vede opposti il ricorrente Q. R. avverso il pignoramento presso terzi connesso ad un credito erariale IVA e IRAP (dell'anno 2005) emanato da parte del concessionario Equitalia Esatri. La Commissione Tributaria di Milano accoglieva il ricorso di Q. R. (con riguardo alla regolarità dell'opposizione nei confronti del giudice speciale tributario), e a seguire la decisione veniva impugnata dalla parte soccombente rimettendo la

questione alla Commissione Tributaria regionale della Lombardia. Le eccezioni mosse dal concessionario sottolineano in particolare la decisa affermazione che i titoli prodromici all'esecuzione (dunque le cartelle di pagamento) erano stati ritualmente notificati al ricorrente, pertanto lo spirare del termine decadenziale nei confronti del medesimo avrebbe cristallizzato definitivamente la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria. Si aggiunga soprattutto la constatazione che l'opposizione del ricorrente in I grado (Q. R.) mal si collima con il dispositivo dell'art. 2 D.lgs. 546/1992 secondo cui il provvedimento di pignoramento non appartiene al perimetro giurisprudenziale delle Commissioni Tributarie. Tuttavia, la Commissione regionale, pur attestando il rispetto delle ritualità con riferimento alla notificazione dei titoli esecutivi, continua a mantenere la posizione assunta dalla provinciale per quanto concerne la questione giurisdizionale, di conseguenza il concessionario si rivolge in Cassazione. In particolare la risoluzione è la seguente che vede il "difetto di giurisdizione del giudice tributario. Violazione del D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 1", l'amministrazione ricorrente assume che in base alla disposizione in rubrica la giurisdizione tributaria si estenderebbe fino all'impugnazione degli atti prodromici all'esecuzione, quali la cartella esattoriale e l'avviso di mora, ma si arresterebbe davanti alle controversie riguardanti l'esecuzione forzata, per le quali la giurisdizione spetterebbe al giudice ordinario".²⁰⁰ Gli Ermellini, contrariamente a quanto espresso dalle Commissioni provinciale e regionale, hanno ritenuto la motivazione del concessionario fondata. In particolare, il nucleo della riflessione si costruisce sull'art. 2 D.lgs. 546/1992 (nella sua più recente formula) in cui definendosi i limiti esterni della giurisdizione del giudice speciale tributario

²⁰⁰ Per il contenuto della sentenza si veda: <https://www.studiocerbone.com/corte-cassazione-sezioni-unite-sentenza-n-8618-del-29-aprile-2015-latto-pignoramento-presso-terzi-non-impugnabile-innanzi-al-giudice-tributario-anche-emanato-riscuotere-crediti-trib/>

si fa, allo stesso tempo, una puntuale esclusione avente ad oggetto gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla cartella di pagamento o intimazione ad adempiere (ai quali si applicano le regole del D.P.R. 602/1973). Dal momento che nel giudizio in questione, ciò che viene impugnato da Q. R. è il provvedimento di pignoramento presso terzi, ne discende che temporalmente si pone come atto introduttivo all'esecuzione forzata tributaria. Viene considerata infondata l'eccezione mossa con controricorso da Q. R., secondo cui attraverso l'impugnazione del pignoramento si desiderava opporsi contro la mancata notificazione del titolo esecutivo, poiché già in I e II grado era stato constatato il contrario (la conformità dell'iter procedurale seguito dall'Amministrazione Finanziaria). Concludendo gli Ermellini attribuiscono la fattispecie alle competenze del giudice ordinario.

Successive pronunce da parte della Cassazione hanno confermato tale orientamento giurisprudenziale, rimandando alla svolta interpretativa della sentenza n. 92246/2015²⁰¹.

4.3 Cassazione, SS. UU., Sentenza 21 marzo 2017 n.13913.

Come emerso nel corso della trattazione, la Suprema Corte di Cassazione è stata attore principale nella produzione di diritto cosiddetto vivente (a dispetto del legislatore apparso piuttosto disimpegnato nella dinamica evolutiva in chiave giurisdizionale). Esiste un "filo rosso" invisibile che permea l'azione della Cassazione (nell'intero iter processuale tributario) che è il diritto alla tutela del contribuente, ogniqualvolta la sua posizione giuridica venga intaccata da un atto dell'Amministrazione Finanziaria.

²⁰¹ Si vedano in merito Cass., Sez. III, Sentenza n. 24235/2015; Cass. civ. Sez. V, Sentenza n. 4801/2017, in tema di pignoramento presso terzi; Commissione Tributaria Regionale Abruzzo L'Aquila Pescara Sez. VII, Sentenza n.548/2017, sempre in materia di pignoramento presso terzi; Trib. Modena Sez. I, Sent., 30/06/2017, sulla medesima questione.

Nell'ambito dell'esecuzione forzata, come già ampiamente dibattuto, sono palesi le crepe di tutela nei confronti del contribuente. In particolare, quest'ultimo si è ritrovato nel "limbo" disegnato da due disposizioni principali in materia: l'art. 2 del D.lgs. n.546/1992 e l'art. 57 D.P.R. n. 602/1973. Art. 2 facente riferimento all'oggetto della giurisdizione tributaria e art. 57 D.lgs. 602/1973 che attribuisce competenza al giudice ordinario solamente nell'ipotesi di opposizione avente ad oggetto la pignorabilità dei beni. Stante il quadro appena tratteggiato, il contribuente si trovava a dovere agire su due "tavoli", da un lato e solamente come estrema difesa opponendosi al pignoramento dinanzi all'AGO, chiedendo la sospensione della vendita, e dall'altro contemporaneamente, in virtù dell'art. 19 D.lgs. 546/1992, al fine di fare accertare al giudice tributario l'inesistenza o inefficacia del provvedimento presupposto giustificativo dell'esecuzione forzata. Questa complicata situazione che il contribuente doveva affrontare è stata di recente oggetto di risoluzione da parte della Suprema Corte di Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza del 5 giugno 2017 n. 13913. In particolare, nella pronuncia ad oggetto, il ricorso veniva proposto in Cassazione da parte di Equitalia Sud contro il contribuente s.n.c. F.lli D.L. Marmi di R.D.L. & C.

In primo grado la Commissione Tributaria provinciale di Bari (CTP) aveva riconosciuto la competenza, in merito all'opposizione del contribuente (avente ad oggetto un verbale di pignoramento mobiliare prodotto dall'agente della riscossione), in capo al giudice ordinario; in secondo grado la Commissione Tributaria regionale della Puglia (CTR), su ricorso del contribuente, ne sosteneva la posizione, rimettendo la giurisdizione al giudice tributario. Approfondendo le motivazioni della CTP, si può notare come la posizione di Equitalia Sud venisse sostenuta sulla base della riflessione che l'atto impugnato da parte del contribuente, il verbale di pignoramento, costituisse per sua natura un provvedimento tipico

dell'esecuzione forzata e pertanto estraneo alla competenza del giudice tributario. Diversamente la CTR, adduceva differenti motivazioni rispetto alla CTP, ritenendo l'opposizione del contribuente fondata. E infatti, *in primis* si esalta il *petitum* sostanziale della s.n.c., ovvero quest'ultima contestava la mancata notifica della cartella di pagamento, come provvedimento indispensabile al fine di giustificare la successiva fase dell'esecuzione forzata, andando pertanto al di là della natura dell'atto impugnato (appartenente all'alveo dei provvedimenti dell'esecuzione forzata); in secondo luogo si sottolineava come nel caso in questione, risultando chiaramente alterato il rituale iter procedimentale, il provvedimento attraverso cui il contribuente veniva "informato" della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria era in sostanza il verbale di pignoramento mobiliare; infine la CTR richiamava pronunce come la n. 5994 del 2012²⁰² e la n.14667 del 2011²⁰³ nelle quali è stata rimessa alle

²⁰² Cassazione, SS. UU., Sentenza del 5 giugno 2017 n. 13913: "Invero, così come dedotto da Equitalia sin dal giudizio di merito, l'opposizione ex art. 617 c.p.c., con la quale si fanno valere asseriti vizi della cartella di pagamento emessa in esito ad iscrizione a ruolo del contributo unificato previsto dal D.P.R. n. 115 del 2002, art. 9, rientra nella competenza giurisdizionale del giudice tributario, atteso che il contributo unificato in oggetto ha natura di entrata tributaria (cfr. Corte cost. 73/2005 e Cass., SS. UU., 3007/08 e 3008/08) e che il controllo della legittimità delle cartelle esattoriali, configurane queste atti di riscossione e non di esecuzione forzata, spetta, quando le cartelle riguardino tributi, al giudice tributario in base alla previsione del D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, e art. 19, lett. d), (cfr. Cass. SS.UU. 9840/11). Alla stregua delle considerazioni che precedono e risultando assorbita ogni altra questione, va dichiarata, in accoglimento del ricorso, la giurisdizione del giudice tributario." In <https://renatodisa.com/2012/05/14/corte-di-cassazione-sezioni-unite-sentenza-n-5994-del-17-aprile-2012-lopposizione-al-contributo-unificato-e-di-competenza-del-giudice-tributario/>.

²⁰³ Si riporta il tratto rilevante della sentenza in oggetto: "Vero è che, nel caso di specie, la reazione della contribuente ha investito un pignoramento presso terzi, cioè un atto dell'esecuzione, che, a norma del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 1, come modificato dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3-bis, comma 1, lett. a), convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, sarebbe escluso dalla giurisdizione del giudice tributario. Tuttavia, l'oggetto della controversia era costituito non da un atto dell'esecuzione, bensì dalla contestata fondatezza del titolo esecutivo, cioè delle cartelle esattoriali mediante le quali l'ente creditore (Regione Molise) aveva esercitato la pretesa tributaria che la contribuente riteneva non dovuta:

Commissioni Tributarie la giurisdizione allorquando attraverso l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata si contestasse l'inesistenza – inefficacia dei titoli esecutivi. Ciò risulta peraltro confermato dalla considerazione che la contestazione si riferisce a provvedimenti della riscossione e non dell'esecuzione forzata e di conseguenza, a giudizio della CTP l'opposizione non può che essere oggetto del giudice tributario. Equitalia Sud, pertanto, è ricorso in Cassazione come previsto dall'art. 360 c.p.c. comma 1, n. 1 - 3²⁰⁴ sostenendo che la CTR ha commesso un palese errore nella sua pronuncia, poiché non si è tenuta in debita considerazione la norma stabilita dal D.lgs. 546/1992 art. 2 (così come successivamente disegnato dalla L. n. 448/2001, art. 12) che prevede:

“Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. 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

sicché trattandosi di valutare l'an del tributo (nel caso "tassa automobilistica") la giurisdizione non poteva che appartenere al giudice tributario.” in <http://www.gadit.it/articolo/35232>

²⁰⁴ Art. 360 c.p.c. comma 1 n. 1-3 “Le sentenze pronunziate in grado d'appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione:

“1) per motivi attinenti alla giurisdizione;

2) per violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;

3) per violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro [...]”

1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.”²⁰⁵

Come si evince dalla più aggiornata formulazione dell’art. 2, rimangono esclusi dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie i provvedimenti che attengono all’esecuzione forzata tributaria che facciano riferimento a un “*momentum*” posteriore alla notificazione della cartella di pagamento. Pertanto, a giudizio dell’ente della riscossione, la CTR ha manifestamente violato una disposizione normativa. Con riferimento a tale primo aspetto, la Suprema Corte evidenzia tutti gli elementi giuridici rilevanti al fine di etichettare come “infondato” il motivo di opposizione. Infatti, a giudizio degli Ermellini devono essere presi in considerazione l’art. 2 D.lgs. n. 546/1992, nell’inciso che esclude dalla cognizione delle Commissioni Tributarie i provvedimenti dell’esecuzione forzata successivi alla notificazione della cartella di pagamento e laddove previsto dell’intimazione ad adempiere (come sancito dall’art. 50 D.P.R. 602/1973, per tali provvedimenti si applicano le disposizioni del D.P.R. appena richiamato); l’art. 19 D.lgs. 546/1992 facendo leva sulla chiave di lettura, affermata negli ultimi anni in giurisprudenza, che legittima un’interpretazione non solo estensiva nei confronti di provvedimenti autoritativi manifestanti una pretesa tributaria, ma anche a favore di atti non autoritativi comunque incidenti sulla sfera delle posizioni soggettive del contribuente; l’art. 49 comma 2 del D.P.R. n. 602/1973 secondo cui l’esecuzione forzata è disciplinata dalle disposizioni ordinarie applicabili sulla base del bene oggetto di esecuzione, a condizione che non vengano derogate dalle regole sancite al capo II del medesimo decreto;²⁰⁶ l’art. 57

²⁰⁵ Art. 2 D.lgs. 546/1992, modificato dalla L. n. 448 del 2001, art. 12.

²⁰⁶ Art. 49 comma 2 D.P.R. 602/1973: “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 26.”

del D.P.R. n. 602/1973, *Opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi*, in cui si segnala l'inammissibilità di azioni di opposizione rivolte al giudice ordinario ex art. 615 c.p.c., con l'unica eccezione rappresentata dalla opposizione avente ad oggetto la pignorabilità dei beni, e le opposizioni ex art. 617 attinenti alla regolarità formale/notifica del titolo esecutivo; infine, art. 9 c.p.c., comma 2, dove si riconosce al Tribunale la giurisdizione residuale sulle liti aventi ad oggetto imposte e tasse. Alla luce del quadro normativo richiamato, gli Ermellini hanno individuato differenti ipotesi alle quali corrispondono differenti soluzioni in termini di giurisdizione. Per le opposizioni nelle quali si contesti la validità/esistenza del titolo esecutivo (es. cartella di pagamento) la competenza spetta alle Commissioni Tributarie (in linea con quanto disposto tanto dall'art. 546/1992 art.2, comma 1, quanto dall'art. 9 c.p.c., comma 2); viceversa, per le opposizioni ex art. 615 c.p.c. che si riferiscano alla pignorabilità dei beni vanno rimesse al giudicato del giudice ordinario; infine per le azioni di opposizione ex art. 617 c.p.c. che non hanno ad oggetto la regolarità formale o la notifica del titolo esecutivo sono rimesse alla giurisdizione del giudice ordinario. Invero, gli Ermellini nel giudicato in questione, si trovano di fronte a una fattispecie differente: il contribuente viene a conoscenza della pretesa attraverso il verbale di pignoramento, pertanto accede al processo tributario al fine di far valere la mancata notifica del titolo esecutivo (la cartella di pagamento). La Suprema Corte di Cassazione, con riferimento a tale casistica, presenta due differenti filoni interpretativi (nello stabilire chi sia il giudice deputato a rispondere dell'opposizione), ognuno sostenuto da svariate pronunce più o meno recenti. Secondo il più antico degli orientamenti il contribuente che, attraverso l'impugnazione dell'atto dell'esecuzione forzata (il verbale di pignoramento, nel caso in questione) voglia attestare la mancata notificazione o l'irrituale notifica del titolo esecutivo (di conseguenza

rendendo nullo in via derivata l'atto di esecuzione forzata stesso) deve opporsi dinanzi alla Commissione Tributaria, conformemente all'art. 2 del D.lgs. 546/1992 e all'art. 19 D.lgs. 546/1992 (alla luce dei nuovi orientamenti in materia)²⁰⁷. Viceversa, il filone più recente²⁰⁸ sostiene come il contribuente che ritenga l'atto dell'esecuzione forzata nullo in via derivata per la mancata notifica del provvedimento esecutivo (cartella di pagamento o assimilabile) debba rivolgersi al giudice ordinario, in quanto non rileva la "ratio" dell'opposizione, quanto piuttosto deve esclusivamente farsi riferimento all'oggetto dell'opposizione, ovvero un atto appartenente all'esecuzione forzata e dunque, in conformità agli art. 2 del D.lgs. 546/1992, art. 57 D.P.R. 602/1973 e artt. 617 e 9 c.p.c., l'azione del contribuente va rivolta all'AGO.

Gli Ermellini, risolvono con la suddetta pronuncia, il dilemma che si era fatto largo in giurisprudenza, utilizzando motivazioni tanto di carattere testuale quanto di rilievo strutturale. Iniziando dalle ragioni letterali, *in primis* il fattore discriminante al fine di stabilire la competenza del giudicato è la "notifica della cartella di pagamento". Infatti, l'art. 2 del D.lgs. n. 546/1992, comma 1, secondo periodo fa riferimento al fine di escludere i provvedimenti dell'esecuzione forzata dalla giurisdizione delle Commissioni Tributarie a quelli successivi alla cartella di pagamento o dell'eventuale intimazione di pagamento. Pertanto, qualora la notifica non sia avvenuta e il contribuente venga a conoscenza della pretesa attraverso l'atto dell'esecuzione forzata, si dovrà rivolgere al giudice tributario deducendo il vizio della mancata notifica del provvedimento presupposto,

²⁰⁷ Pronunce di contenuto analogo: Cass., Sezioni Unite, n.14667/2011; Cass. Sez. quinta, n. 24915/2016; Cass., Sezioni Unite, n. 15994/2012; Cass., Sezioni Unite, n. 5993/2012.

²⁰⁸ Pronunce di contenuto analogo: Cass., Sezioni Unite, n.21690/2016; Cass., Sez. Unite, n. 8618/2015; Cass., Sezione Terza, n. 24235/2015; Cass., Sezione Terza, n. 9246/2015.

facendo conseguentemente dichiarare l'atto di esecuzione forzata viziato per nullità derivata. Si ribadisce, in questo ordine di idee, che importanti sono le motivazioni per le quali ci si oppone (il merito) e non la natura del provvedimento. Viceversa, nell'ipotesi che l'atto di esecuzione forzata sia successivo alla notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione ad adempiere, in tale circostanza l'opposizione è da rimettersi al vaglio del giudice ordinario. Inoltre, a dare sostanza a questo orientamento vi è da aggiungere la considerazione che la lettera dell'art. 57 D.P.R. n.602/1973 stabilisce come nei confronti del giudice ordinario non siano ammesse le azioni di opposizione, ex art. 617 c.p.c. che attengano alla regolarità formale e alla notifica del titolo esecutivo. Tale divieto da ritenersi assoluto non si può considerare sussistente nei confronti delle Commissioni Tributarie, che secondo l'interpretazione degli Ermellini rappresentano il giudice "ad hoc" per dirimere le fattispecie in questione. Ancora, a giudizio della Suprema Corte di Cassazione piuttosto che soffermarsi su aspetti formalistici, che giustificerebbero un'azione di opposizione rivolta al giudice tributario o giudice ordinario a secondo della formulazione della domanda di opposizione stessa (a favore dell'AGO se ci si oppone nei confronti del verbale di pignoramento con l'obiettivo di ottenere una dichiarazione di nullità; a favore del giudice tributario per lamentare l'omessa o invalida notifica del titolo esecutivo), bisognerebbe esaltare la sostanza, ovvero il contribuente mira a vanificare le richieste dell'Amministrazione Finanziaria e tale diritto gli va riconosciuto evitando insensate duplicazioni di spese e di tempo. Superando il profilo meramente letterale e adottando un approccio più "strutturale", non può non riconoscersi nella fattispecie in esame, ovvero la ricezione da parte del contribuente di un verbale di pignoramento mobiliare non preceduto (come sarebbe ritualmente previsto) da una cartella di pagamento o altra intimazione ad adempiere, l'evento che instilla nel contribuente medesimo

la consapevolezza della pretesa tributaria. D'altronde, il verbale di pignoramento mobiliare contiene tutti gli elementi sufficienti a qualificare la pretesa dell'Amministrazione, dunque è da valorizzare il principio dell'interesse ad agire, ex art. 100 c.p.c., ogniqualvolta il contribuente venga a conoscenza di un atto autoritativo o meno suscettibile di incidere sulla sua posizione soggettiva. Questa interpretazione, a ben vedere, perfettamente si concilia con la chiave di lettura adottata dagli Ermellini con riferimento all'art. 19 D.lgs. 546/1992 e sembra chiudere il "cerchio" con l'art. 57 D.P.R. n. 602/1973, come già poc'anzi segnalato. Infatti, proprio alla luce dell'ultimo richiamo, non poteva considerarsi ammissibile una fattispecie di vuoto di tutela, e di conseguenza seppur un divieto assoluto sia menzionato nel testo normativo, la questione deve essere rimessa al giudizio delle Commissioni Tributarie. Le motivazioni degli Ermellini vengono condivise da una parte della dottrina, per la quale "in primis rileva il già accennato aspetto della "nullità derivata", secondo cui non può impugnarsi innanzi al giudice ordinario ex art. 617 c.p.c. – un atto dell'esecuzione come il pignoramento perché non preceduto dalla notificazione della cartella stante il *discrimen* posto all'art. 2, comma 1, secondo periodo D. Lgs. n.546/1992 che imputa al giudice tributario il vaglio della mancata notificazione della cartella; in pratica – oltre la circostanza che l'atto di pignoramento non preceduto da cartella si traduce nella prima manifestazione di riscuotere un credito tributario e quindi sortisce, in capo al presunto debitore, il presupposto dell'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c.²⁰⁹ – assume importanza il vizio dedotto rispetto alla natura dell'atto che, attraverso la notificazione al debitore, consente e diventa strumento di contestazione del vizio stesso, poiché dalla "nullità" o

209 Su tale aspetto si veda il contributo di Puri, *I confini della giurisdizione tributaria nella riscossione dei tributi*, in *Quaderni della rivista di diritto tributario, La riscossione dei tributi* di Basilavecchia – Cannizzaro – Carinci, Milano, 2011, pagg. 386 e ss.

dall' "inesistenza" (materiale o giuridica) della notificazione della cartella, quale segmento procedurale inderogabile alla successiva riscossione, "deriva" appunto l'illegittimità dell'atto di esecuzione. Intorno a tale aspetto, il collegio non tarda a rimarcare come l'orientamento giurisprudenziale "disconosciuto" non apparisse coerente con l'art. 57 del D.P.R. n.602/1973, nella parte in cui interdice le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. Anzi, quando la motivazione si concentra su di una analisi di tipo sistematico, viene in evidenza che alla luce dell'insegnamento più risalente, oggi condiviso dalle Sezioni Unite, le due norme trovano "una più agevole sistemazione" poiché l'impugnazione del pignoramento per mancata notificazione della cartella prodromica finisce con il surrogare la (vietata) azione ex art. 617 c.p.c. innanzi al giudice ordinario"²¹⁰. Inoltre alcuni autori²¹¹ ritengono che superando l'ingiustificabile concorrenza fra giurisdizione del giudice tributario e quella del giudice ordinario, risulta più equo alla luce dell'attuale assetto normativo riconoscere alle Commissioni Tributarie il merito con riferimento a vizi che attengono il titolo esecutivo (es. cartella di pagamento) e che pertanto, si manifestano in un "tempo" precedente all'esecuzione forzata vera e propria. Inoltre, si sostiene come al fine di pervenire al "*decisum*" sia di notevole rilievo il rimando all'art. 57. Quest'ultimo, delineando un divieto preciso con riferimento a opposizioni concernenti la regolarità formale o la notifica del titolo esecutivo dinanzi al giudice ordinario, fa immediatamente sorgere l'interrogativo sulla competenza di simili fattispecie. Non potendosi considerare corretta un'interpretazione che esclude dalla giurisdizione di

²¹⁰ Russo A., *Al giudice tributario le liti sui pignoramenti non preceduti da cartella di pagamento*, in *il fisco* n. 26 del 2017, pag. 2587.

²¹¹ Tra gli altri si veda Basilavecchia M., *Anche il pignoramento può essere atto impugnabile*, in *Corriere Tributario* n. 30 del 2017, pag. 2388.

qualsivoglia giudice un profilo di simile importanza, la sua attribuzione al giudice tributario costituisce un passaggio coerente nell'evoluzione normativa. In linea con l'affermarsi della giurisdizione generale delle Commissioni Tributarie e con il riconoscere all'art. 19 D.lgs. 546/1992 una valenza assai differente rispetto alle origini, si assiste con la pronuncia in questione a un'estensione in senso "longitudinale" dell'alveo dei provvedimenti impugnabili. E dunque, anche il pignoramento termina all'interno degli atti suscettibili di essere impugnati da parte del contribuente, ma ad una precisa condizione, ovvero di rappresentare il primo provvedimento che cristallizzi la pretesa tributaria, instillando nel contribuente la consapevolezza dell'intento dell'Amministrazione Finanziaria. La decisione adottata dagli Ermellini presenta dei risvolti pratici che difficilmente possono essere contestati. Infatti, con una simile pronuncia il contribuente non si deve più muovere nell'incertezza, non deve più attivare un doppio giudizio al fine di tutelare la propria sfera giuridica, ma deve semplicemente seguire l'indirizzo affermatosi, rivolgendosi al giudice tributario. Quest'ultimo al fine di pervenire ad una pronuncia, constaterà la sussistenza o meno, il rispetto o l'assenza delle ritualità previste dall'iter processuale andando di conseguenza ad "investire" per nullità derivata l'atto di pignoramento. Non potrebbe considerarsi sensato in questo ordine di idee adire il giudice ordinario al fine di ottenere l'invalidità dell'atto di pignoramento, senza che alcun giudice sia entrato nel merito di ciò che necessariamente precede. Tale dottrina complessivamente condivide l'assetto definito dagli Ermellini attraverso la pronuncia, seppur ravveda un potenziale "terreno minato" con riferimento al contenuto dell'art. 19 comma 3 D.lgs. 546/1992. In particolare, il contribuente potrebbe alternativamente decidere di opporsi contro l'atto di pignoramento con l'obiettivo di contestare i vizi del provvedimento presupposto, e in tale circostanza sarebbe chiaramente

legittimato a rivolgersi al giudice tributario, competente su di un atto che temporalmente si colloca in un momento antecedente all'esecuzione forzata; oppure, il contribuente potrebbe semplicemente opporsi all'atto di pignoramento, con la finalità di fare dichiarare al giudice l'invalidità dello stesso, seppur basandosi, senza però spostare il *decisum*, sulla insussistenza dei titoli esecutivi. In questo contesto si può cogliere, la difficoltà applicativa dell'apparato normativo. Infatti, l'art. 19 comma 3 afferma che "gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo"²¹². Altri autori²¹³ esprimono scetticismo sulla "presunta" possibilità di opporsi avverso l'atto di pignoramento (non preceduto da rituale notifica o in assenza di notifica) dinanzi alle Commissioni Tributarie. Si ritiene, secondo tale filone dottrinale, che vada privilegiato l'orientamento più innovativo, di cui poc'anzi si è trattato. Ovvero, si considera corretta l'impostazione che si sofferma sulla natura dell'atto impugnato, cioè un provvedimento dell'esecuzione forzata indipendentemente dal vizio dedotto in opposizione da parte del contribuente. La sentenza, pertanto, non sembra capace di eliminare i dubbi sulla questione.

Un altro profilo, di particolare interesse, è quello evidenziato da chi, prescindendo da giudizi sulla correttezza della pronuncia degli Ermellini, cerca di rispondere a un interrogativo di notevole spessore. Infatti, nel caso in cui dall'opposizione da parte del contribuente (avente ad oggetto l'atto di pignoramento non preceduto, a testimonianza del contribuente

²¹² D.lgs. n. 546/1992, art. 19 comma 3.

²¹³ Tra gli altri si veda Baldelli E. F., *Pignoramento esattoriale viziato da omessa notifica di atti prodromici: la giurisdizione al giudice tributario*, in *Fisco*, 2017, 32-33, 3141.

medesimo, dalla rituale notificazione dell'atto presupposto) rivolta alla Commissione Tributaria derivasse la prova, da parte dell'Erario (come previsto normativamente) della notificazione dei provvedimenti che precedono l'esecuzione forzata, cosa succederebbe in tale circostanza? La riflessione in questione, secondo taluni autori porterebbe a concludere che il giudice tributario, stante l'attestazione da parte dell'Erario, dovrebbe affermare la carenza di giurisdizione in merito, rimettendo il *decisum* all'attenzione del giudice ordinario.²¹⁴

La sentenza n. 13913/2017 costituisce un solco nell'ambito dell'esecuzione forzata; le ragioni addotte dagli Ermellini nella suddetta pronuncia, come finora emerso, sono giustificate dal volere dirimere le difficoltà interpretative del contribuente, e allo stesso tempo cercare di rendere meno gravoso l'esercizio del proprio interesse ad agire, così come disciplinato dall'art. 100 c.p.c.

Tuttavia, va rimarcato che nonostante la recente pronuncia degli Ermellini abbia apportato indubbi benefici, la posizione del contribuente rimane comunque una posizione debole nel "braccio di ferro" con l'Amministrazione Finanziaria, i cui poteri nella fase della riscossione forzata risultano ancora più ampi che nel passato. In merito, si rileva come a partire dal 1 luglio del corrente anno, l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia della Riscossione (Equitalia) si siano fuse dando vita all'Agenzia delle Entrate – Riscossione²¹⁵. La principale conseguenza di tale evento è l'attribuzione a tale nuovo organo di poteri ben più ampi di quelli

²¹⁴ Raimondi G. P., *Cass. Civ. SS.UU. 5 giugno 2017, n. 13913 - Opposizione all'esecuzione fiscale – la giurisdizione del Giudice Tributario nel caso di mancata notificazione della cartella di pagamento prima del pignoramento esattoriale*, in <http://giuseppedott82.over-blog.it/2017/07/opposizione-all-esecuzione-fiscale-la-giurisdizione-del-giudice-tributario-nel-caso-di-mancata-notificazione-della-cartella-di-pagam>

²¹⁵ Decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193. L'agenzia delle Entrate-Riscossione è un ente pubblico economico posto sotto il controllo del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

posseduti da Equitalia. Ciò si deduce agevolmente dal riconoscimento all'Agazia delle Entrate non solo dei doveri connessi all'accertamento della riscossione (di cui era già competente prima dell'ultimo decreto) ma anche dei poteri connessi alla fase della riscossione coattiva. Inoltre, la nuova Agazia delle Entrate – Riscossione usando le informazioni e le banche dati²¹⁶ a cui, in passato aveva accesso esclusivamente l'agenzia delle Entrate ma non Equitalia, potrà in maniera più agevole esplicare la funzione di riscossione coattiva. Alla luce di quanto espresso, l'Agazia delle Entrate – Riscossione al fine di realizzare il prelievo coattivo, sarà capace di aggredire i fondi dei contribuenti esistenti presso gli istituti di credito. D'altronde questa tipologia di azione trova le sue radici nell'art. 72 bis D.P.R. 602/1973, secondo cui l'azione dell'Ente della riscossione è direttamente indirizzata nei confronti degli istituti di credito in cui soggiacciono i depositi dei contribuenti, con l'obiettivo di pignorare dette somme. Infatti, a ben vedere, gli istituti di credito sono intimati a pagare a favore dell'Agente della Riscossione quanto previsto nel termine perentorio di 60 giorni dal pignoramento medesimo. Questo potere dell'Agazia si accompagna a un'altra misura, piuttosto aggressiva, sancita dall'art. 48-bis D.P.R. n. 602/1973²¹⁷, secondo cui le

²¹⁶ Decreto legge 22 ottobre 2016, n.193, art. 3: "A decorrere dal 1° gennaio 2017, l'Agazia delle entrate può utilizzare le banche dati e le informazioni alle quali è autorizzata ad accedere sulla base di specifiche disposizioni di legge, anche ai fini dell'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248. All'articolo 72-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 2-bis, è inserito il seguente: «2-ter. Ai medesimi fini previsti dai commi precedenti, l'Agazia delle entrate può acquisire le informazioni relative ai rapporti di lavoro o di impiego, accedendo direttamente, in via telematica, alle specifiche banche dati dell'Istituto nazionale della previdenza sociale. L'Agazia delle entrate-Riscossione è autorizzata ad accedere e utilizzare i dati di cui al presente articolo per i propri compiti di istituto.»

²¹⁷ Art. 48-bis D.P.R. n. 602/1973, *Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni*:

amministrazioni pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica si sottraggono dall'onere di effettuare pagamenti a favore di contribuenti che non abbiano adempiuto ai propri obblighi nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria. Le procedure in questione si applicano nei confronti dei contribuenti morosi, per tali intendendosi coloro che non rispondano entro 60 gg delle proprie obbligazioni scaturenti dalla notificazione di cartelle di pagamento. L'allargamento dei poteri dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione comporta, che la stessa, alla luce del quadro appena descritto, sia inoltre in grado di costituirsi il titolo esecutivo nei confronti del contribuente e procedere all'esecuzione in assenza di vaglio giudiziario, nel quale il contribuente medesimo avrebbe potuto opporsi facendo valere potenziali vizi dell'atto esecutivo. Si nota, pertanto, che la posizione del contribuente, fin dall'origine costituente la "parte debole" nel rapporto tributario, sia ancora più alla "mercé" dell'attività dell'Amministrazione Finanziaria. In realtà, il contribuente da presunto debitore (alla luce del titolo esecutivo autoprodotta dall'Agenzia sopra menzionata) potrebbe benissimo divenire creditore all'interno del rapporto con lo Stato (qualora il contribuente potesse far valere diritti di

"1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo. La presente disposizione non si applica alle aziende o società per le quali sia stato disposto il sequestro o la confisca ai sensi dell'articolo 12-sexies del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356, ovvero della legge 31 maggio 1965, n. 575 ((, ovvero che abbiano ottenuto la dilazione del pagamento ai sensi dell'articolo 19 del presente decreto)). 2. Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al comma 1. 2-bis. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, l'importo di cui al comma 1 può essere aumentato, in misura comunque non superiore al doppio, ovvero diminuito."

rimborso nei confronti dello Stato). Tuttavia ciò che spesso accade è che l'azione dell'Agenzia, in qualità di ente responsabile della riscossione, non tarda mai a farsi attendere attraverso puntuali "aggressioni" ai danni dei patrimoni dei contribuenti, viceversa più blanda, lenta e distratta la manovra dell'Erario quando le posizioni sono capovolte. Descritti analiticamente i ruoli e i rispettivi poteri di contribuente e Erario non resta che augurarsi una compressione alla spropositata operatività dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione. Ad esempio, gli strumenti segnalati poc'anzi a disposizione dell'Erario potrebbero essere adoperati solo con riferimento a crediti definitivi, ovvero la cui natura di "credito" non possa più essere contestata in alcun modo da parte del contribuente (avvisi di accertamento inopponibili, crediti emergenti da pronunce passate in giudicato, imposte emergenti da dichiarazioni redatte dagli stessi contribuenti). Inoltre, va segnalato, come gli strumenti tradizionali a disposizione dell'Erario al fine di tutelare il credito vantato nei confronti del contribuente, ovvero iscrizioni di ipoteche su beni immobili²¹⁸ o fermo di beni mobili registrati²¹⁹, appaiono più che sufficienti al raggiungimento di

²¹⁸ Art. 77 D.P.R. n.602/1973, *Iscrizione di ipoteca*:

"1. Decorso inutilmente il termine di cui all' articolo 50 comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca articolo 50, comma 1 sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

2. Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere articolo 79 all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorso sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione."

²¹⁹ Art. 86 D.P.R. n.602/1973, *Fermo di beni mobili registrati*:

"1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza. 2. Il fermo si esegue mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari a cura del concessionario, che ne dà altresì comunicazione al soggetto nei confronti del quale si procede. 3. Chiunque circola con veicoli, autoscafi o aeromobili sottoposti al fermo è soggetto alla sanzione prevista dall'articolo 214,

una simile finalità. In conclusione, l'auspicio soprattutto alla luce della condizione economica italiana, tutt'altro che rosea, è quello di non rendere oltremodo impossibile la vita ai contribuenti evitando di spingerli a divenire più che per volontà, per necessità evasori fiscali.

Capitolo V

IL POTENZIALE RICORSO AI PRINCIPI CEDU PER IL SUPERAMENTO DELLE LACUNE DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO IN FASE ESECUTIVA

5.1 La tutela del contribuente nella fase esecutiva: comparazione fra ordinamento interno e Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

La disamina fin qui effettuata, avente come sfondo la fase esecutiva e come oggetto il pignoramento non preceduto dalla regolare notifica dei titoli esecutivi, ha permesso di fotografare la complessiva situazione di debolezza in cui si trova il contribuente rispetto all'Amministrazione Finanziaria.

Le riforme più recenti, di cui si è fatta menzione, si sono caratterizzate per il potenziamento delle funzioni riconosciute all' Agente della Riscossione, senza in alcun modo prevedere una rivisitazione delle attribuzioni spettanti al contribuente. In tale direzione, si rievoca la nozione di "avviso di accertamento esecutivo" che consente all'Erario di potere ottenere in tempi più ristretti il *quantum debeatur*, segnando il progressivo svuotamento (e a breve la scomparsa nell'iter esecutivo) dei compiti

comma 8, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285. 4. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e dei lavori pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo."

riconosciuti a ruolo e cartella di pagamento. Inoltre, si aggiunga che in materia di pignoramento presso terzi, di cui si è ampiamente dibattuto, l'agente della Riscossione può pretendere il pagamento delle somme (direttamente nelle proprie mani) "superandosi" il precetto costante della comparazione dinanzi al giudice, sancito dall'art. 543 c.p.c.. Stante la sensibilità del legislatore sul tema dell'esecuzione forzata, si badi, solo nella direzione di garantire maggiore efficacia ed effettività nell'espletazione dei compiti dell'agente della Riscossione, ulteriori riflessioni meritano di essere spese sulla necessità di tutela del contribuente, anche e soprattutto alla luce di principi di più ampio "respiro". In particolare, gioverebbe una "rilettura" della materia sulla base dei precetti espressi dal primo Protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU)²²⁰. La fattispecie più "contestata" dal contribuente nella fase esecutiva è la mancanza del necessario "spazio" d'azione (oltre alle questioni di giurisdizione relative alle opposizioni) per opporsi alle iniziative dell'Amministrazione Finanziaria, che accertato il "presunto" debito agisce con estrema celerità per garantirne la riscossione. Le conseguenze sono estremamente gravi per il contribuente, il quale, spesso indebitamente violato nei suoi diritti

²²⁰ La CEDU è una Convenzione, frutto dell'opera del Consiglio d'Europa, a cui aderiscono 47 paesi. Si pone come obiettivo la tutela dei diritti dell'uomo. L'Italia ha recepito la Convenzione con la L. n. 848/1955. Deve rimarcarsi in merito la portata delle norme in essa statuite, la quale è stata chiarita attraverso due pronunce dai contenuti analoghi, le nn. 348/349 del 2007. Si tratta di disposizioni di natura sub costituzionale, ovvero di rango "superiore" alle norme ordinarie di Stato ma sottoposte alla Costituzione. Stante la "comunitarizzazione" avvenuta delle disposizioni della CEDU si conviene che sia applicabile con riferimento alle previsioni contenute nella suddetta Convenzione della nota dottrina relativa alla disapplicazione da parte dei giudici nazionali delle leggi interne che si contrappongono alle norme comunitarie. Per approfondimenti si veda Melis G. – Persiani A., *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria: riflessioni a margine dei casi Editions Périscope, Hentrich, Buffalo e Cabinet Diot/Gras Savoye*, in https://www.mwe.com/~media/files/thought-leadership/publications/2013/05/case-law-of-the-european-court-of-human-rights-o_/files/alessio_persiani_taxation_lecture/fileattachment/alessio_persiani_taxation_lecture.pdf

(es. non viene a conoscenza dei titoli esecutivi per mancata notifica) da un *modus operandi* tutt'altro che favorevole al contraddittorio, può agire attraverso un'azione risarcitoria *ex post*, (doppiamente gravosa per la difficoltà legata all'onere probatorio della quantificazione del danno sofferto), per fare valere le proprie ragioni.

5.1.1 Il diritto di "proprietà" e la nozione di "giusto processo": l'applicabilità alla fase esecutiva tributaria.

Si rimanda, adesso, all'art. 1 della Convenzione sopracitata che recita: "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni"²²¹. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.

Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altre contribuzioni o delle ammende."²²²

Si tratta di una norma di notevole importanza, che attraverso una formulazione "neutrale" riferisce del diritto di proprietà. Con il termine "bene" si identificano i beni mobili e immobili, tangibili e non (rientrando in quest'ultima categoria il concetto di avviamento). Inoltre l'articolo, superati inutili formalismi, può essere scomposto in tre precise sottodisposizioni. Specificatamente, si può dedurre che il secondo periodo del primo paragrafo e il successivo evidenziano situazioni esemplificative di lesione del diritto di proprietà che devono necessariamente essere "lette" in combinato disposto con il precetto espresso dal primo periodo. La fase esattoriale, alla luce dell'art.1 CEDU, può rientrare all'interno della definizione di evento che comprime (fattispecie espresse dal secondo paragrafo della disposizione in oggetto) o che costituisce *ratio*

²²¹ Il "rispetto dei beni" costituisce il solo diritto di matrice economica che viene tutelato dalla CEDU. Si vedano in merito i contributi Padelletti M. L., Art. 1 Protezione della proprietà, in AA.VV., Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, a cura di Bartole S. - Conforti G. - Raimondi G., Padova, 2001, pagg. 801-802.

²²² Art. 1 Protocollo n.1 alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

giustificativa della privazione (a cui si fa rimando con l'espressione contenuta al secondo periodo del primo paragrafo) del diritto di proprietà. La proprietà può essere "sacrificata", come recita la norma citata, dinanzi a una "causa di utilità pubblica". L'utilizzo di una simile espressione si traduce nella volontà di rimettere ai singoli Stati tale apprezzamento²²³, spogliando la Corte Europea di podestà valutativa, ad eccezione del caso in cui l'operatività dei governi appaia meramente discrezionale.²²⁴ Infatti, i paesi membri devono comunque mantenersi "nelle condizioni previste dalla legge", ovvero l'azione statale deve trovare conforto nel quadro normativo di riferimento, escludendosi un esercizio di funzioni non compatibili con le disposizioni di ciascun ordinamento.

La Corte Europea (cd. Corte di Strasburgo) è deputata a vagliare secondo il precetto del "giusto equilibrio" (o anche definito principio di proporzionalità), ossia contemperando -contestualmente- gli interessi generali (statali) e salvaguardando le posizioni soggettive dell'uomo. In particolare, al fine di comprendere come si sostanzia tale valutazione si sottolinea che "la Corte europea dei diritti umani, facendo leva sulla citata dottrina del c.d. "margine di apprezzamento statale", tende a lasciare spesso sullo sfondo la verifica di idoneità - intesa come esame del rapporto tra atto e funzione, tra mezzo impiegato e fine predeterminato - e si concentra, viceversa, sull'esame di necessità della misura rispetto al fine perseguito, sulla scorta del tradizionale insegnamento per cui il mezzo

²²³ In dottrina si utilizza il concetto di "margine di apprezzamento statale". Per ulteriori approfondimenti si veda Melis G. - Persiani A., *Riscossione coattiva e Convenzione Europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rassegna tributaria*, n.4 del 2011, pag. 901.

²²⁴ Sulla questione si vedano Panzarino C., *Il diritto di proprietà nell'art. 1 del Primo Protocollo addizionale alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Rassegna di giurisprudenza*, in *Rivista amministrativa della Repubblica italiana*, 2003, pagg. 340-341; Padelletti M. L., *La tutela della proprietà nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Milano, 2003, pagg. 174 e ss.; Manganaro F., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il diritto di proprietà*, in *Diritto amministrativo*, 2008, pagg. 379 e ss.

prescelto non deve risultare eccessivo per il raggiungimento del fine (regola del c.d. "*mildestes Mittel*") e, più in generale, sulla valutazione complessiva del "giusto equilibrio" tra perseguimento delle esigenze statali e salvaguardia dei diritti umani, *sub specie* di diritti proprietari."²²⁵

Come si evince, è necessario trovare l'adeguato bilanciamento fra più aree di interessi, quelle ascrivibili allo Stato e quelle attinenti al contribuente, il tutto attraverso l'utilizzo di strumenti che non rendano più oneroso del dovuto il raggiungimento di tale equilibrio.

Alternativamente, il diritto di proprietà può essere limitato in virtù dell'applicazione di specifiche norme da parte dello Stato o per garantire il gettito fiscale.

Un ulteriore precetto della CEDU da considerarsi fondamentale ai fini della riflessione attinente la fase esecutiva è l'art. 6 che testualmente recita:

"Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia. Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata. In

²²⁵ Melis G. – Persiani A, *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rassegna Tributaria*, n.4 del 2011, pag. 901.

particolare, ogni accusato ha diritto di: a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia; d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico; e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza"²²⁶

Da una blanda lettura dell'articolo in esame se ne deduce che i principi della CEDU non sembrano rivolgersi alla materia tributaria; infatti, si fa menzione di "diritti e doveri di carattere civile" e "accuse penali". Proprio con riguardo a quest'ultime, esiste sostanziale unanimità in dottrina²²⁷ nel farvi rientrare le sanzioni amministrative tributarie per le caratteristiche che possiedono. Viceversa, la questione risulta ben più complessa quando si cerca di assimilare il concetto di controversia tributaria a quello di controversia civile. Sul punto, risulta emblematico citare il caso Ferrazzini,

²²⁶ Art. 6 CEDU.

²²⁷ Sulla riconducibilità delle sanzioni amministrative tributarie alla nozione di "accusa penale" presente all'art. 6 CEDU si vedano per ulteriori approfondimenti di Russo P., *Il giusto processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, 14; Dorigo S., *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Rassegna Tributaria*, 2003, 42; Greggi M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, 216; La Scala E. A., *Principi del giusto processo tra diritto interno comunitario e convenzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 34; Marcheselli A., *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2007, 333. Inoltre, la Corte europea dei diritti dell'uomo, con pronuncia 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia* afferma che la natura vessatoria e disincentivante delle sanzioni tributarie "è sufficiente a dimostrare che i ricorrenti sono stati interessati da un'accusa penale ai sensi dell'art. 6 della Convenzione".

dove i giudici della Corte dei diritti dell'uomo hanno ravvisato contenuto patrimoniale nel giudizio tributario (uno dei requisiti delle diatribe civili), ribadendo altresì che "la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività"²²⁸. L'interesse verso i precetti della Convenzione è andato affermandosi a margine delle pronunce "gemelle", di cui si è fatto cenno in precedenza, ossia Corte Costituzionale, 24 ottobre 2007, nn. 348-349. Le stesse, pur non essendo state emesse con riguardo alla materia tributaria, hanno esaltato il contenuto della Convenzione al punto da ispirare, sotto il profilo di legittimità costituzionale ex art. 117, la valutazione delle conseguenze discendenti dalla potenziale contrapposizione fra norme dell'ordinamento interno e disposizioni in questione.

5.1.2 Il caso Ravon "frantuma" le barriere esistenti fra principi CEDU e materia tributaria.

Un solco rilevante nell'evoluzione del difficile rapporto fra diritto tributario e Convenzione dei diritti dell'uomo è offerto dal cosiddetto caso Ravon²²⁹, che vede come protagonista l'ordinamento francese. Seppur vi siano stati

²²⁸ Corte europea dei diritti dell'uomo, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*. Per approfondimenti si vedano Bodrito A. – Marcheselli A., *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 723-793; Del Federico L., *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e art. 111 Cost.*. Nota alla sentenza della Corte di Cassazione, sezione tributaria, 17 giugno 2004, n.11350, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, 154-159; Tesaurò F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 11; Gallo F., *Verso un «un giusto processo» tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 11-41.

²²⁹ Corte EDU, sez. III, 21 febbraio 2008. Per approfondimenti si veda Marcheselli A., *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.* n.9/2008, pag. 743; Muleo S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della CEDU nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, IV, pag. 198.

nel passato "timidi" spiragli²³⁰ di apertura nei confronti della materia tributaria, nella pronuncia Ravon si coglie un deciso mutamento d'approccio, confermato successivamente da ulteriori casi²³¹ avvenuti in Francia. In particolare, la fattispecie in questione pone in rilievo il tema di accessi e ispezioni domiciliari in sede di verifica fiscale. Evitando di approfondire il contenuto delle disposizioni francesi sulle indagini, si può riconoscere all'ordinamento in esame una caratterizzazione maggiormente "garantista" nei confronti del contribuente rispetto a quanto previsto dalla normativa italiana. Infatti quest'ultima non considera l'ipotesi di contraddittorio con l'ufficio che autorizza l'ispezione e si aggiunga che la tutela offerta al contribuente è differita al momento della ricezione dell'avviso di accertamento. Nel caso Ravon i principi CEDU assumono notevole rilievo. Si richiamano gli artt. 1, 6 al fine di giustificare le conclusioni cui pervengono i giudici della Corte. Si rimarca la necessità di garantire al contribuente uno "spazio" di tutela nei confronti del provvedimento autorizzativo rilasciato dal giudice per gli "accessi, ispezioni e verifiche". Così in osservanza delle norme citate si assicura tutela giurisdizionale al ricorrente, il quale deve sempre potersi muovere immediatamente per fare valere i propri diritti.

La pronuncia in questione mostra una rinnovata sensibilità nei confronti della materia tributaria. Si è ritenuto applicabile il quadro normativo della CEDU in un "terreno" che, a parte per sporadiche pronunce, era restio all'accoglimento dei precetti contenuti nella Convenzione. Il Caso Ravon

²³⁰ Corte europea dei diritti dell'uomo 23 ottobre 1990, *Darby*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, pag. 386, con nota di De Martini, *Tutela in materia fiscale innanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo*; Id., 26 marzo 1992, *Editions Périscope*; Id., 25 febbraio 1993, *Miahilhe*; Id., 22 settembre 1994, *Hentrich*; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*; Id., 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*.

²³¹ Si vedano, Corte europea dei diritti dell'Uomo, 18 settembre 2008, n. 18659/05, *Kandler*; Id., 16 ottobre 2008, n. 10477/03, *Maschino*; Id., 20 novembre 2008, n. 2058/04, *Società IFB*, in www.echr.coe.int/echr/.

potrebbe dunque presentare riflessi sull'ordinamento italiano, ed in particolare l'applicabilità dei suddetti principi (artt. 1, 6) alla disciplina della fase esattoriale costituirebbe un contributo i cui risvolti sono da valutare attentamente. L'istituto del pignoramento presso terzi, di cui in precedenza si è fatta ampia menzione, costituisce ad esempio una fattispecie che si presta a una valutazione "sostanziale" della tutela attribuita al contribuente. Si immagini che il debitore esecutato presenti crediti nei confronti di un terzo soggetto, Amministrazione pubblica. In ragione dell'art. 48 bis D.P.R. n. 602/1973, quest'ultima sarà tenuta a sospendere i pagamenti nei confronti del debitore (creditore nel rapporto "interno" con l'Amministrazione medesima), che risulti inadempiente agli obblighi tributari emergenti da una o più cartelle di pagamento. Contemporaneamente, come visto, in forza dell'art. 72 bis l'Agente della Riscossione potrà pretendere dal terzo immediatamente nei suoi confronti, attraverso l'atto di pignoramento cd. "presso terzi", l'ammontare dovuto. Inoltre, si aggiunga che nella maggior parte dei casi il debitore esecutato non viene portato a conoscenza della notifica del provvedimento di pignoramento emanato nei confronti del terzo, per cui l'azione di difesa (es. sospensione dell'esecuzione ex art. 60 D.P.R. n. 600/1973), non risulta attivabile per l'"ignoranza" in cui viene mantenuto. *A contrario*, anche nell'ipotesi in cui venisse informato dell'atto emanato dall'Amministrazione Finanziaria, il contribuente dovrebbe agire in termini decadenziali eccessivamente ristretti, rendendo il diritto di difesa evanescente. Alla luce dell'art. 1 CEDU, si è di fronte a una fattispecie in cui il rapporto fra l'interesse statale e il rispetto dei diritti "proprietary" dell'uomo viene risolto a totale pregiudizio di quest'ultimo. Pur non lamentandosi una situazione di "vuoto di tutela", in sostanza si assiste a un'impostazione tale che rende i meccanismi normativi estremamente vacui; di conseguenza l'intervento dei giudici della Corte europea dei diritti

sarebbe opportuno ai fini di garantire un bilanciamento delle posizioni dei soggetti in "gioco". Ancora più palese l'inadeguatezza dell'apparato normativo, attinente la fase esecutiva, con riferimento al caso di pignoramento non preceduto dalla regolare notifica dei titoli esecutivi. Come mostrato, il contribuente al momento della ricezione del verbale di pignoramento veniva a conoscenza della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria; stante un quadro legislativo complesso (per via dell'art. 57 D.P.R. n.602/1973 e art. 19 D.lgs. n. 546/1992) non era ben chiaro chi doveva essere il destinatario della potenziale azione di opposizione all'esecuzione. A lungo tempo il ricorrente ha subito una violazione non solo del diritto di difesa, ma anche del diritto di proprietà, che rappresentano diritti fondamentali dell'uomo sanciti dalla CEDU. La sentenza n.13913/2017 da parte degli Ermellini ha segnato il riconoscimento di "almeno" un grado di giudizio a favore del contribuente con l'attribuzione della giurisdizione alle Commissioni Tributarie, mettendo così un "freno" ad una delle (innumerevoli) situazioni di "vuoto" o di insufficiente tutela. Si auspica, pertanto, che la CEDU si pronunzi sul tema valutando se la direzione, tracciata dai giudici di Piazza Cavour, possa considerarsi in linea con i principi del "giusto processo" e di equo bilanciamento fra diritti statali e umani.

CONCLUSIONI

Il processo tributario nel corso degli ultimi decenni è stato oggetto di importanti riforme legislative. In particolare, la L. n. 448/2001 (la cosiddetta Legge Finanziaria 2002) e il D.L. 30 settembre 2005 (convertito in Legge Finanziaria 2006) rappresentano i contributi più significativi in materia. Le suddette previsioni normative si inseriscono all'interno di un preciso *continuum* logico, quello del riconoscimento alle Commissioni tributarie di competenze sempre più ampie. La L. n. 448 attribuisce al giudice tributario "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie", introducendo il concetto di giurisdizione generale in materia tributaria. La nozione di tributo, tuttavia, non è unanimemente condivisa da parte degli interpreti, facendo sorgere incertezze con riferimento a specifiche tipologie di provvedimenti la cui natura risulta di difficile inquadramento.

L'originaria tripartizione delle aree di operatività fra giudice ordinario, giudice amministrativo e giudice speciale tributario è minacciata dall'estensione "longitudinale" delle competenze delle Commissioni tributarie, creando ambiti di potenziale conflitto giurisdizionale.

In aggiunta, la Legge Finanziaria del 2006 ha inserito la locuzione "comunque denominati" in relazione ai "tributi di ogni genere e specie" cui si era fatta menzione poc'anzi.

Si assiste così ad un'ulteriore evoluzione giustificata dalla volontà di rimettere al giudice speciale qualsiasi atto che inerisca il rapporto tributario, indipendentemente dal *nomen iuris* attribuitogli.

La visione sostanzialistica tende a prevalere sul mero formalismo, da ciò derivando che le Commissioni tributarie diventino essenziale punto di riferimento nelle materie connesse ai tributi.

A mio parere, nella disamina in questione, non può sottacersi il rilievo storico e soprattutto attuale dell'art. 19 D.lgs. n. 546/1992.

Quest'ultimo afferma il principio di tassatività conosciuto anche come predeterminazione normativa degli atti impugnabili.

A tal proposito, si ricordi che il processo tributario ha natura impugnatoria, ossia che al fine del suo instaurarsi è necessaria l'esistenza di un provvedimento impositivo (attinente l'*an* ed il *quantum debeatur*) che esprima la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria nei confronti del contribuente (attraverso notifica del provvedimento) e l'impugnazione da parte di quest'ultimo (nei tempi e con le modalità prescritte dalla legge) dinanzi alle Commissioni tributarie.

Si tratta più in particolare di impugnazione-merito perché il contribuente sollecita il giudice tributario non al semplice annullamento del provvedimento impugnato ma ad una dichiarazione sostitutiva di quella formulata dal contribuente medesimo e dell'accertamento reso dall'Amministrazione Finanziaria.

L'impostazione voluta dal legislatore mira ad escludere dal processo tributario azioni di accertamento negativo del tributo, in quanto l'interesse ad agire (ex art. 100 del c.p.c.) da parte del contribuente deve sussistere solamente di fronte ad atti impositivi manifestanti una pretesa erariale.

L'art. 19 si atteggia a norma centrale del funzionamento del processo tributario perché definisce concretamente le ipotesi nelle quali si riconosce al contribuente legittimazione ad agire a difesa delle proprie posizioni giuridiche soggettive. Infatti, il legislatore con la sua formulazione ha selezionato differenti tipologie di provvedimenti definendoli "autonomamente" impugnabili. A margine dell'elencazione in oggetto con "clausola" di chiusura si è ammessa la possibilità di introdurre nuove categorie di atti, frutto della potenziale risposta normativa alle complessità di una realtà applicativa, costantemente *in fieri*.

Gli atti diversi da quelli appartenenti all'alveo in questione non sarebbero impugnabili; inoltre, si può individuare un'ulteriore categoria che è quella dei provvedimenti ad impugnazione differita, che pone le proprie radici nell'art.19 comma 3, il cui dispositivo presenta molti detrattori in dottrina. Un solco nella visione classica di processo tributario viene segnato dalla sentenza n.16776/2005, con cui la Cassazione a sezioni unite, riconoscendo la competenza del giudice tributario in materia di diniego di autotutela, apre le porte all'impugnabilità di atti atipici. La nascita e l'affermarsi del concetto di giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie può essere fatta risalire alla suddetta pronuncia.

Si tratta di una vera e propria breccia che i giudici di Piazza Cavour hanno giustificato attraverso il rimando alla L. n.448, che, nella logica degli Ermellini, avrebbe incrinato al punto da compromettere la stessa sopravvivenza del principio di tassatività.

La sentenza in questione, per il significato che assume, è stata accolta con stati d'animo contrapposti in dottrina; si aggiunga che, a mio giudizio, l'iter logico utilizzato dalla giurisprudenza per accogliere una simile posizione non è esente da incoerenze. In particolare, far derivare dalla L. n.448, che attiene l'oggetto della giurisdizione tributaria, la conclusione del superamento dell'art.19, che statuisce i provvedimenti impugnabili da parte del contribuente, appare quantomeno "azzardata". Inoltre, il risultato al quale è pervenuta la Cassazione è da ritenersi *praeter legem*, in quanto il principio di tassatività non è stato in alcun modo rivisitato nel contenuto dal legislatore né ricalibrato a seguito delle leggi finanziarie menzionate.

L'impugnabilità di provvedimenti diversi da quelli appartenenti all'art.19 ha diviso tanto la dottrina quanto la giurisprudenza negli anni a seguire.

Il tema è diventato oggetto di profondi dibattiti, anche e soprattutto alla luce della proliferazione di nuovi atti destinati al potenziamento del contraddittorio fra contribuente e Amministrazione Finanziaria.

Il legislatore sulla questione si è mostrato piuttosto "disimpegnato", a dispetto della giurisprudenza creatrice, in materia tributaria, di diritto cosiddetto vivente.

Si assiste infatti ad una vera e propria asimmetria d'azione sulla questione: all'atteggiamento passivo del legislatore, si contrappone una giurisprudenza che, seppur oscillante negli orientamenti, cerca di imporre una "nuova" visione di processo tributario.

A tal proposito si rileva come dinanzi al variegato panorama di atti che la pratica tributaria offre, la giurisprudenza è andata consolidandosi attorno a due posizioni contrastanti.

La prima vede gli Ermellini divergere (non troppo) dall'impostazione classica di processo tributario. Infatti non si sacrifica l'art. 19, al contrario se ne risalta la portata normativa attraverso una equilibrata "rilettura".

Si trasla da una visione letteralmente chiusa di ipotesi impugnatorie, cui *in re ipsa* si attribuisce l'insorgere dell'interesse ad agire del contribuente (ex. art. 100 c.p.c.) poiché inserite nell'elencazione prescritta dal legislatore, ad una interpretazione estensiva. Quest'ultima, secondo i giudici di Piazza Cavour, sarebbe ammissibile attraverso l'utilizzo del concetto di "assimilazione" o "equiparazione" del provvedimento non citato nella norma di legge ad uno degli atti espressamente enucleati.

La *ratio* di tale filone giurisprudenziale è da rintracciarsi nella ferrea volontà di non voler trascinare il processo tributario al di fuori dei "binari" prescritti dal legislatore. Si concentra la riflessione sulla nozione di atto impositivo o ancora meglio sulla funzione autoritativa assoluta dai provvedimenti contenuti nell'art. 19. Se la stessa "natura" è comunque

ravvisabile in atti non appartenenti all'alveo citato se ne legittima l'impugnazione da parte del contribuente.

Di contro, la mancata opposizione all'atto determinerebbe la cristallizzazione della pretesa erariale, poiché il successivo provvedimento si connoterebbe come "atto della riscossione".

L'orientamento in oggetto non sconvolge, né si pone in contrasto con l'apparato normativo concepito dal legislatore. D'altronde, come già richiamato, l'art. 19 stesso prevede alla lettera i) la possibilità da parte della legge di introdurre nuovi provvedimenti da ritenere autonomamente impugnabili. È rispettata la connotazione necessariamente impugnatoria di processo tributario, mai messa in discussione a livello normativo (quanto piuttosto solo su un piano meramente giurisprudenziale), raggiungendosi l'ottimo paretiano nel conciliare le esigenze di tutela del contribuente e le intrinseche finalità a cui è giurato il processo tributario.

Di diverso tenore le argomentazioni che si celano dietro il secondo dei filoni giurisprudenziali menzionati.

Secondo questo orientamento il contribuente avrebbe la possibilità di accedere "facoltativamente" al processo tributario allorché l'Amministrazione Finanziaria non in forme provvedimentali, ma attraverso meri atti, esprima una "pretesa tributaria compiuta" nei suoi confronti.

Il concetto di atto "facoltativamente" impugnabile (che pone le sue radici nella pronuncia Cassazione, Sez. V, n.7344/2012) nasce, a mio parere, dalla esasperata volontà manifestata dagli Ermellini di garantire al contribuente un agevole esercizio dei diritti costituzionali ex artt. 24, 111.

La locuzione "pretesa tributaria compiuta" presenta tuttavia caratteri eccessivamente vagheggianti e si presta esclusivamente ad alimentare incertezze fra gli interpreti. Si tratta evidentemente di una visione di processo tributario completamente differente da quella immaginata dal legislatore.

La facoltà attribuita al contribuente di fronte ad un semplice atto dell'Amministrazione Finanziaria si sostanzia nella possibilità di valutare discrezionalmente se anticipare la tutela, stante la constatazione che la mancata impugnazione non si tradurrebbe nella definitività del provvedimento.

Si parlerebbe così di mero provvedimento prodromico all'atto impositivo di cui all'art.19.

Così concepito il processo tributario viene snaturato nella sua essenza, viene spogliato della sua caratterizzazione impugnatoria, ammettendosi l'azione di accertamento negativo del tributo che a livello normativo è vietata.

Le diverse prospettazioni ascrivibili ai due orientamenti giocano inoltre sul piano dei motivi di ricorso. Nella impostazione del primo filone è possibile far valere vizi formali e sostanziali dei provvedimenti impositivi, sulla scorta di quanto sancito normativamente; viceversa il secondo mira solo ed esclusivamente all'accertamento del debito. Si assiste a una chiara divaricazione con conseguenze notevoli attinenti l'oggetto del giudizio, il tipo e la natura della sentenza.

Gli Ermellini, responsabili dell'affermarsi del concetto di atto facoltativamente impugnabile, giustificano tale approccio, a mio giudizio palesemente "stravagante" (così definito per evitare di additarlo come *contra legem*), attraverso il ricorso alla formula salvifica di "interpretazione costituzionalmente orientata". Infatti, i giudici di Piazza Cavour pur conoscendo bene l'impalcatura su cui si regge il processo tributario invocano il principio di effettività della tutela (ex. art. 24 Costituzione) per introdurre meccanismi estranei alle logiche procedurali tributarie.

Sul punto è necessario rimarcare che l'interesse ad agire del contribuente non è in alcun modo negato o compresso dalla impostazione tradizionale

di processo tributario ma si attiva in occasione della ricezione di un atto impositivo notificato dalla Amministrazione Finanziaria. D'altronde ammettere l'accesso al contenzioso ogniqualvolta l'Erario si esprima, anche attraverso meri provvedimenti, significherebbe considerare definitivamente "tramontato" l'art.19, ponendosi così in contrasto con la realtà normativa di riferimento.

Nello sforzo di rendere più "concrete" le riflessioni addotte, si prendano in considerazione alcune tipologie di atti endoprocedimentali, come ad esempio avvisi bonari, inviti di pagamento, fatture Tares e Tosap. A mio giudizio si tratta di provvedimenti prodromici dell'Amministrazione Finanziaria, espressivi di una pretesa ancora *in fieri*. Come è possibile ritenere i suddetti atti "impugnabili"? Non essendo suscettibili di ledere la sfera giuridica del contribuente, quale dovrebbe essere la *ratio* giustificativa di un possibile (in quanto considerati detti atti "facoltativamente" impugnabili) ricorso? Ed ancora, ammettendosi *a contrario* che sia intrinsecamente assolta dai provvedimenti in oggetto la funzione di esprimere "una pretesa compiuta", *cui prodest* l'impugnabilità? La risposta a quest'ultimo interrogativo si cela nel rapporto fra opposizione all'atto facoltativamente impugnabile e la successiva notificazione al contribuente, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, della cartella di pagamento (ovvero l'atto impositivo prescritto all'art.19).

La Cassazione, Sez. V, con pronuncia n.7344/2012, sottolinea come la pretesa espressa dalla cartella di pagamento debba etichettarsi come "nuova" rispetto a quella manifestata dal provvedimento facoltativamente impugnabile, con la conseguente caducazione del ricorso pendente sull'avviso bonario *et similia*.

Pertanto il concetto di facoltatività, nonostante nasca "ideologicamente" dalla volontà di favorire il contribuente, di fatto non appare soddisfare tale obiettivo. L'anticipazione della tutela verrebbe frustrata dalla regolare

attività dell'Amministrazione Finanziaria (notifica dell'atto impositivo) risolvendosi esclusivamente in un "apparente" quanto vacuo giovamento. Una riproposizione delle medesime tematiche è avvenuta nei casi Craxi e Forlani. L'oggetto del giudicato in tali occasioni è stato l'invito al pagamento, notificato al contribuente e disciplinato dal D.P.R. n.115/2002, art. 212. La giurisprudenza si è divisa considerando rispettivamente nella prima sentenza l'atto "assimilabile" all'avviso di liquidazione (provvedimento elencato nell'art.19), la cui mancata impugnazione cristallizza definitivamente la pretesa erariale; nella seconda pronuncia il provvedimento è stato ritenuto "facoltativamente" impugnabile, pertanto la discrezionale scelta del contribuente di non anticipare la tutela non si sarebbe comunque risolta nel consolidamento della pretesa espressa dall'Amministrazione Finanziaria. A mio avviso, l'utilizzo della nozione "invito al pagamento" è di per sé una equivoca scelta del legislatore. Nel contesto in questione l'invito al pagamento relativo all'imposta di registro prenotata a debito e connessa a sentenze penali di condanna non presenterebbe nel suo contenuto i connotati che ne consentirebbero l'equiparazione ad atto impositivo in senso stretto. Inoltre, il legislatore "libero" di potere decidere sulla questione non ha mai ritenuto di doverlo inserire ex. art. 19 lett. I) nell'alveo dei provvedimenti autonomamente impugnabili, sicché il suo silenzio in materia è da interpretarsi come manifesta negazione di tale volontà.

Infine, deve necessariamente rimarcarsi come gli "equivoci" che la giurisprudenza ha alimentato, attraverso copiosi interventi spesso contrastanti, abbiano avuto ricadute persino sulla fase esattoriale, in passato considerata "terreno" escluso dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie. La palese fragilità del contribuente nel "braccio di ferro" con l'Amministrazione Finanziaria si segnala con forza nella fattispecie piuttosto comune del pignoramento non preceduto dalla regolare notifica

dei titoli esecutivi. Tale questione, a mio giudizio, va risolta attraverso il ricorso alla lettera dell'art. 19 comma 3. Infatti, nonostante il verbale di pignoramento debba essere necessariamente considerato atto prodromico all'esecuzione esattoriale, pertanto escluso dalla competenza delle Commissioni tributarie, esso costituisce la fattispecie "atto notificato" che permette di far valere dinanzi al giudice speciale l'omessa o irregolare notificazione dei titoli esecutivi (es. cartella di pagamento).

Si è di fronte, nella specifica circostanza a una potenziale "crepa" di tutela nei confronti del contribuente, in quanto la possibilità di adire il giudice ordinario attraverso l'impugnazione del pignoramento, con l'obiettivo di fare valere vizi della cartella, è sconfessata a livello normativo (divieto espresso dall'art. 57 D.P.R. 602/1973); d'altro canto rivolgersi al giudice tributario apparirebbe in dottrina "forzato" poiché il pignoramento non rientra fra gli atti autonomamente impugnabili; a parer mio, ciò che rileva è il vizio del titolo esecutivo contestato: il pignoramento costituisce solamente lo "strumento" per accedere alla tutela in osservanza al dispositivo di cui all'art.19 comma 3. Così confezionato il sistema garantirebbe al contribuente almeno "un grado di giudizio" al fine di far valere le proprie ragioni. Pertanto, anche in un'ottica di accoglimento dei precetti espressi dalla Corte europea dei diritti dell'uomo alla materia tributaria, non si può negare come una simile impostazione appaia in linea con la nozione di "giusto processo" e contemperamento fra interessi generali (statali) e dell'uomo.

Le fattispecie esaminate hanno rappresentato lo spunto per ribadire l'assoluta necessità di rispettare il quadro normativo prescritto dal legislatore. In assenza di mutamenti del dettato legislativo la giurisprudenza, seppur muovendosi sul piano -meritevole- della tutela del contribuente, dovrebbe rivedere le posizioni assunte sulle differenti tematiche.

Ora più che mai risulta fondamentale che il processo tributario si riappropri della propria storia e della propria natura, imprescindibilmente impugnatoria.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di Tesauro F., Torino, 1998.

AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, 227.

Accarino, *L'impugnabilità degli atti istruttori lesivi*, in *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e prassi* a cura di C. Preziosi, Roma – Milano, 1996, pagg. 342.

Adda, *Sulla interpretazione della tassatività dei casi di impugnazione degli atti tributari*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2005, 653.

Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969.

Amatucci F., *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, *Rassegna Trib.* n. 2/2007, pag. 365 e ss.

Arieta – De Santis – Didone, *Codice commentato delle esecuzioni civili*, Milano, 2016.

Arieta – De Santis, *L'esecuzione forzata, Trattato di diritto processuale civile*, III, 3, Padova, 2007.

Azzoni V., *L'ultima parola delle Sezioni Unite in materia di autotutela. Prime riflessioni.*, in *il fisco* n. 8 /2009, fascicolo n.2, pag. 1274.

Bafile C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994.

Baldelli E. F., *Pignoramento esattoriale viziato da omessa notifica di atti prodromici: la giurisdizione al giudice tributario*, in *Fisco*, 2017, 32-33, 3141.

Basilavecchia M., *Anche il pignoramento può essere atto impugnabile*, in *Corriere Tributario* n. 30 del 2017, pag. 2388.

Basilavecchia M., *Perplexità sull'impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie del diniego di autotutela*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2002.

Basilavecchia M., *Ancora qualche spunto sul fermo di beni mobili*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, pag. 175.

Basilavecchia M., *Funzione impositiva e forme di tutela*", Torino, 2009, 29.

Basilavecchia M., *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, in AA. VV., *Giurisdizione unificata tributaria: nuovi profili e problematica*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Torino, 2007 pag. 96.

Basilavecchia M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *La riscossione dei tributi*, di Comelli A. – Glendi C., pagg. 141 e ss.

Basilavecchia M., *La "piena conoscenza" dell'atto impositivo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, 15.

Basilavecchia M., *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*, in *Giur. Trib.*, 1996, 229.

Basilavecchia M., *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, *Corriere Trib.* n. 15/2009, pag. 1227 e ss.

Batistoni Ferrara F., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, in *Il processo tributario* a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, pagg. 402 e ss.

Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 50;

Beccali C., *Classificazione e qualificazione degli atti impugnabili avanti la giurisdizione tributaria*, in *Il fisco* n.35/2009, pagg. 5831 e ss.

Beghin M., *Corte Costituzionale e Tia: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corriere tributario* n.38/2009, pagg. 3097 e seguenti.

Bellé, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, 463.

Benvenuti, *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959, 537 e ss.

Berliri A., *Principi di diritto tributario*, III ed., Milano, 1964.

Bodda P., *Interesse a ricorrere e interesse legittimo*, in *Foro Ammin.*, n. 1/1993, pag. 51 e ss.

Bodrito A. – Marcheselli A., *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 723-793.

Boletto G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, pag. 143.

Braccini R., *Finanza contributiva e fiscale nel passaggio dall'assistenza sanitaria di categoria a quella egualitaria*, in *Giurisprudenza Cost.*, 1982, pag. 2486 e ss.

Brighenti F., *Tempo di guerra sulla giurisdizione tributaria: duro scontro tra la Corte di cassazione e la Corte costituzionale*, in *Boll. Trib.*, 2008, pagg. 1146 e seguenti.

Brilli S.- Lupi R., *La nuova "conoscenza legale" degli atti amministrativi "limitativi della sfera giuridica dei privati": un confronto tra diritto amministrativo e diritto tributario*, in *Dialoghi di Dir. Trib.*, n. 3/2006, pag. 319 e ss.

Bruzzone M., *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, 176 s., 273.

Busico M., *Natura tributaria e tempi di impugnazione degli atti esattivi della tariffa di igiene ambientale*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, n.1 del 2008, pag. 55.

Buttus S. - Lupi R., *Sul diniego di autotutela stiamo alla finestra*, in *Dialoghi Trib.* n. 5/2009, pag. 526 e ss.

Cané D., *Processo Tributario – Sulla impugnabilità, nel processo tributario, di atti non notificati*, in *Giur. It.*, 2016, 8-9, 1983.

Cantillo, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 803.

Capaccioli E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in *Diritto e Processo*.

Capolupo S., *Definitivamente chiarita l'impugnazione del diniego di autotutela*, in *il fisco* n. 29/2009, fascicolo n.1, pag. 4780.

Carbone V., *Il nuovo assetto della giustizia tributaria*, in *Corriere Giurid.*, n. 4/2002, pag. 421 e ss.

Carinci A., *Considerazioni in merito all'impugnabilità degli avvisi, comunicazioni ed inviti precedenti l'iscrizione a ruolo*, Ravenna, 11 gennaio 2008.

Carinci A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 134.

Carinci A., *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 2010, II, n.617.

Carinci A., *Atti non notificati ed «impugnazione facoltativa» per maggior tutela del contribuente – la rimessione in termini come rimedio per gli equivoci indotti dall'art. 19*, in *Dialoghi di diritto tributario* n.6/2008, pagg. 44 e seguenti.

Cassese, *L'esecuzione forzata*, in *DPrA*, 1991, 173 ss.

Cerioni F., *Fine della tassatività degli atti impugnabili*, in *Diritto e prat. Trib.* n. 6/2009, pag. 1279 e ss.

Cerioni F., *Gli atti dell'Agenzia delle dogane e la giurisdizione tributaria*, in *Rassegna Trib.*, n. 2/2004, pag. 383 e ss.

Chiarizia G., *Impugnabili tutti gli atti che esprimono una pretesa tributaria compiuta e non condizionata: la Corte di Cassazione consolida tale principio*, in *Bollettino Trib.*, n. 7/2008, pag. 593 e ss.

Chiarizia G., *Gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie*, in *Fisco*, 2009, 26 – parte 1, 4233 (commento alla normativa).

Chiarizia G., *La natura giuridica della tariffa Ronchi (Tia), con particolare riguardo alla Ta.Ri. istituita dal Comune di Roma in sostituzione della Tarsu*, in *Bollettino tributario*, 2005, pagg. 487 e seguenti.

Chiarizia G., *Le controversie in materia di tariffa d'igiene ambientale (TIA) rientrano nella giurisdizione tributaria*, in *Bollettino tributario*, 2006, pagg. 800 e seguenti.

Chiarizia G., *Tariffa di igiene ambientale: natura tributaria del prelievo. Primi chiarimenti e questioni ancora aperte*, in *Bollettino Tributario*, 2007, pag.1931.

Cicala, *La giurisdizione tributaria*, in *Il Fisco*, n. 14/2005, 5814.

Cipolla, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, pag. 463.

Cociani S. F., *Gli atti impugnabili e la crisi di cooperazione tra fisco e contribuente*, in *Rivista di dir. Trib.* n. 1/2007, II, estratto.

Colli Vignarelli A., *Aspetti essenziali del processo tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 1997, 639.

Comelli A., *È impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello c.d. disapplicativo?* in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2012, pag. 789.

Consolo C. – Glendi C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 2012, Padova, 279.

Contarini E.B., *Opposizione all'esecuzione esattoriale illegittima per eventi sopravvenuti*, in *Corriere tributario*, n. 6 del 2015, pag. 454.

Converso A., *Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze*, in *Quaderni della Giustizia Tributaria* n.8/2003.

Coppa D., *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corriere Trib.* n. 45/2007, pag. 3687 e ss.

Corsaro A., *L'esercizio dell'autotutela tributaria su istanza di parte e la giurisdizione della magistratura amministrativa*.

D'amico J.V., *Profili problematici dell'esecuzione esattoriale mediante ruolo: è legittima l'esclusione dell'opposizione all'esecuzione?* 2008, in www.judicium.it.

D'Orsona F. P., *Tipologie di atti impugnabili e non davanti alle Commissioni Tributarie, secondo la recente giurisprudenza*, in *Il Fisco*, fasc. 1, n. 19/2006, pag. 2955 e ss.

Del Federico L., *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e art. 111 Cost.*. Nota alla sentenza della Corte di Cassazione, sezione tributaria, 17 giugno 2004, n.11350, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, 154-159

De Mita E., *La funzione degli atti di riscossione*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da Amatucci, Vol. III CAP XXXIV, Padova 1994.

De Mita E., *Ampliamento che non giova*, in *Il Sole - 24 Ore* del 1° novembre 2015.

De Mita E., *La Cassazione inciampa sul rifiuto di autotutela*, *Il Sole 24 ore* n. 39/2005, pag. 19 e ss.

De Mita E., *Lite tributaria senza identikit*, in *Il Sole - 24 Ore* del 7 febbraio 2002.

De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, pagg. 10 e seguenti.

Del Federico L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

Del Federico L., *La giurisdizione delle commissioni tributarie in materie di tributi comunali e locali*, in *Rass. Trib.*, 1998, pagg. 61 e ss.

Della Valle E., Ficari V., Marini G., *Il processo tributario*, Padova 2008.

Denaro M., *Cass., n.7344 dell'11 maggio 2012 - impugnabilità degli "avvisi bonari" emessi a seguito di liquidazione/ controllo formale della dichiarazione*, in *Fisco*, 2012, 24 - parte 2, 3816.

Di Giacomo E., *La nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Tributi on line*.

Di Marino M. - Iorio A., *Cass., SS.UU., n.9669 del 23 aprile 2009: Impugnazione del diniego di autotutela dinanzi al giudice tributario*, in *il fisco* n.20/2009, fascicolo n.2, pag. 3315.

Donatelli S., *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1732 e ss.

Dorigo S., *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Rassegna Tributaria*, 2003, 42.

Falcon, *Esecutorietà ed esecuzione amministrativa*, in *Digesto/pubbl.*, VI, Torino, 1991, 140 ss.

Falsitta G., *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, 2008.

Falsitta G., *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Padova, 2008.

Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Ed. IV, 2012.

Fantozzi A., *Nuove forme di tutela delle posizioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc.4, pag. 515.

Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pagg. 10 e seguenti.

Fedele, *La tassa*, Siena, 1974.

Ferlazzo Natoli L., *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. trib.*, 2007, I, 1112.

Ficari V., *Sulla giurisdizione tributaria in materia di diniego di iscrizione e cancellazione dall'Anagrafe Onlus*, *Rassegna Trib.* n. 3/2008, pag. 806 e ss.

Fichera, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, n.4/2007, pagg. 1059 e seguenti.

Finocchiaro A. – Finocchiaro M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, pagg. 405 e 410.

Fiorentini S., *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in *Giustizia Trib.*, n. 2/2008, pag. 223 e ss.

Fortuna E., *Gli attuali confini della giurisdizione tributaria*, *Riv. dir. trib.*, 2003, 1, 11.

Fransoni, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pagg. 123 e seguenti.

Fransoni G., *Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in *AA. VV.*, *Quaderni Riv. Dir. Trib.*, n.4, Milano, 2009, 109.

Fransoni G., *L'impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in *AA. VV.*, *Elusione e abuso nel diritto tributario*, a cura di Maisto G., Milano, 2009, pag. 103.

Fusconi V., *Il contenzioso tributario chiude all'autotutela*, in *Bollettino tributario*, 2009, pagg. 412 e seguenti.

Fusconi V., *La tariffa di igiene ambientale*, in *www.fiscooggi.it* del 28/9/2004.

Fusconi V., *Riaffermata la natura privatistica della T.I.A., nota a Comm. Trib. Prov. Caserta n. 53 del 31.3.2004*, in *www.fiscooggi.it*.

Galante A., *La Cassazione conferma l'impugnabilità delle fatture TIA*, in *"Azienditalia - Fin. E Trib.*, 2011, 4.

Gallo F., *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. Trib.*, 2000, 15.

Gallo F., *Verso un «un giusto processo» tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, 11-41.

Gemino L., *Cass., Diniego di autotutela e giudicato – in il fisco n.24/2009*, fascicolo n.1, pag. 3932.

Giannini D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pagg. 1 e seguenti.

Giannini M. S., *Ancora in tema di prezzo e di tassa*, in *Giur. Cost.*, 1962, 680.

Giannini M. S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. Dir. Fin.*, I, 1957 pagg. 3 e seguenti.

Gianoncelli S., *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, in *Diritto e Pratica Trib.*, n. 6/2008, pag. 1159 e ss.

Giorgetti M., *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, in *La riscossione dei tributi*, a cura di Comelli A. – Glendi C., Padova, 2010, pagg. 209 e ss.

Giorgetti M., *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 4, 10777.

Giorgetti, *Profili dell'esecuzione forzata tributaria*, in *DPT*, 2006, I, 777 ss.

Giovannini A., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in *AA. VV., Il processo tributario* a cura di Tesauro F., Torino, 1998, pagg. 384 e seguenti.

Glendi V. C., *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2006, 420 e ss.

Glendi V. C., *Abolizione dell'avviso di mora: si torna al "solve et répete"?* in *Boll. Trib.*, 1999, pagg. 2833 e ss.

Glendi V. C., *Contenzioso Tributario*, in *Enciclopedia Giur. Treccani*, 1988, Vol. IX.

Glendi V. C., *Enc. Giur. Treccani, Agg.*, XII, Roma, 2004.

Glendi V. C., *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 476.

Glendi V. C., *La «nuova» espropriazione dei crediti del debitore verso terzi nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corriere Tributario*, 2007, pagg. 263 e ss.

Glendi V. C., *Impugnazione dell'atto presupposto non notificato cumulativamente all'atto consequenziale ritualmente notificato*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2001, pagg. 353-354.

Glendi V. C., *L'oggetto*, pag. 289.

Glendi V. C., *La giurisdizione tributaria*, in *Corriere Trib.*, n. 8/2001, pag. 582 e ss.

Glendi V. C., Lupi R., Sandro P., *Ancora sugli atti non notificati tra diritto amministrativo e tributario*, in *Dialoghi Trib.*, n. 3/2008, pag. 22 e ss.

Glendi V. C., *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *DPT*, 1002, I, 2240 ss.

Glendi V. C., *Sui termini per la liquidazione ex art. 36-bis del D.P.R. n.600/1973 per la notifica del ruolo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, 219 e seg.

Glendi V. C., *La sanatoria della nullità di notifica degli atti impugnati nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 3711.

Grassi, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ad opera della legislazione del 2005*, in *Il Fisco*, n. 19/2006, fasc. 1, 7322.

Greggi M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, 216.

Guidara A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010.

Guidara A., *Inviti al pagamento bonario e tutela giurisdizionale del contribuente (nota a Cass., sez. trib., n. 7708/2005; Cass., sez. trib., n. 1791/2005)*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2006, pagg. 812 e ss.

Guidara A., *Inviti*, cit..805.

Ingrao G., Ferlazzo Natoli L., Amatucci A. e Lupi R., *Niente di nuovo sul fronte dell'impugnabilità del rifiuto di autotutela*, in *Dialoghi trib.* n. 4/2010, pag. 376 e ss.

Ingrao G., Ferlazzo Natoli L., Carinci A., Lupi R., Randazzo F., *Atti non notificati ed "impugnazione facoltativa" per maggior tutela del contribuente*, in *Dialoghi trib.*, n. 6/2008, pag. 44 e ss.

Ingrao G., *Il preavviso di fermo è un atto impugnabile: una corretta pronuncia della Cassazione*, in *Rivista di dir. Trib.* n. 7-8/2009, pag. 543 e ss.

Ingrao G., *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rassegna Trib.* n. 3/2005, pag. 940 e ss.

Ingrao G., *Prime riflessioni sull'impugnabilità facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Rivista di dir. Trib.*, n. 12/2007, pag. 1075 e ss.

Ingrao M., *Contributi*, in *Bollettino Trib.*, 1987, pag. 453 e ss.

Ingrao M., *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pagg. 137 e seguenti.

La Rocca S., *Natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale in il fisco n.35/2009*, fascicolo n.1, pag. 5798.

La Rosa S., *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Rivista di dir. Trib.*, n. 10/2006, pag. 735 e ss.

La Rosa S., *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *La sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettive ad un anno dalla sua istituzione*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2001, pag. 1192.

La Scala E. A., *Principi del giusto processo tra diritto interno comunitario e convenzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 34

Lattanzio A., *Manuale del processo tributario*, Trani, 2006, 142.

Longo D., *Art.57*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di Consolo C. – Glendi C., Padova, 2008, pagg. 914 e ss.

Loviseti M., *Ampliata la giurisdizione tributaria sulle entrate locali*, in *Corriere Trib.*, n. 6/2006, pag. 189 e ss.

Loviseti M., *La nuova tariffa rifiuti*, in *Tributi locali e regionali* n. 2/1998, pag. 183 e ss.

Lucariello, *Profili interpretativi derivanti dall'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, n. 10/2004, 1497.

Luiso F. P., *Diritto processuale civile*, III, in *Il processo esecutivo*, quarta ed., Milano, 2008, 244.

Lunelli R., *Atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie provinciali*, in *Guida ai controlli fiscali*, n. 3/2009, pag. 61 e ss.

Lunelli R., *Diniego di disapplicazione delle norme "antielusive": impugnazione facoltativa o obbligatoria?* in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, 358.

Lupi R., *Diritto tributario. Parte speciale*. Milano, 2002.

Lupi R., Sandro P., *Impugnazione di atti non formalmente notificati: tradizione tributaria e diritto amministrativo*, in *Dialoghi Trib.* n. 2/2008, pag. 41 e ss.

Lupi R., *Uno stratagemma per rompere il collegamento tra impugnabilità dell'atto e sua potenziale definitività*, in *Dialoghi Trib.*, 2007, pag. 1131 e ss.

Lupi R., *L'elencazione degli atti impugnabili è riferibile solo a quelli di determinazione del tributo?* in *Dialoghi*, 2004, 1606 e ss.

Lupi R., *Riflessi processuali del diniego di applicazione di norme antielusive*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 1708.

Maffezzone F., *Atti impugnabili e funzione del processo avanti alle commissioni tributarie – Parte prima*, in *Bollettino Trib.*, 1976, pag. 1389 e ss.

Maffezzone F., *Atti impugnabili e funzione del processo avanti alle commissioni tributarie – Parte seconda*, in *Bollettino Trib.* 1976, pag. 1557 e ss.

Maffezzone F., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, *Bollettino Trib.*, n. 8/1982, pag. 581 e ss.

Manganaro F., *La convenzione europea dei diritti dell'uomo e il diritto di proprietà*, in *Diritto amministrativo*, 2008, pagg. 379 e ss.

Marcheselli A., *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2007, 333.

Marcheselli A., *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.* n.9/2008, pag. 743.

Marini G., *Gli atti impugnabili e l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Il processo tributario*, Padova, 2008, 111, a cura di Della Valle E., Ficari V., Marini G.

Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 117.

Mastroiacovo V., *La tariffa di igiene ambientale*, in *AA.VV., il processo tributario* a cura di Della Valle E.-Ficari V.-Marini G.

Melis G. – Persiani A., *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2011, pagg. 901 e ss.

Melis G. – Persiani A., *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria: riflessioni a margine dei casi Editions Périscope, Hentrich, Buffalo e Cabinet Diot/Gras Savoye*, in https://www.mwe.com/~media/files/thought-leadership/publications/2013/05/case-law-of-the-european-court-of-human-rights-o_/files/alessio_persiani_taxation_lecture/fileattachment/alessio_persiani_taxation_lecture.pdf

Mercatali A., *La riscossione delle imposte – Nuove norme e nuovi problemi*, in *Boll. Trib.*, 2000, pag. 14.

Micali, *Riflessioni sull'estensione della giurisdizione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 661.

Micheli, *Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale*", in *RDF*, 1958, I, 202 ss.

Micheli, *Prestazioni imposte, sconto dei medicinali, capacità contributiva e sostituzione tributaria*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1973, II pagg. 121 e seguenti.

Montedoro G., *La nuova tutela giurisdizionale dei diritti nella riforma della riscossione*, in *il fisco*, n. 24/2001, pagg. 8493 e seguenti.

Monteleone G., *Manuale di diritto processuale civile*, III, quinta ed., Padova, 2009, 267.

Morfini, *La T.I.A., tributo o non tributo: questo è il problema*, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, n. 5/2004.

Moschetti F., *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, *Riv. Dir. Trib.*, 1994, pag. 843 e ss.

Muleo S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della CEDU nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, IV, pag. 198.

Muscarà S., *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso tributario e prospettive di riforma*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1506.

Muscarà S., *Dispense sul nuovo contenzioso tributario*, Catania, 1992.

Muscarà S., *La Cassazione chiude (apparentemente) le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela*, in *Bollettino Trib.*, n. 7/2009, pag. 501 e ss.

Muscarà S., *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sezioni unite della Cassazione (Nota a Cass., Sez. Trib. N. 16676/2005)*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, pagg. 29-53.

Muscarà S., *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processo tributario*", in *Rass. Trib.*, n.10/1994, pag.1508 e ss.

Muscarà S., *Le Sezioni Unite scrivono un ulteriore capitolo in tema di impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Bollettino Tributario d'informazioni*, vol. 11/2009, p. 837-839.

Muscarà S.,. *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. Dir. trib.*, vol. 1, pagg. 71-102.

Nucera V., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Tributaria*, 2012, 4, 1049.

Odoardi, *Esecuzione forzata tributaria*, in *Diritto on line, Enciclopedia Treccani*, www.treccani.it, 2014.

Odoardi, *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012.

Oliva C. C., *La generalizzazione della giurisdizione tributaria e la predeterminazione normativa degli atti impugnabili*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 2, 20311.

Padelletti M. L., *Art. 1 Protezione della proprietà*, in AA.VV., *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di Bartole S. – Conforti G. – Raimondi G., Padova, 2001, pagg. 801-802.

Panzarino C., *Il diritto di proprietà nell'art. 1 del Primo Protocollo addizionale alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Rassegna di giurisprudenza*, in *Rivista amministrativa della Repubblica italiana*, 2003, pagg. 340-341.

Perrone L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Tributaria*, 2006, 3, 707.

Perrucci U., *Riscossione più severa per il contribuente*, in *Boll. Trib.*, 1999, pag. 453.

Perrucci U., *Comunicazioni e notificazione nel nuovo processo tributario*, in *Bollettino Tributario*, 1995.

Pezzuti V., *Commento all'art.19*, in AA.VV., *Il nuovo contenzioso tributario* a cura di Baglione T.- Menchini S.- Miccinesi M., Milano, 2004, 230.

Piciocchi P. – Raffo M., *Imposta di registro a debito: impugnabilità obbligatoria dell'invito al pagamento – Processo tributario – Obbligatoria impugnabilità dell'invito al pagamento su imposta di registro a debito: violazione del principio di legalità?*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n.7 del 2016, pag.593.

Pistolesi F., *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Giur. Imp.*, 2002, 1479.

Pistolesi F., *Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulla impugnabilità delle risposte agli interPELLI*, in *Riv. Dir. trib.*, 2009, II, 860.

Poddighe, *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 501.

Polano M., *Gli Atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rivista dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, 1990, pag. 538 e ss.

Polano M., *Impugnabilità degli atti atipici nel processo tributario*, in *GT – Rivista di giur. Trib.*, n. 8/2010, pag. 665 e ss.

Porcaro G., *La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria*, in *Rass. Trib.*, n.4/2003, pag. 1381.

Puri, *I confini della giurisdizione tributaria nella riscossione dei tributi*, in *Quaderni della rivista di diritto tributario, La riscossione dei tributi* a cura di Basilavecchia – Cannizzaro – Carinci, Milano, 2011, pagg. 386 e ss.

Puri P., *Riflessioni sul profilo oggettivo dei limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 3, 1027 (dottrina).

Quatraro B., *I poteri istruttori delle commissioni tributarie, Parte I*, in *Boll. Trib.*, 2009, pagg. 87 e seguenti.

Raimondi G. P., *Cass. Civ. SS.UU. 5 giugno 2017, n. 13913 - Opposizione all'esecuzione fiscale – la giurisdizione del Giudice Tributario nel caso di mancata notificazione della cartella di pagamento prima del pignoramento esattoriale*, in <http://giuseppedott82.over-blog.it/2017/07/opposizione-all-esecuzione-fiscale-la-giurisdizione-del-giudice-tributario-nel-caso-di-mancata-notificazione-della-cartella-di-pagam>

Randazzo F., *Alle Sezioni Unite la questione dell'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Corr. Trib.*, 2014, 1313.

Randazzo F., *Avvisi bonari ed esercizio informale di funzioni tributarie*, in *Rassegna Trib.*, n. 2/2008, pag. 460 e ss.

Randazzo F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, in *Corr. Trib.*, 2007, pagg. 3651 e ss.

Randazzo F., *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. Trib.*, 2011, pagg. 2745 e ss.

Randazzo F., *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2006, pagg. 918 e ss.

Rasi F., *La conoscenza «occasionale» e «legale» dell'«estratto di ruolo» nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2014, 6, 11012.

Riccioni, *Il canone di raccolta e depurazione delle acque reflue*, in *Il fisco*, n. 24/2004, 9078.

Romano S., *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. Giur.*, V, II, Roma, 1906, 578 ss.

Rosini E., *Le commissioni Tributarie: una storia parallela.*, in *Rivista di dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, 1980, Vol. XXXIX, I, pag. 70 e ss.

Rossi P., *Le controversie relative al mancato esercizio del potere di autotutela*, in *AA.VV., Il processo tributario* a cura di Della Valle E. Fichera V.-Marini G., Padova, 2008, 85.

Russo A., *Al giudice tributario le liti sui pignoramenti non preceduti da cartella di pagamento*, *il fisco*, n. 26 del 2017, pag. 2587.

Russo A., *Al vaglio delle Sezioni Unite l'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in "Fisco" 2014, 32, 3186.

Russo A., *Una conferma sulla impugnabilità degli inviti bonari di pagamento*, in "Fisco", 2015, 12, 1167 (nota a sentenza).

Russo P. – Fransoni G., *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati*, in *il fisco*, 2004, I, 1184 e ss.

Russo P., *Il giusto processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, 14.

Russo P., *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 416.

Russo P., *L'ampliamento della giurisprudenza tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1551

Russo P., *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario*, Milano, 2005, 101 e ss.

Russo P., *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Annali Enc. Dir.*, II, Tomo 2, Milano, 2008, 618 e ss.

Sammartino S., *In tema di giurisdizione delle commissioni tributarie*, in www.consrag.it.

Sandulli, *La tutela dei diritti dalla giurisdizione esclusiva alla giurisdizione per materia*, Milano, 2004.

Satta S., *Commentario al codice di procedura civile*, III, Milano, 1965, 472.

Scala A., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Trib.*, 2008, pagg. 1299 e seguenti.

Schiavolin R., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, 2005.

Schiavolin R., *Commento all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi. Padova, 2005.

Sepe E. A., *Ancora sull'impugnabilità degli atti "atipici" e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione in il Fisco*, n.4/2008, p. 1-614.

Sepe E. A., *I nuovi approdi della giurisprudenza tributaria*, in *Fisco*, 2007, 25 – parte 1, 3624.

Serranò M.V., *Brevi considerazioni sulla non impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1706

Soldi, *Manuale dell'esecuzione forzata*, Milano, 2016.

Solinas F., *Fermo e ipoteca di Equitalia: giurisdizione del giudice tributario o del giudice ordinario?* in <http://martinez-novebaci.it/fermo-e-ipoteca-di-equitalia-giurisdizione-del-giudice-tributario-o-del-giudice-ordinario/>

Stevanato D., *"Disapplicazione" delle norme con finalità antielusiva ed attività interpretativa*, in *Dialoghi trib.*, 2004, 1284.

Stevanato D., *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?* in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2005, pag. 349.

Tabet G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento TARSU*, in *GT Rivista di Giurispr. Trib.*, n. 4/2008, pag. 317 e ss.

Tabet G., *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 21.

Tabet G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?* in *GT – Rivista di giur. Trib.*, n. 6/2008, pag. 507 e ss.

Tarigo P., *L'interpello disapplicativo di norme antielusive nella recente riforma*, in *Rass. Tributaria*, 2017, 2, 396 (commento alla normativa).

Tesauro F., *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2016.

Tesauro F., *Con i nuovi compiti non sarà facile ripartire*, in *Il Sole – 24 Ore* del 7 febbraio 2002.

Tesauro F., *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2997, 9".

Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, IX ed., Torino, 2006, pagg. 351, 352, 353 e 369.

- Tesauro F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016.
- Tesauro F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 11;
- Tesauro F., *Processo tributario*, in *Digesto Comm.*, II Agg., Torino, 2007.
- Tesauro F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 61.
- Tocci A., Busico M., Lupi R., *Giurisdizione e atto impugnabile in materia di tariffa rifiuti*, in *Dialoghi di dir. Trib.*, n. 9/2006. pag. 1115 e ss.
- Tundo F., *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?* in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2011, 676
- Turchi A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003.
- Trovato S., *Il no all'autotutela torna alle Commissioni tributarie*, in *Il Sole-24 Ore* del 28 aprile 2009.
- Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932.
- Verde G., "Diritto", 134.
- Verde G., *Diritto processuale civile*, III, Bologna, 2010, 128.
- Viotto, *Tributo*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. comm., Torino, 1999, XVI, pagg. 22.
- Vogliano A., *Atti autonomamente impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie e decorrenza dei termini di ricorso: il caso delle fatture emesse per la tariffa d'igiene ambientale*, in *Bollettino tributario*, 2007, 1827.
- Vogliano A., *Il regime degli atti impugnabili*, in *AA.VV., Codice del processo tributario* a cura di Uckmar V.- Tundo F., Piacenza, 2007, pagg. 331 e seguenti.
- Voza A., *Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo*, in *GT – Rivista di giur. Trib.* n. 6/2007, pag. 482 e ss.
- Zanzucchi M. T. – Vocino C., *Diritto processuale civile*, III, Milano, 1964, 306.

GIURISPRUDENZA

Cassazione civ., SS. UU.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 3 gennaio 2005, n. 56, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 24 giugno 2005, n. 13549, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 10 agosto 2005, n. 16776, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 9 gennaio 2006, n. 123, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 12 gennaio 2006, n. 2888, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 2 febbraio 2006, n. 4895, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 12 ottobre 2006, n. 3182, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 20 ottobre 2006, n. 22514, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 14 dicembre 2006, n. 1611, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 4 gennaio 2007, n. 15, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 27 marzo 2007, n. 7399, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 27 marzo 2007, n.7388, in *Giur. It.*, 2007, 2883, con nota di Turchi.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 3 aprile 2007, nn. 8955 e 8956, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 8 maggio 2007, n. 11082, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 24 luglio 2007, n. 16293, in <http://www.ilcaso.it/giurisprudenza/archivio/3464.php>.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 9 agosto 2007, n. 17526, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 25 settembre 2007, n. 379, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 8 ottobre 2007, n.21045, in *Juris Data online*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 22 ottobre 2007, n. 22116, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 13 novembre 2007, n. 13902, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 20 novembre 2007, n. 24010, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 20 novembre 2007, n. 24011, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 18 dicembre 2007, n. 3171, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 4 febbraio 2008, n. 2509, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 8 febbraio 2008, n. 3001, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 8 febbraio 2008, n. 3007 in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 8 febbraio 2008, n. 3008 in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 11 febbraio 2008, n. 3171, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 12 febbraio 2008, n. 5908, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 27 marzo 2008, n. 7931, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 31 marzo 2008, n. 8273, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 2 aprile 2008, n. 8463, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 4 aprile 2008, n. 8741, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 23 aprile 2008, n. 10469, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 29 aprile 2008, n. 10826. in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 16 maggio 2008, n. 12375, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 23 maggio 2008, n. 13357, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 23 maggio 2008, n. 13359, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 5 giugno 2008, n. 14827, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 5 giugno 2008, n. 14831, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 2 luglio 2008, n. 1804, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 10 luglio 2008, n. 19130, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 25 luglio 2008, n. 20501, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 6 febbraio 2009, n. 2871, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 8 maggio 2009, n. 141, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 8 aprile 2010, n. 8313, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 26 gennaio 2011, n. 1780, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 26 gennaio 2011, n. 1782, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 14 marzo 2011, n. 5928, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 5 maggio 2011, n. 9840, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 5 luglio 2011, n. 14667 in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 2 agosto 2011, n. 16858, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza n. 15994/2012, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza n. 5993/2012, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 18 febbraio 2014 n. 3773, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 29 aprile 2015, n. 8618 in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS.UU., Sentenza 2 ottobre 2015, n. 19704, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., SS. UU., Sentenza 27 ottobre 2016, n.21690, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sez. I

Cassazione civ., Sezione I, Sentenza 5 marzo 2009, n. 5297, in il fisco n. 32/2009, fascicolo n.1, pag. 5304 di Murgia P.

Cassazione civ., Sezione I, Sentenza 5 marzo 2009, n. 5298, in il fisco n. 32/2009, fascicolo n.1, pag. 5304 di Murgia P.

Cassazione civ., Sezione I, Sentenza 5 marzo 2009, n. 5299 in il fisco n.32/2009, fascicolo n.1, pag. 5304 di Murgia P.

Cassazione civ., Sez. III

Cassazione civ., Sezione III, Sentenza 18 novembre 2005, n. 24235, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione III, Sentenza 7 maggio 2015, n. 9246, in *DeJure Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione III, Sentenza 27 novembre 2015, n. 24235, in <https://renatodisa.com/2015/12/02/corte-di-cassazione-sezione-iii-sentenza-del-27-novembre-2015-n-24235-in-tema-di-esecuzione-esattoriale-qualora-la-parte-destinataria-di-una-cartella-di-pagamento-contesti-esclusivamente-di-avern/>

Cassazione civ., Sez. V

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 29 settembre 2003, n.14482, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 14 gennaio 2005, n.1653, in *il fisco* n.9/2005, fascicolo n.1, pag.1347.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 7 aprile 2005, n.7312, in http://finanzalocale.net/download_file/Download/829/corte-di-cassazione-07-04-2005-n-7312

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 13 aprile 2005, n. 7708, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2006, pagg. 812 e ss. con nota di Guidara A.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 12 luglio 2005, n. 14668, in *il fisco* n. 39/2006, fascicolo n.1, pag. 6209.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 12 luglio 2005, n.14669, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 10 maggio 2006, n.10772, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 15 maggio 2008, n.12194, in *Fisconline Banca Dati* (rv.603151).

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 25 febbraio 2009, n.4513, in *Fisconline Banca dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 23 luglio 2009, n.17202, in http://www.gruppodelfino.it/Portals/0/News/News%202009/Cassazione_17202_2009.pdf

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 9 dicembre 2009, n.25699, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 4 febbraio 2011, n.2728, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 11 maggio 2012, n.7344, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 5 ottobre 2012, n.17010, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 457, con nota di Pistolesi.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 15 marzo 2013, n.6610, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 20 marzo 2013, n.6906, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2013, 7, 585 nota di Carinci.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 19 febbraio 2014, n.3938, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 25 marzo 2015, n.5966, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 11 novembre 2015, n. 23061, in *Fisconline Banca Dati* del 10 maggio 2016.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 6 dicembre 2016, n.24915, in *Fisconline Banca Dati*.

Cassazione civ., Sezione V, Sentenza 24 febbraio 2017, n.4801, in <https://www.studiocerbone.com/corte-cassazione-sentenza-24-febbraio-2017-n-4801-pignoramento-dei-crediti-verso-terzi-art-72-bis-d-p-r-n-602-del-1973/>

Cass. civ., Sez. VI

Cassazione civ., Sezione VI, Sentenza 12 luglio 2013, n.17236, in <https://www.studiocerbone.com/cassazione-sentenza-n-17236-del-12-luglio-2013-decorrenza-del-termine-lungo/>

Cassazione civ., Sezione VI, Sentenza 3 febbraio 2014, n.2248, in <http://www.iussit.com/possibile-il-ricorso-avverso-lestratto-di-ruolo/>. Sentenza Cassazione n.22869/2004.

Cassazione civ., Sezione VI, Sentenza 11 luglio 2014, n.16055, in *Fisconline Banca Dati*.

Commissione Tributaria Provinciale

Commissione Tributaria Provinciale, Potenza, Sez. I, Sentenza 13 maggio 2014, n. 495 in *il fisco*.

Commissione Tributaria Regionale

Commissione Tributaria Regionale Lazio, Sentenza 23 febbraio 1998, retro, 1998, II, 1395 con commento di C. Caumont Caimi.

Commissione Tributaria Regionale Puglia, Sentenza 18 dicembre 2009, n.167, in <http://www.antonellapedone.com/articoli/processo-tributario-impugnabilita-dell-estratto-di-ruolo>.

Commissione Tributaria Regionale Abruzzo L'Aquila Pescara, Sentenza 9 giugno 2017, n. 548.

Corte Costituzionale

Corte Costituzionale, Sentenza 16 luglio 2009, n. 238, in <http://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2009&numero=238>

TAR

Tar Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767 in *Foro it.*, 2001, 27, con nota di M.F. Cascia.

Tar. Campania, Sentenza 16 ottobre 2003, n. 12816, in *Foro amm.*

Tar Emilia - Romagna, Sezione I, Sentenza 28 gennaio 2005, n. 114, in *Fisco*, 2005, 4974, note di C. Cappello e L. Bellino.

Tar. Campania, Sentenza 8 aprile 2005, n. 529, in *Foro amm.*

Tar Friuli Venezia Giulia, Sezione I, Sentenza 28 agosto 2008, n. 452, in *Fisconline Banca Dati*.

Corte europea dei diritti dell'uomo

Corte europea dei diritti dell'Uomo 23 ottobre 1990, Darby, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, pag. 386, con nota di De Martini, *Tutela in materia fiscale innanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo*.

Corte europea dei diritti dell'Uomo 26 marzo 1992, Editions Périscope, in *Fisconline Banca Dati*.

Corte europea dei diritti dell'Uomo 25 febbraio 1993, Miahilhe, in *Fisconline Banca Dati*.

Corte europea dei diritti dell'Uomo 22 settembre 1994, Hentrich, in *Fisconline Banca Dati*.

Corte europea dei diritti dell'Uomo 21 febbraio 1997, Van Raalte c. Paesi Bassi, in *Fisconline Banca Dati*.

Corte europea dei diritti dell'Uomo 9 novembre 1999, Spacek c. Repubblica ceca, in *Fisconline Banca Dati*.

Corte europea dei diritti dell'Uomo, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia., in *Fisconline Banca Dati*.

Corte europea dei diritti dell'Uomo, sez. III, 21 febbraio 2008, Ravon c. Francia, in *Fisconline Banca Dati*.

Corte europea dei diritti dell'Uomo, 18 settembre 2008, n. 18659/05, Kandler, in *Fisconline Banca Dati*.

Corte europea dei diritti dell'Uomo 16 ottobre 2008, n. 10477/03, Maschino, in *Fisconline Banca Dati*.

