

**L'ESECUZIONE FORZATA TRIBUTARIA**  
**Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Catania**  
**24-25 NOVEMBRE 2023**

*Spigolature di “opposizioni” e “impugnazioni” davanti al giudice tributario nell'esecuzione forzata*

*Abstract di G. Glendi*

Dopo che si è consolidato l'orientamento della Suprema Corte sull'”impugnazione” davanti al giudice tributario dell'atto di pignoramento, nella visione di una giurisdizione attribuita in via esclusiva *ratione materiae* sulla debenza del tributo, anche nel caso in cui sia denunciata l'omessa notifica dell'atto esecutivo (sia esso il ruolo tramite la cartella di pagamento, l'ingiunzione fiscale, l'accertamento impositivo), o dell'invito al pagamento di cui all'art. 50, comma 2, d.p.r. n. 602/1973 una volta decorso più di un anno dalla notifica del titolo, le Corti di giustizia tributaria sono state investite da ricorsi, per l'appunto proposti avverso il pignoramento, di assai difficile gestione.

Spesso, infatti, i motivi di impugnazione non riguardano soltanto l'omessa notifica dell'atto prodromico, ma ulteriori vizi del pignoramento (generica indicazione del credito o mancata indicazione dei criteri per il calcolo degli interessi, ad esempio, oppure contestazioni relative al superamento dei limiti di legge per salari stipendi, indennità lavorative, o trattamenti pensionistici, conti correnti cointestati, oppure ancora eccependosi la sopravvenuta prescrizione, e via dicendo).

Sicché, per tale varietà di ragioni, risulta problematico l'adattamento, demandato al giudice tributario, delle modalità, forme e regole del suo processo, delineato dal d.lgs. n. 546/1992, con le regole dell'”opposizione” di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c.

Per l'”opposizione” di cui all'art. 615 c.p.c., non va, poi, sottovalutato il fatto che la Corte costituzionale, con la nota pronuncia 31 maggio 2018, n. 114, ha allargato le maglie del divieto di cui all'art. 57, d.p.r. n. 602/1973, consentendo di far valere davanti al giudice preordinato, ovvero quello dell'esecuzione, e non al giudice tributario, le

contestazioni relative ad eventi sopravvenuti alla perfezionata notifica dell'atto esecutivo o dell'intimazione di pagamento *ex art. 50, comma 2, d.p.r. n. 602/1973*.

Non va, neppure, sottaciuta la specialità dell'esecuzione tributaria, ben rappresentata dal pignoramento diretto tramite l'ordine di pagamento dell'agente della riscossione al terzo *debitor debitoris*, *ex artt. 72, 72-bis e 73, d.p.r. n. 602/1973*, per il quale, soltanto a seguito dell'"opposizione" o dell'"impugnazione" del debitore, o di chi vanta la titolarità di quanto pignorato *ex art. 619 c.p.c.*, si inserisce il controllo del giudice.

Con connotazione di autonomia dell'attività esecutiva fiscale, invero, propria di tutta l'espropriazione forzata tributaria, posto che il *d.p.r. n. 602/1973*, nelle norme dedicate, prevede, se non vi è opposizione, l'intervento del giudice, segnatamente del giudice dell'esecuzione, o quando non ha funzionato l'ordine diretto al terzo *ex art. 72, comma 2, d.p.r. n. 602/1973*, richiamato anche dell'*art. 72bis*, dovendo l'agente della riscossione procedere nelle forme ordinarie del pignoramento presso terzi, o, per i pignoramenti mobiliari e immobiliari, dopo la vendita, quando si tratta di attribuire all'ente procedente la somma ricavata, oppure distribuirla tra i più creditori *ex art. 84 d.p.r. n. 602/1973*. Sempre in linea con l'idea fatta propria dalla Corte di Cassazione di una giurisdizione tributaria esclusiva ogni qual volta si tratti di decidere sulla debenza del tributo, a prescindere dalla sussistenza di un atto impositivo da impugnare, va, altresì ricordato che, secondo la giurisprudenza di vertice, pur quando si tratti di un creditore privato che, secondo le regole ordinarie, pignora un credito del suo debitore nei confronti dell'amministrazione finanziaria, l'accertamento di tale credito *ex art. 549 c.p.c.* spetta al giudice tributario.

In tale contesto, nella presente relazione, specificamente ponendosi dal punto di vista del giudice tributario, ora demandato ad occuparsi dei ricorsi proposti avverso il pignoramento o per l'accertamento del credito, si intende, dunque, "spigolare" tra le soluzioni da tale giudice rese, a fronte delle sopra accennate difficoltà, specchio delle difficoltà di chi quel ricorso ha proposto e di chi si trova a resistervi.

Una volta esaminati, così "spigolando", i tentativi di soluzione offerti, nella concretezza delle decisioni di merito, dai giudici tributari, e pur anche dai giudici ordinari, dell'esecuzione e del merito delle opposizioni, che con i primi si trovano costretti a interloquire, e, preso atto, come sottolineato da ben più autorevoli Relatori, della mancanza di una visione sistematica, occorre, infine, valutare la portata dell'intervento di

“razionalizzazione” effettuato dal legislatore con l’art. 19, comma 1, lett. c), l. n. 111/2023.

Tralasciando l’omissione della menzione degli atti imposable tra quelli di cui si assume la mancata o invalida notificazione, dimenticanza, per la verità, non da poco, occorre prendere atto che il legislatore ha riportato le “opposizioni” regolate dagli artt. 615, comma 2, c.p.c. e 617 c.p.c. davanti al giudice tributario quando “il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell’intimazione di pagamento di cui all’art. 50, comma 2”, d.p.r. n. 602/1973 (riguardante comunque anche l’atto imposable).

Ci si deve, dunque, domandare se il criterio direttivo indicato dalla legge delega si ponga nella stessa, o in una diversa, prospettiva rispetto a quella elaborata dalla Suprema Corte sull’“impugnazione” del pignoramento davanti al giudice tributario e se le soluzioni già rese dai giudici di merito, tributari e non, si mantengano adeguate in riferimento al tenore dell’introducendo parametro normativo.