

Corte di Cassazione, Sez. Un., ordinanza 10 febbraio 2023,
n. 4227

Pres. Manna, Rel. De Masi

Agenzia delle Entrate Riscossione c. A.A.

Se la prescrizione si assume verificata perché la notifica della cartella o dell'intimazione mancò, fu nulla o fu eseguita in modo inesistente e, quindi, non si poté verificare un effetto interruttivo del corso della prescrizione, il preteso fatto estintivo "prescrizione" suppone, per essere apprezzato, l'accertamento di detti vizi della notifica e, dunque, si risolve in una censura il cui esame risulta riservato alla giurisdizione tributaria tramite l'impugnazione della cartella o dell'intimazione, in quanto conosciute per il tramite ed in forza dell'atto esecutivo che ne rivela l'esistenza. L'opposizione ai sensi dell'art. 615 c.p.c. non è data. Essa è data, invece, se la prescrizione si assume verificata per il decorso del tempo dopo una valida notifica o comunque per il decorso del tempo a prescindere dalla mancanza della notifica o dalla sua inesistenza o dalla sua nullità: si pensi al caso in cui un pignoramento sia compiuto in un momento che si colloca oltre il termine di prescrizione ancorché calcolato dalla valida notifica della cartella o dell'intimazione oppure dal momento in cui si sarebbe in tesi collocata la notifica nulla, mancante o inesistente di detti atti (1).

(1) Eccezione di prescrizione ed esecuzione forzata tributaria: il riparto di giurisdizione nel quadro della riforma fiscale

SOMMARIO: 1. Note introduttive. Il caso deciso dalla Corte. — 2. Le forme di tutela del contribuente nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria alla luce della sentenza della Corte costituzionale, n. 114 del 2018. — 3. L'eccezione di prescrizione nell'esecuzione fiscale tra limiti ed "anticipate" esigenze di tutela. — 4. Sulla non impugnabilità della cartella di pagamento conosciuta tramite estratto di ruolo alla luce del d.l. n. 146/2021 tra compressione di diritti costituzionalmente rilevanti e gravi inefficienze del sistema nazionale di riscossione: la pronuncia della Consulta n. 190 del 2023. — 5. La soluzione fornita dalla legge delega n. 111/2023 in materia di opposizioni esecutive "fiscali": riflessioni conclusive. — 6. Postilla.

1. Note introduttive. Il caso deciso dalla Corte.

Le sezioni unite della Corte di Cassazione, con la decisione in commento, tornano a pronunciarsi sull'annosa questione del riparto di giurisdizione in ordine alle controversie in tema di esecuzione forzata tributaria, confermando il prevalente — seppure controverso — indirizzo di legittimità che riconduce ai vizi dedotti a sostegno dell'azione, e non agli atti oggetto del giudizio, il criterio per il suddetto riparto.

La vicenda trae origine dal giudizio di opposizione instaurato dal ricorrente, ai sensi degli articoli 702-*bis* e 615 c.p.c., diretto all'accertamento dell'intervenuta prescrizione dei crediti recati da numerose cartelle di pagamento conosciute dal destinatario soltanto a seguito della consegna dei relativi estratti di ruolo. Su tali basi, il giudice ordinario dichiara il proprio difetto di giurisdizione a favore del giudice tributario relativamente alle cartelle aventi ad oggetto crediti tributari, nonché la propria incompetenza in favore, da una parte, del giudice del lavoro relativamente alle cartelle recanti crediti INPS e INAIL e, dall'altra, in favore del giudice di pace in relazione alle cartelle aventi ad oggetto contravvenzioni al codice della strada. Diversamente, la Corte di appello riforma parzialmente la pronuncia di primo grado dichiarando la giurisdizione del giudice ordinario in relazione alle cartelle recanti crediti di natura tributaria. Essa, infatti, ritiene pacifico che

la controversia riguarda il tema della «dedotta sopravvenuta prescrizione, ovvero fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successiva all'epoca delle cartelle di pagamento sopra richiamate», e rimette la causa, ai sensi dell'allora vigente art. 353 c.p.c. (1), al Tribunale.

L'Amministrazione finanziaria propone rituale ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione ex art. 41, c.p.c., lamentando il difetto di giurisdizione del giudice ordinario in ordine all'accertamento della prescrizione dei crediti di natura tributaria, ponendo all'esame delle sezioni unite della suprema Corte la questione, non nuova, concernente l'individuazione dell'organo giurisdizionale competente a decidere la controversia descritta.

Sicché, i giudici di legittimità, nel solco di quanto statuito con la nota sentenza n. 7822/2020 (2), riconoscono la cognizione del giudice tributario anche «sui fatti incidenti sulla pretesa fiscale

(1) La recente ed ampia riforma del processo civile attuata dal d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, ha abrogato la disposizione in parola e, con essa, l'ipotesi di rimessione al primo giudice per motivi di giurisdizione.

(2) Pubblicata in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2020, 683 ss., con nota di M. CIRULLI, *La tutela del contribuente contro l'esecuzione forzata tributaria secondo la Cassazione*, 699 ss.; Cfr. altresì sul tema, A. GUIDARA, *Riparto di giurisdizione nelle controversie sugli atti dell'esecuzione forzata. Le diverse percezioni della "zona" di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2020, 504 ss.; C. GLENDI, *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza delle SS.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, 2193 ss.; L. LODI, *Quale giudice per la difesa del contribuente esecutato?*, in *Corr. Trib.*, 2020, 645 ss.

Si precisa che la stessa ordinanza n. 7822/2020 segue il percorso tracciato dalla pronuncia n. 13913/2017, (pubblicata in *Rass. Trib.*, 2017, 1114 ss.) della quale i Giudici riprendono pedissequamente il testo e ne condividono il ragionamento. In dottrina si segnalano i contributi di C. GLENDI, *Le Sezioni Unite della Cassazione "stravolgono" il confine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2017, 762 ss.; D. CARNIMEO, *È devoluta al giudice tributario la cognizione dell'opposizione avverso un atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della presupposta cartella di pagamento*, in *Boll. Trib.*, 2017, 1443 ss.; G. TABET, *In tema di pignoramenti "a sorpresa"*, in *Rass. Trib.*, 2017, 1120 ss.; C. GLENDI, *Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull'opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria*, in *Corr. Giur.*, 2018, 677 ss.; F. RUSSO, *Atto di pignoramento e giurisdizione tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, 368 ss. Nonché, in senso adesivo, M. BASILAVECCHIA, *Anche il pignoramento può essere atto impugnabile*, in *Corr. Trib.*, 2017, 2388 ss.; D. CANÈ, *Pignoramento "a sorpresa" e giurisdizione tributaria*, in *Giur. It.*, 2018, 1100 ss.

verificatisi fino alla cartella di pagamento, ovvero fino al pignoramento, in caso di notifica invalida della stessa». In specie, la giurisdizione del giudice tributario viene ricavata dal combinato disposto di due disposizioni di legge, considerate tra loro sostanzialmente equiordinate, ossia l'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, norma specifica sulla giurisdizione, e l'art. 19 del medesimo decreto, in tema di atti autonomamente impugnabili, aprendo — a ben guardare — la strada ad una concezione del processo tributario quale giudizio di accertamento sulla pretesa, piuttosto che di impugnazione di atti.

Alla luce di tali premesse, la problematica affrontata nella pronuncia in rassegna risulta estremamente complessa, foriera, da tempo, di forti criticità. In tale prospettiva, la decisione offre l'occasione per ripercorrere, sia pure sinteticamente, le tappe normative e giurisprudenziali che hanno condotto ad una graduale ridefinizione dei confini tra le due giurisdizioni, che non esclude tuttora incertezze ed ipotesi di dubbia soluzione. Peraltro, il tema appare di stretta attualità se si considera l'art. 19 della legge delega di riforma del sistema fiscale del 9 agosto 2023, n. 111, che riguarda, generalmente, i «principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario». Più precisamente, l'art. 19, comma 1, lett. c) prevede la specifica attribuzione delle opposizioni esecutive regolate dagli articoli 615 e 617, c.p.c., proprio alle Corti di giustizia tributaria, sia pure per i soli casi in cui si deduca un vizio di notificazione degli atti anteriori al pignoramento, tramite una modifica dell'art. 57, d.p.r. n. 602/1973. Le questioni sollevate dall'ordinanza in commento, quindi, si riverberano sui confini della giurisdizione tributaria in materia di esecuzione forzata, i quali risultano sempre meno stabili, estesi e ristretti a seconda delle contingenze di volta in volta emergenti.

2. Le forme di tutela del contribuente nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018.

L'esecuzione forzata tributaria può essere definita come l'ultima ed eventuale fase della riscossione ⁽³⁾: qualora il contri-

⁽³⁾ Lo studio giuridico della fase di realizzazione coattiva del tributo è un tema che ha sempre diviso la dottrina. Secondo un primo indirizzo, l'esecuzione forzata tributaria costituisce una *species* del *genus* esecuzione forzata, riconoscendole natura sostanzialmente giurisdizionale, come sostenuto dai processualciviltisti, tra i quali si segnala, G. COSTANTINO, *Le espropriazioni forzate speciali. Lineamenti generali*, Milano, 1984, *passim*; G. BONGIORNO, *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1989, 58 ss.; C. ASPRELLA, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Nuove leggi civili commentate*, 1999, 840 ss.; V. CORSARO, *Le esecuzioni espropriative speciali*, Milano, 2003, 168 ss.; M. GIORGETTI, *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, 777 ss.; D. LONGO, *Commento all'art. 50 d.p.r. n. 602/1973*, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, 2023, 1207 ss. Nell'ambito della dottrina tributaristica, v. P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 462 ss.

Diversamente, per la maggior parte della dottrina tributaristica, l'esecuzione forzata tributaria dovrebbe trovar posto nell'ambito dell'esecuzione forzata di tipo amministrativo: cfr. B. COCIVERA, *Manuale della riscossione della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971, 227 ss.; C. GLENDI, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 2240 ss.; S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, 314, 315; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2011, 248 ss.; G. TINELLI, *Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 3 ss.; A. GUIDARA, *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, Torino, 2017, 422 ss.

Non sono mancate posizioni intermedie, tra le quali, si segnalano quella di S. LA CHINA, *L'esecuzione forzata e le disposizioni generali del codice di procedura civile*, Milano, 1970, 60 ss.; E. EMANUELE, *L'esecuzione esattoriale*, Milano, 1981, 45 ss.; nonché, tra i tributaristi, la posizione di G. FALSITTA, *Riscossione delle imposte dirette (voce)*, in *Nov. Dig. It.*, XVI, Milano, 1969, 69 ss., in cui si legge «V'è chi sostiene che l'istituto dell'esecuzione esattoriale si sostanzia in un processo giurisdizionale, sia pure speciale. Questo assunto è in parte esatto. Accogliendo la tesi che distingue, nella compagine unitaria dell'esecuzione forzata, tra fase espropriativa e fase satisfattiva, non par dubbio che nell'esecuzione esattoriale la fase satisfattiva ha natura di processo giurisdizionale. Lo stesso non può dirsi della fase espropriativa; nella quale il procedimento di espropriazione mobiliare è svolto dall'esattore da solo o a mezzo di propri impiegati (ufficiali esattoriali), senza intervento di organi giurisdizionali; e similmente accade nell'espropriazione immobiliare, dove un organo giurisdizionale (il pretore) partecipa, quale preposto all'incanto, solo alla vendita forzata. Nella fase espropriativa, quindi, l'esecuzione esattoriale si atteggia come un procedimento amministrativo di autotutela pubblica svolto dall'esattore in sostituzione dell'ente impositore e non come processo giurisdizionale. Il procedimento si modella, però, sul processo esecutivo ordinario; il che spiega e giustifica l'impiego di schemi e figure dommatiche propri della dottrina del diritto processuale per lo studio del procedimento stesso»; F. ODOARDI, *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012, 16 ss.

buente non provveda al pagamento degli importi iscritti a ruolo oppure affidati in carico all'agente della riscossione a seguito di avviso di accertamento esecutivo, l'agente della riscossione procede ad esecuzione forzata spesso attuata, a fronte di diritti di credito aventi ad oggetto somme di denaro, per espropriazione ⁽⁴⁾. L'avvio dell'espropriazione forzata avviene, dunque, sulla base di un titolo esecutivo stragiudiziale ⁽⁵⁾ rappresentato dal ruolo ⁽⁶⁾ o

⁽⁴⁾ Sul tema, si segnala G. COSTANTINO, *Le espropriazioni forzate speciali. Lineamenti generali*, cit., 18, il quale rileva che: «In sede espropriativa, invece, la situazione sostanziale oggetto di tutela è, sempre e comunque, il diritto ad ottenere il pagamento di una somma di danaro. Non assume rilievo la circostanza che la corrispondente obbligazione sia quella originariamente dedotta nel rapporto, ovvero quella derivata, conseguente all'inadempimento del debitore e consistente nel risarcimento del danno. (...) In sede espropriativa, la pluralità di forme di tutela concorre alla soddisfazione della medesima situazione sostanziale: il diritto di credito di una somma di danaro. Il che rende più complessa di quanto non sia in riferimento alla tutela cognitiva, ordinaria e sommaria, l'individuazione delle ragioni che giustificano la compresenza di più tecniche di tutela processuale».

⁽⁵⁾ Cfr. G. COSTANTINO, *Le espropriazioni forzate*, cit., 37 ss.: «La peculiarità degli strumenti di tutela consiste, per un verso, nell'attribuzione di efficacia di titolo esecutivo ad atti o provvedimenti di formazione stragiudiziale, indipendentemente dalla natura di credito o dalla qualità del soggetto creditore, e per altro verso, nella predisposizione di procedimenti espropriativi, sia pure diversi dal modello ordinario descritto nel terzo libro del codice di rito. (...) La previsione di titoli esecutivi di formazione stragiudiziale o, comunque, la mancata previsione di un preventivo accertamento giurisdizionale del credito, infatti, costituisce una tecnica speciale di tutela cognitiva, che influisce solo incidentalmente sulla struttura del procedimento esecutivo. Solo alle "sentenze" l'art. 474 cod. proc. civ. riconosce senz'altro efficacia di titolo esecutivo; per gli altri atti o provvedimenti, giurisdizionali o no, l'attribuzione di tale efficacia è subordinata alla espressa previsione legislativa. La regola, quindi, può essere intesa nel senso che l'esecuzione deve essere preceduta da (almeno un grado di) un giudizio a cognizione piena ed esauriente, mentre ogni altra ipotesi, pur riconducibile nell'elenco di cui all'art. 474 cod. proc. civ., va compresa tra le eccezioni». Per ulteriori approfondimenti sul tema si rinvia, senza pretese di esaustività, a I. ANDOLINA, *Contributo alla teoria del titolo esecutivo*, Milano, 1982; R. VACCARELLA, *Titolo esecutivo, precetto, opposizioni*, in *Giur. sist. dir. proc. civ.*, Torino, 1983, 1 ss.

⁽⁶⁾ Sulla natura e sugli effetti del ruolo di riscossione si rinvia a G. FALSITTA, voce *Riscossione delle imposte dirette*, in *Nov. Dig. It.*, XVI, 1969, 71; N. D'AMATI, *Valore giuridico dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1963, 232 ss.; A. BERLIRI, *In tema di ruolo esattoriale*, in *Giur. Imp.*, 1965, 650 ss.; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, *passim*; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 289 ss.; E. DE MITA, *L'iscrizione a ruolo nelle imposte sui redditi*, Milano, 1979, *passim*; M. BASILAVECCHIA, *Ruolo d'imposta* (voce), in *Enc. Dir.*, Milano, 1989, 178 ss.; S. LA ROSA, *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Giur. Trec.*, Roma, 2000, *passim*;

dall'avviso di accertamento esecutivo (7).

Ciò premesso, nel corso dello svolgimento dell'espropriazione forzata il debitore e i terzi interessati dalla procedura possono valersi delle opposizioni al fine di far accertare dal giudice vizi di carattere formale o sostanziale che connotino la procedura (8). Tuttavia, in materia di esecuzione forzata tributaria una delle questioni più dibattute concerne proprio le relative forme di tutela (9).

D. LA MEDICA, *Ruolo di riscossione*, in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, 2000; R. RINALDI, voce *Riscossione dei tributi*, in *Diz. Dir. Pubbl.*, 2006, 5349 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, 127 ss.; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 14 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *La riscossione dei tributi*, a cura di A. COMELLI - C. GLENDI, Padova, 2010, 45 ss.; *ibidem*, A. CARINCI, *Caratteri funzionali, profili di disciplina e tendenze evolutive del ruolo di riscossione*, 67 ss.; G. BOLETTI, *Il ruolo della riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, 45 ss.

(7) Come è noto, con la riforma realizzata con il d.l. 78/2010, si è inteso eliminare la tradizionale separazione tra il momento impositivo del prelievo e il momento esattivo, concentrando la riscossione nell'imposizione, attraverso la creazione di un solo provvedimento nel quale unitariamente confluiscono sia l'attività propriamente impositiva, sia quella formativa del titolo esecutivo e del precetto. In argomento, si rinvia A. COMELLI - C. GLENDI, *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010; S. LA ROSA, *Riparto delle competenze e concentrazione di atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 577 ss.; A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento esecutivo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 159 ss.; P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1421 ss.; A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2011, 22 ss.; M. MICCINESI, *L'esecutività dell'accertamento: rilevanza sistematica ed impatto sul sistema*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di V. UCKMAR - C. GLENDI, Padova, 2011, 65 ss.; S. CANNIZZARO, "Concentrazione" della riscossione nell'accertamento: le ricadute sul sistema, in *La riscossione dei tributi. Quaderni della rivista di diritto tributario*, M. BASILAVECCHIA - S. CANNIZZARO - A. CARINCI (a cura di), Milano, 2011, 65 ss.; F. TESAURO, *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. it.*, 2012, 965 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento tributario esecutivo: ambito di applicazione e profili generali*, in *Giur. it.*, 2012, 966 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La riforma della riscossione e la recente disciplina, in Il libro dell'anno del diritto*, Roma, 2012, 557 ss.

(8) Cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 458 ss.

(9) Sul tema si rinvia, senza pretese di esaustività, a G. COSTANTINO, *Le espropriazioni forzate*, cit., D. LA MEDICA, *Espropriazione forzata: II) espropriazione forzata esattoriale*, in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, 1989, 1 ss.; P. PURI, *I confini della giurisdizione tributaria alla riscossione dei tributi*, in *La riscossione dei tributi. Quaderni della rivista di diritto tributario*, cit., 386 ss.; F. ODOARDI, *Esecuzione forzata tributaria*, in *Treccani. it - diritto online*, 2014.

In proposito, con la nota pronuncia n. 114/2018 ⁽¹⁰⁾ la Corte costituzionale ha dichiarato la parziale illegittimità costituzionale dell'art. 57, d.p.r. n. 602/1973, nella parte in cui non ammetteva l'opposizione all'esecuzione anche per motivi diversi da quelli concernenti la pignorabilità dei beni ⁽¹¹⁾. Talché, attualmente, con l'opposizione all'esecuzione il contribuente non può rimettere in discussione l'*an* e il *quantum* di un tributo risultanti da atti impositivi ormai definitivi; potendo, di converso, far valere tutte quelle vicende successive all'intervenuta definitività della pretesa, quali la prescrizione del credito oppure l'intervenuto pagamento del debito successivamente alla definitività del titolo esecutivo.

La pronuncia è stata apprezzata ⁽¹²⁾ nella misura in cui ero-

⁽¹⁰⁾ Pubblicata in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2018, 745 ss., con nota di M. CIRULLI, *Palnodia giurisprudenziale sulle opposizioni all'esecuzione tributaria*, 760 ss.

⁽¹¹⁾ In estrema sintesi, ad avviso della Consulta, la peculiarità della disciplina dei crediti tributari, espressione della rilevanza costituzionale del dovere di concorrere alle spese pubbliche ex art. 53 Cost., che si riflette anche nella specialità della procedura di riscossione coattiva rispetto a quella ordinaria di espropriazione forzata, non può essere riconosciuta fino al punto di ritenere legittima una compressione del diritto del contribuente di contestare il diritto di procedere *in executivis*, al quale rimarrebbe, altrimenti, una tutela meramente risarcitoria "postuma", dopo la chiusura della procedura esecutiva, ai sensi dell'art. 59 del d.p.r. n. 602 del 1973. Peraltro, una tutela di tal specie presenterebbe inevitabili analogie con la postergazione della tutela giudiziale rispetto all'adempimento dell'obbligazione tributaria, secondo il noto criterio del *solve et repete*, dichiarato incostituzionale. Più in generale, conclude la Corte, la possibilità di agire in giudizio avverso atti immediatamente lesivi per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi rappresenta un diritto inviolabile e quindi fondamentale (art. 24 Cost.) che non può essere escluso o limitato a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti della pubblica amministrazione. Cfr. R. ESPOSITO, *La Corte costituzionale interviene sul riparto di giurisdizione tra giudice speciale e giudice ordinario nei giudizi di opposizione all'esecuzione per eventi sopravvenuti rispetto alla formazione del titolo esecutivo*, in *Giur. Cost.*, 2018, 1967 ss.

⁽¹²⁾ *Ex multis*, si rinvia a C. GLENDI, *La Consulta schiude le porte alle opposizioni nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corr. Giur.*, 2018, 1423 ss.; A. M. PERRINO, *Privilegium fisci e ius singolare: primi passi verso il ritorno alla normalità*, in *Foro. it.*, 2018, I, 2247 ss.; D. LONGO, *La Corte costituzionale ridisegna il confine tra ricorso al giudice tributario e opposizione all'esecuzione*, in *Gius. Proc. Civ.*, 2018, 1065 ss.; F. RANDAZZO, *La Consulta ammette entro certi limiti l'opposizione all'esecuzione in materia tributaria. Con l'opposizione all'esecuzione il giudice ordinario potrà arrestare l'espropriazione esattoriale privo di titolo*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2018, 658 ss. In senso maggiormente critico, cfr. A. GUIDARA, *Esecuzione forzata tributaria. Il discutibile ampliamento dell'opposizione all'esecuzione in materia tributaria conseguente all'intervento della Corte costituzionale*, in *Giur. It.*, 2018, 2661 ss.

de la specialità che da sempre caratterizza l'esecuzione forzata "esattoriale" ⁽¹³⁾, colmando un assoluto vuoto di tutela ⁽¹⁴⁾ di cui il legislatore era consapevole ⁽¹⁵⁾. Essa, tuttavia, non risolve la problematica che concerne il riparto di giurisdizione in relazione ad atti non notificati e conosciuti solo successivamente alla richiesta dell'estratto di ruolo. In tali casi, infatti, resta immutata la linea di demarcazione della giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario tracciata, *in primis*, dall'art. 2, d.lgs. n. 546/1992 il quale attribuisce *expressis verbis* al giudice ordinario le controversie concernenti gli atti dell'esecuzione forzata, successivi alla notifica della cartella di pagamento e all'avviso di cui all'art. 50, comma 2, d.p.r. n. 602/1973 ⁽¹⁶⁾; nonché, in ma-

⁽¹³⁾ Cfr. A. CARINCI, *La Consulta rimuove il divieto all'opposizione all'esecuzione: cade una (altra) specialità dell'esecuzione forzata esattoriale*, in *Il Fisco*, 2018, 2642 ss.

⁽¹⁴⁾ Cfr. S. DALLA BONTÀ, *La Corte costituzionale rivede i limiti all'opposizione all'esecuzione nella riscossione tributaria. La felice risposta ad un lungo "assedio"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, 2675 ss.; in argomento sottolinea F. ODOARDI, *Il processo esecutivo tributario*, Roma 2012, 329, che proprio per compensare le significative limitazioni alla tutela del debitore assoggettato ad esecuzione esattoriale il legislatore ha previsto, all'art. 59 del dpr. 602/1973, la possibilità di promuovere azione risarcitoria contro l'agente della riscossione.

⁽¹⁵⁾ In dottrina si erano creati diversi orientamenti: il primo riteneva indispensabile un intervento della Corte costituzionale che sancisse la illegittimità dell'art. 57 per violazione dell'art. 24 Cost. (In tal senso A. SCALA, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, 1299 ss.; nonché E. EMANUELE, *L'esecuzione esattoriale*, Milano, 1981, 56 ss.); diversamente, la dottrina maggioritaria, riteneva più utile procedere ad una interpretazione adeguatrice delle norme e, tra le varie soluzioni, quella più interessante concludeva per l'impugnabilità del pignoramento in Commissione tributaria sempreché il contribuente non fosse decaduto dall'impugnazione di un atto prodromico correttamente notificato. In argomento, cfr. G. PORCARO, *La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1381 ss.; F. RANDAZZO, *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 914 ss.; P. RUSSO - G. FRANSONI, *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati*, in *Il Fisco*, 2004, 1191 ss.; S. LA ROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1178; F. RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, 2745 ss.; G. BOLETTI, *Tutela del contribuente nella fase di esecuzione forzata in caso di omessa o irregolare notifica del titolo esecutivo*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, cit., 475 ss.

⁽¹⁶⁾ Sono pertanto devolute alla cognizione del giudice tributario tutte le controversie relative a tutti i tributi con esclusione soltanto di quelle espressamente indicate dalla legge. Sugli attuali confini della giurisdizione tributaria, anche alla luce della copiosa giurisprudenza in materia, si rinvia a A.F. URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario*.

niera complementare, dall'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, nel quale si ravvisa la struttura impugnatoria del processo tributario che ne circoscrive l'oggetto al contenuto del provvedimento impugnato e ai "vizi propri" dell'atto. Il giudice tributario, infatti, non ha una cognizione diretta dei fatti, non potendo prescindere dalla rappresentazione che ne è stata data dall'atto impugnato (17).

Di tal guisa, la delimitazione dell'oggetto del processo tributario risulta funzionale ad individuare il tipo di tutela giurisdizionale cui si accede. Sicché, come punto di partenza — ai fini della presente indagine — occorre rimarcare l'esclusione di azioni di mero accertamento preventivo dell'obbligazione tributaria proprio sul presupposto della struttura impugnatoria del processo — già disciplinata dal d.p.r. n. 636/1972 — essendo la tutela giurisdizionale condizionata all'emanazione di un atto impositivo la cui mancata impugnazione preclude la contestazione della pretesa espressa nello stesso (18).

Ciò chiarito, con la predetta declaratoria di incostituzionalità, le opposizioni all'esecuzione rientrano a pieno titolo nel novero dei mezzi di tutela spendibili avverso l'esecuzione forzata tribu-

Tra principi del "giusto processo" estensione della giurisdizione tributaria, Bari, 2007, passim; Id., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, 466 ss.; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1059 ss.; G. TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 21 ss.; A. GUIDARA, *Gli "oggetti" del processo tributario*, in *Il Proc.*, 2021, 475 ss.; P. RUSSO - F. COLI - G. MERCURI, *Diritto processuale tributario*, 30 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione*, in *Il Proc.*, 2022, 659 ss.; G. SELICATO, *Oggetto della giurisdizione tributaria*, in *Il Processo tributario alla luce della riforma di cui al d.lgs. n. 130/2022*, a cura di A.F. URICCHIO - N. TREGLIA, Bari, 2023, 19 ss.

(17) G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi di ricorso*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 2016, 384. In argomento, A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 10, specifica che «per quanto riguarda gli effetti o il contenuto della sentenza, il processo davanti alle Commissioni risente della caratteristica struttura del diritto tributario sostanziale nella fase di attuazione del tributo. (...) Il contenzioso sugli atti di accertamento è volto così a definire presupposti di imposta e dunque fattispecie imponibili; il contenzioso sugli atti della riscossione è volto ad accertare obbligazioni tributarie ovvero diritti di credito o di rimborso».

(18) Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Gli indirizzi della Cassazione in materia di atti impugnabili tra norme e principi*, in *Rass. Trib.*, 2022, 309 ss.

taria. Come è noto, con l'art. 615 c.p.c. si contesta il diritto di procedere ad esecuzione forzata: pertanto, l'oggetto dell'opposizione all'esecuzione investe l'*an* dell'esecuzione, poiché mira ad ottenere una pronuncia in cui si dia atto che la specifica azione esecutiva non può o non poteva essere promossa o comunque non può essere proseguita ⁽¹⁹⁾.

Talché, letta in questi termini — e considerato l'orientamento giurisprudenziale che qualifica il processo tributario di impugnazione-merito ⁽²⁰⁾ — risulta concreto il rischio di una duplicazione di giudizi e, in ogni caso, una confusione generalizzata, confermata dalle continue e frequenti pronunce sulla medesima questione delle stesse sezioni unite della suprema Corte ⁽²¹⁾.

3. L'eccezione di prescrizione nell'esecuzione fiscale tra limiti ed 'anticipate' esigenze di tutela.

Il percorso argomentativo dell'ordinanza in esame, dopo aver ricostruito il quadro normativo di riferimento costituito dagli artt. 2 e 19, d.lgs. n. 546/1992, prosegue attribuendo centralità al momento in cui viene invocato l'intervento del giudice quale discrimine in base al quale individuare il giudice competente. Sicché, in linea con i principi di diritto contenuti nell'ordinanza delle Sezioni Unite n. 7822/2020, se il fatto estintivo assume rilevanza prima della notifica del titolo esecutivo viene ribadita la cognizione del giudice tributario; diversamente, se lo stesso evento viene in rilievo dopo la notifica del titolo esecutivo la giurisdizione è riservata al giudice ordinario.

Il nodo da sciogliere riguarda quei fatti successivi ad una invalida o irregolare formazione del titolo esecutivo. In sintesi, i

⁽¹⁹⁾ G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Bari, 2019, 205.

⁽²⁰⁾ Secondo tale concezione l'accesso alla tutela tramite un atto impugnabile non preclude al giudice investito della questione di pronunciarsi sul rapporto giuridico di imposta. Si v. F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 2021, 372.

⁽²¹⁾ Da ultimo, soltanto qualche mese prima della decisione in esame, la sentenza del 18 ottobre 2022, n. 30666 commentata da F.P. SCHIAVONE, *Vizio di notifica dell'intimazione di pagamento ed esecuzione forzata: il discrimine tra giurisdizione tributaria ed ordinaria*, in *taxnews.it*, supplemento online della *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2023.

giudici di legittimità ammettono l'opposizione di cui all'art. 615 c.p.c. anche quando i fatti da far valere si siano verificati in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità del titolo esecutivo, quando la loro rilevanza prescinda dal difetto di notifica del titolo esecutivo; parallelamente, viene precisata la cognizione del giudice tributario per tutti quei fatti che si siano verificati fino al pignoramento in mancanza di notifica la quale, però, si assume rilevante ai fini dell'accertamento dell'evento impeditivo dedotto in giudizio ⁽²²⁾.

Tralasciando in questa sede le diverse e composite opinioni formatesi in dottrina sul tema ⁽²³⁾, occorre traslare il principio testé riassunto al particolare caso affrontato nell'ordinanza che si annota. La questione concerne l'istituto della prescrizione ⁽²⁴⁾: preliminarmente, si rileva come essa comporti l'estinzione di un diritto in conseguenza del mancato esercizio da parte del titolare per il tempo determinato dalla legge. La prescrizione libera, dunque, l'obbligato a fronte di determinati comportamenti: il contribuente, infatti, non deve adempiere all'obbligo oppure deve opporre tempestivamente la prescrizione, qualora il titolare del diritto lo faccia valere giudizialmente oltre il tempo consentito.

Ebbene, secondo la giurisprudenza di legittimità spetta al giu-

⁽²²⁾ Sul tema cfr. S. BUTTUS, *Le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi nel diritto tributario nella recente evoluzione giurisprudenziale*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.* – suppl. online della *Riv. Dir. Trib.* del 6 ottobre 2022; F.P. SCHIAVONE, *Vizio di notifica dell'intimazione di pagamento*, cit.

⁽²³⁾ Per approfondimenti e spunti di riflessione si rinvia alla vasta e diversificata letteratura esistente in argomento. *Ex multis*, cfr. F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. Trib.*, 2016, 1036; F. RUSSO, *Atto di pignoramento e giurisdizione tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, 368 ss.; A. VIGNOLI, *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Milano, 2018; E.F. BALDELLI, *La giurisdizione nelle opposizioni alla procedura di riscossione: questione ancora irrisolta?*, in *Corr. Trib.*, 2021, 803 ss.; S. CANNIZZARO, *Il giudice ordinario ha conquistato spazio nell'esecuzione forzata tributaria*, in *AA.VV.*, *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 293 ss.; A. GIOVANNINI, *Sull'azione processuale e sulla tutela dei beni della vita*, in *Per principi. Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, 2022, 127 ss.

⁽²⁴⁾ Per una ricostruzione dell'istituto della prescrizione in materia tributaria si veda, F. RANDAZZO, *Decadenza e prescrizione nella disciplina dei tributi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 5, 2021, 353 ss.; A. BENIGNI - R. MAGLIO, *Decadenza e prescrizione nel diritto e processo tributario*, Torino, 2022.

dice ordinario la cognizione solo sui fatti successivi alla valida formazione di un titolo esecutivo di cui non sia dal contribuente contestata la notificazione; diversamente, spetta al giudice tributario la cognizione su fatti incidenti sulla pretesa tributaria, ivi compresi i fatti costitutivi, modificativi ed estintivi in senso sostanziale, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, ma anche fino al momento dell'atto propriamente esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici.

In altri termini, viene data la possibilità al giudice tributario di pronunciarsi sull'eccepita prescrizione successiva alla notifica della cartella di pagamento in mancanza di impugnazione di uno degli atti di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, pur essendo preclusa dal nostro ordinamento l'azione di accertamento negativo del debito tributario ⁽²⁵⁾. L'azione, ad avviso della suprema Corte, è tuttavia proposta ai sensi dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, che consente l'impugnazione di un atto impugnabile non notificato unitamente all'atto successivo che di esso dà notizia ⁽²⁶⁾.

⁽²⁵⁾ Sul tema, si segnala la recente sentenza della Corte di giustizia di secondo grado della Puglia, n. 3390 del 27 novembre 2023, in cui in parte motiva si legge: «Comunque, con grandissima cautela andrebbe accolto un vizio “tributario” dell'atto di pignoramento, una volta che esso, che ontologicamente non è e non deve essere un atto recante una pretesa tributaria, si trovi, per nomopoiesi di Cassazione (qui ovviamente seguita), a dover recare i caratteri dell'atto tributario, pena uno sbilanciante slittamento a favore del chiedente, rispetto al necessario bilanciamento delle reciproche situazioni da sottoporre a tutela, per la facilità *extra*-ordinaria con cui sarebbe possibile additare l'inattitudine “tributaria” dell'atto di pignoramento stesso. Donde, il presente giudizio, che di fatto altro non è che un'azione di accertamento negativo (invero estranea al giudizio tributario), quanto a siffatto accertamento, che è invece risultato positivo, termina qui, non prima di aver rammentato l'assorbimento degli altri motivi».

⁽²⁶⁾ Quanto detto è specificato nella citata sent. n. 7822/2020. In senso critico, si v. A. GUIDARA, *Riparto di giurisdizione nelle controversie sugli atti dell'esecuzione forzata. Le diverse percezioni della “zona” di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria*, cit., 507-508, secondo cui «Sennonché, la via scelta per arrivare a tanto, nonostante le declamazioni, non sembra affatto dimostrata. Infatti, al di là del riferimento al comma 3, dell'art. 19 cit., che però non attiene alla giurisdizione (né tanto meno ai confini tra le giurisdizioni), e quindi è errato, il fondamento viene rinvenuto nel solo art. 2, D. Lgs. n. 546/1992, del quale però si dà una lettura parziale e poco convincente in ordine ai

Un simile approdo, che muove da una concezione della giurisdizione tributaria quale giurisdizione esclusiva per ciò che concerne le controversie aventi ad oggetto tributi indipendentemente dalle situazioni soggettive di volta in volta considerate, potrebbe suscitare qualche riserva ⁽²⁷⁾.

D'altra parte, la diversa soluzione individuata da autorevole dottrina, più confacente al dettato normativo e alla struttura impugnatoria del giudizio tributario, prevede una tutela "binaria", seppure dopo l'inizio dell'esecuzione forzata: secondo tale impostazione ⁽²⁸⁾, il contribuente avrebbe la possibilità di impugnare ruolo, cartella o atto impositivo nel maggiore termine di decadenza per lo slittamento in avanti di esso (decorrendo, quanto meno, dalla data in cui ne ha acquisita la conoscenza per il tramite dell'atto di pignoramento) non essendo ammessa, in forza dell'art. 57, lett. b), d.p.r. n. 602/1973, l'opposizione agli atti esecutivi di cui all'art. 617, c.p.c.; in pendenza di tale giudizio, lo stesso contribuente può proporre opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615, c.p.c. dinanzi al giudice ordinario eccependo l'intervenuta prescrizione per difetto della previa notifica del titolo esecutivo e del precetto come disposto dall'art. 479, c.p.c. Sicché, al giudice dell'esecuzione non resta che sospendere il giudizio generato dall'opposizione per pregiudizialità necessaria di cui all'art. 295, c.p.c. che prevede una ipotesi di sospensione giudiziale di carat-

tenuti della giurisdizione ordinaria: si dice in sostanza e in maniera quasi assiomatica che tale articolo impedisce al giudice ordinario di conoscere delle conseguenze sull'atto esecutivo della mancanza dell'atto presupposto; e mancano altre argomentazioni che pure qualche pronuncia ha cercato di addurre per quanto poco persuasivamente. Il che induce a collocare le reali ragioni della affermazione della giurisdizione tributaria in un'avvertita (e consolidata, visto il ripetersi delle pronunce) consapevolezza della maggiore idoneità del giudice tributario a prestare una tutela che per l'appunto ora si dilata (forse anche in ragione dei numeri significativi dei relativi contenziosi, cui probabilmente il giudice ordinario sarebbe meno in grado di far fronte)».

⁽²⁷⁾ Cfr. S. CANNIZZARO, *Alcune osservazioni sui "nuovi" limiti della giurisdizione tributaria in materia di esecuzione forzata alla luce dell'orientamento della Corte costituzionale*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, suppl. online della *Riv. Dir. Trib.*, 1° ottobre 2019.

⁽²⁸⁾ Cfr. P. RUSSO, *Giurisdizione, situazioni giuridiche soggettive e mezzi di tutela in materia tributaria*, in *Aa.Vv., Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 221; P. RUSSO - F. COLI - G. MERCURI, *Diritto processuale*, cit., 57-58.

tere obbligatorio subordinata alla verifica dei presupposti indicati dal legislatore: essa, in estrema sintesi, impone al giudice la sospensione della causa a lui sottoposta, quando la decisione della stessa dipenda dalla definizione di un'altra causa ⁽²⁹⁾.

Una soluzione di questo tipo, involgente l'onere per l'esecutato di promuovere una doppia azione, seppure in apparente contrasto con alcuni principi cardine della nostra carta costituzionale, quali quello di economia processuale e di giusto processo, pare, invero, discendere dal tenore letterale del più volte citato art. 2, oltreché dalla natura del processo tributario quale giudizio di impugnazione di atti, ove ciascun atto è impugnabile solo per vizi propri.

Da ultimo, si segnala, in casi come quello esaminato, un'esigenza di anticipazione di tutela, che a ben guardare si manifesta soprattutto quando il fatto estintivo risulti antecedente al pignoramento, ma il titolo esecutivo non sia più impugnabile dinanzi al giudice tributario. In tale ipotesi occorrerebbe individuare un mezzo preventivo di tutela giurisdizionale che risulterebbe non effettiva ove intervenisse ad esecuzione iniziata. La soluzione prospettata in dottrina avrebbe ad oggetto l'esperibilità di un'azione di accertamento negativo "anticipata" con la quale il soggetto ingiustamente esecutato chiede al giudice ordinario di accertare l'estinzione del debito tributario, con l'effetto di rendere improseguibile l'esecuzione esattoriale e, nelle more, di sospenderla dall'esterno in via cautelare atipica ⁽³⁰⁾ (essendo la sospensione riservata al giudice dell'esecuzione) ⁽³¹⁾.

⁽²⁹⁾ La dottrina è concorde nel ritenere che la connessione di cause presupposta nella norma sia rappresentata dalla pregiudizialità-dipendenza di natura sostanziale: in siffatta situazione, la decisione intervenuta sul rapporto pregiudiziale, una volta passata in giudicato *ex art. 2909 c.c.*, può senz'altro riflettersi sulle parti, ove siano le stesse del rapporto dipendente.

⁽³⁰⁾ In argomento, v. M. CIRULLI, *Rimedi contro l'esecuzione esattoriale ingiusta*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2017, 27 ss.

⁽³¹⁾ In tal senso v. S. BUTTUS, *Le opposizioni all'esecuzione*, cit., 8. Più precisamente, secondo l'A. eventuali esigenze di tutela previa dovrebbero essere soddisfatte ammettendo «un'opposizione all'esecuzione "anticipata" davanti al giudice ordinario, l'unico che possa essere chiamato ad un accertamento negativo della pretesa tributaria già portata

4. Sulla non impugnabilità della cartella di pagamento conosciuta tramite estratto di ruolo alla luce del d.l. n. 146/2021 tra compressione di diritti costituzionalmente rilevanti e gravi inefficienze del sistema nazionale di riscossione: la pronuncia della Consulta n. 190 del 2023.

A complicare il quadro appena descritto interviene il comma 4-*bis* dell'art. 12, d.p.r. n. 602/1973, introdotto dall'art. 3-*bis*, d.l. n. 146/2021, in forza del quale l'estratto di ruolo non costituisce atto impugnabile e, al contempo, non è impugnabile la cartella di pagamento adducendo vizi di notifica⁽³²⁾. Trattasi di una assoluta novità che pone in discussione l'intero assetto tratteggiato, a fronte di un lungo e meditato percorso, dalla suprema Corte. A riguardo, risulta sufficiente in questa sede ricordare la pacifica non impugnabilità dell'estratto di ruolo, a seguito della pronuncia a sezioni unite n. 19704/2015⁽³³⁾, trattandosi di un atto interno all'Amministrazione non idoneo, come tale, a pregiudicare il contribuente. Purtuttavia, la conoscenza acquisita dal contribuente tramite la consultazione dell'estratto di ruolo non poteva considerarsi priva di conseguenze; in tale prospettiva, l'estratto di ruolo assume valore esterno, di documento dimostrativo dell'esistenza certa di altri atti impositivi così da far sorgere un interesse indi-

da provvedimenti definitivi, di cui l'inefficacia sia sopravvenuta».

⁽³²⁾ Si rinvia ai primi commenti della modifica normativa: A. CARINCI, *Note sparse sulla novella che ha introdotto la non impugnabilità dell'estratto di ruolo nonché della cartella di pagamento e del ruolo per vizio di notifica*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, supplemento online alla *Riv. Dir. Trib.*, 12 gennaio 2022; A. MARCHESELLI, *Quel pasticciaccio brutto della c.d. impugnazione degli estratti di ruolo*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, supplemento online alla *Riv. Dir. Trib.*, 5 maggio 2022; L. LOVECCHIO, *Non impugnabilità degli estratti di ruolo: a rischio la tutela del contribuente in caso di cartelle non notificate*, in *Il Fisco*, 2022, 107 ss.

⁽³³⁾ Sul tema si rinvia a F. RASI, *La conoscenza "occasionale" e "legale" dell'"estratto di ruolo" nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, 1012 ss.; M. BRUZZONE, *Le SS.UU. ammettono l'impugnazione di cartella e/o ruolo sulla base dell'estratto di ruolo*, in *Corr. Trib.*, 2015, 4377 ss.; F. CORDA, *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, 168 ss.; F. PAPARELLA, *Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo e gli effetti sull'ammissione al passivo de crediti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, 1 ss.

retto ad impugnare ⁽³⁴⁾, non certo l'estratto ⁽³⁵⁾, bensì la cartella di pagamento o altro atto risultante dall'estratto di ruolo ⁽³⁶⁾. La Corte di Cassazione, dunque, conclude negando l'impugnabilità dell'estratto di ruolo ammettendo quella, in via facoltativa, degli atti conosciuti per il suo tramite.

La modifica legislativa ridisegna l'intera cornice di riferimento prevedendo l'espressa impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a gare di appalto, oppure un blocco di pagamenti di cui all'art. 48-*bis* d.p.r. n. 602/1973 o, da ultimo, per la perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica Amministrazione. In altri termini, viene sancita la non impugnabilità di un atto espressamente previsto dall'art. 19, d.lgs. n. 546/1992 seppure nelle limitate ipotesi in cui venga rilevato un vizio di notifica. Talché, appare evidente ed immediato il rischio di una ingiustificata compressione da parte del legislatore del perimetro di tutele a danno del contribuente.

L'art. 12, comma 4-*bis*, d.p.r. n. 602/1973 assume, inoltre, specifico rilievo ai fini della presente nota. L'espressa non impugnabilità di atti della riscossione invalidamente notificati e cono-

⁽³⁴⁾ Tale concezione si pone in continuità con la giurisprudenza consolidata in materia di c.d. impugnazione facoltativa consentendo, in buona sostanza, l'impugnazione di ogni atto contenente una pretesa sufficientemente determinata e con l'esplicitazione delle ragioni che la fondano. Cfr., in argomento, Cass., 27 febbraio 2020, n. 5334; Cass., 2 novembre 2017, n. 26129; Cass., 18 luglio 2016, n. 14675. In dottrina, tra i tanti, si rinvia a F. PISTOLESI, *L'impugnazione "facoltativa" del diniego di interpello disapplicativo*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 451 ss.; A. KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2016, 865 ss.; L. PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2020, 79 ss.; F. RASI, *L'interesse a ricorrere nel processo tributario*, Milano, 2022, 7 ss.

⁽³⁵⁾ Più nel dettaglio, in relazione all'estratto di ruolo in quanto tale, i giudici di legittimità lo ritengono del tutto inidoneo a recare qualsiasi pretesa impositiva, sicché, si deve «indiscutibilmente» affermare la sua non impugnabilità «per la assoluta mancanza di interesse (ex art. 100 c.p.c.) del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non avendo infatti alcun senso l'eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato» (cfr. Cass., 2 ottobre 2015, n. 19704).

⁽³⁶⁾ Così, A. CARINCI, *Note sparse sulla novella*, op. cit., 3.

sciuti tramite estratto di ruolo riduce sempre più la “zona” che garantiva al contribuente un’anticipazione di tutela introdotta dalla giurisprudenza proprio al fine di trasformare il rigido accesso al giudice tributario in un sistema più elastico ⁽³⁷⁾. In tale contesto, è da considerare la prima pronuncia sul tema delle sezioni unite della suprema Corte, le quali, con sentenza n. 26283 del 6 settembre 2022 ⁽³⁸⁾, condividono l’intervento legislativo giustificandolo anche alla luce delle diverse pronunce della Corte costituzionale sul sistema della riscossione dei tributi ⁽³⁹⁾.

Pur non essendo questa la sede per entrare nel merito della sentenza citata ⁽⁴⁰⁾, si segnalano due ravvicinate rimessioni di legittimità costituzionale del divieto d’impugnazione rese dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli e dal Giudice di pace di Napoli; in particolare, con ordinanza n. 515 del 23 gennaio 2023 ⁽⁴¹⁾, nonché n. 95 del 3 febbraio 2023, i giudici ribadiscono i valori che la suprema Corte apprezzava con l’ammissibilità di impugnare in via facoltativa gli atti, conosciuti attraverso l’estratto di ruolo, di cui si assumeva l’invalida notifica: il buon andamento della pubblica Amministrazione, l’effettività della tutela giurisdizionale che permetteva al contribuente di rimuovere anticipatamente e con successo pregiudizi derivanti da procedure esecutive “viziate”. Le citate ordinanze hanno determinato la sentenza della Corte costituzionale n. 190 del 17 ottobre 2023 ⁽⁴²⁾, con la quale ha dichiarato

⁽³⁷⁾ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Si ridimensiona l’impugnazione facoltativa dell’estratto di ruolo*, in *Corr. Trib.*, 2023, 53 ss.

⁽³⁸⁾ Pubblicata in *Corr. Trib.*, 2023, 58 ss., con nota di M. BASILAVECCHIA, *Si ridimensiona l’impugnazione facoltativa*, cit.

⁽³⁹⁾ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Si ridimensiona l’impugnazione facoltativa*, cit., 53.

⁽⁴⁰⁾ Per ulteriori commenti si rinvia a S. MULEO, *Le impugnazioni pregresse effettuate in relazione agli estratti di ruolo sono inammissibili*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, suppl. online della *Riv. Dir. Trib.*, 8 settembre 2022; D. DEOTTO - L. LOVECCHIO, *Divieto di impugnazione diretta della cartella non notificata applicabile ai ricorsi pendenti al 21 dicembre 2021?*, in *Il Fisco*, 2022, 3839 ss.

⁽⁴¹⁾ Pubblicata in *Il Fisco*, 2023, 1893, con nota di A. GAETA, *Alla Consulta la questione di legittimità del divieto di impugnazione dell’estratto di ruolo*, 1889 ss.

⁽⁴²⁾ Pubblicata in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 1, 2024, con nota di A. KOSTNER, *Necessità di una radicale riforma del sistema nazionale della riscossione*, 9 ss.

inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 4-*bis* del d.p.r. n. 602/1973, come modificato dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 146/2021, in quanto investirebbero le scelte discrezionali del legislatore, risolvendosi così in una richiesta di un inaccettabile intervento additivo della Corte ⁽⁴³⁾. La Consulta rinviene la *ratio* della disposizione censurata proprio nella finalità di ridimensionare quell'orientamento giurisprudenziale — ripercorso in parte nella presente nota — che, estendendo le occasioni di tutela dinanzi al giudice tributario, ha provocato una proliferazione di giudizi e ha, di fatto, introdotto le impugnazioni anticipate affermando la contestabilità di atti, normativamente esclusi, e ritenuti impugnabili solo in via interpretativa ⁽⁴⁴⁾. Invero, pur essendo ben note le preoccupazioni espresse dalla Commissione interministeriale istituita con d.m. del 12 aprile 2021 all'aumento del contenzioso a fronte del 40% di controversie pendenti contro l'agente della riscossione riguardanti proprio gli estratti di ruolo ⁽⁴⁵⁾, si rileva come le stesse potrebbero non risultare sufficienti a giustificare la compressione di un diritto costituzionalmente garantito, quale il diritto di difesa *ex art. 24* della nostra carta costituzionale. La Corte costituzionale, al contempo, invita il Governo a dare efficace attuazione ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione al fine di superare «la grave vulnerabilità e inefficienza, anche con riferimento al sistema delle notifiche, che ancora affligge il sistema italiano della riscossione», che hanno condotto ad una proliferazione eccessiva di giudizi talvolta, ma non sempre, strumentali, a cui il legislatore del 2021 ha inteso porre rimedio.

Sotto tale profilo, però, il legislatore della delega fiscale volge a ben guardare ad un progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per i tributi da affidare

⁽⁴³⁾ Cfr. D. DEOTTO - L. LOVECCHIO, *La Consulta non scioglie la riserva sul divieto di impugnazione della cartella non notificata*, in *Il Fisco*, 43, 2023, 4064 ss.

⁽⁴⁴⁾ Cfr. A. KOSTNER, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, Torino, 2022, 214 ss., nonché, i riferimenti contenuti nella nota n. 34.

⁽⁴⁵⁾ Cfr. 131 ss. della relazione reperibile sul sito del Ministero della Giustizia al seguente link: https://www.giustizia.it/cmsresources/cms/documents/commissione_DELLACANANEA_relazione_finale_30giu21.pdf.

all'agente della riscossione (attraverso la semplificazione del procedimento di cui all'art. 29, comma 1, del d.l. n. 78, conv. in l. n. 122/2010, riguardante i c.d. atti impositivi, nei quali si concentra la funzione accertativa ed esattiva superando così ruolo e cartella di pagamento) nonché, all'attivazione, in via sostitutiva, di un nuovo modello organizzativo del sistema della riscossione mediante il trasferimento, in tutto o in parte, delle funzioni o delle attività attualmente svolte dall'agente della riscossione all'Agenzia delle entrate, in modo da superare l'attuale sistema "dualistico" caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività della riscossione. Ai punti 2) e 3), della lett. a), del comma 1, dell'art. 18 della legge n. 111/2023 si prevede, inoltre, l'introduzione del discarico automatico al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali e di quelle interessate da dilazioni di pagamento e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di azioni fruttuosamente esperibili ⁽⁴⁶⁾.

Tuttavia, occorre rimarcare come, con tali innovazioni, le garanzie di difesa dei contribuenti, cui il diritto alla tutela anticipata è funzionale, risultano trascurate o quanto meno poco valorizzate ⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴⁶⁾ Sul punto, cfr. C. GLENDI, *Riforma fiscale: luci ed ombre sulla revisione del sistema nazionale della riscossione*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 10, 2023, 749 ss.

⁽⁴⁷⁾ Sul delicato, e molto spesso trascurato, rapporto tra esecuzione forzata e diritti del contribuente, si rinvia a G. TINELLI, *Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva*, cit., 22, dove l'A. osserva: «Nell'attuale dimensione della riscossione tributaria, il concessionario è investito di una pubblica funzione, che va al di là del recupero forzoso del credito e finisce per presentare rilevanza esterna, ponendosi in diretto contatto con posizioni soggettive costituzionalmente riconosciute e, come tali, meritevoli di tutela. In particolare, il controllo del corretto bilanciamento tra esigenze della riscossione e rispetto dei diritti dell'esecutato non può rimettersi ad un intervento amministrativo, prevedibilmente condizionato dalle necessità di garantire il gettito, ma deve attribuirsi ad un organo terzo e indipendente dalla cura dei diritti ed interessi coinvolti. Deve, quindi, affermarsi

Ulteriori dubbi proliferano se si considerano i tre casi individuati dalla norma ai fini della contestabilità dell'estratto di ruolo, ossia quando il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio qualificato per la partecipazione a gare di appalto, oppure un blocco di pagamenti di cui all'art. 48-*bis* d.p.r. n. 602/1973 o, da ultimo, per la perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica Amministrazione. Appare evidente come vengano del tutto trascurate le posizioni di qualsiasi persona fisica che, seppure non legata da rapporti con la Pubblica amministrazione, potrebbe comunque essere titolare di un interesse all'esercizio di tale prerogativa. Ma le fattispecie non considerate dal legislatore sono molteplici⁽⁴⁸⁾: da quanto brevemente osservato, pare discendere la violazione del principio di eguaglianza sostanziale e formale di cui all'art. 3 della Costituzione, in ragione della disparità di trattamento riservata a favore dei soggetti che intrattengono rapporti con Pubbliche amministrazioni, nonché, come anticipato, la compressione del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. e, in particolare, di una tutela giurisdizionale effettiva di cui all'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali e di un equo processo come garantito dall'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo⁽⁴⁹⁾.

5. La soluzione fornita dalla legge delega n. 111/2023 in materia di opposizioni esecutive 'fiscali': riflessioni conclusive.

Tirando le fila del discorso, le continue e copiose sentenze di legittimità in ordine ai criteri di riparto della giurisdizione nelle controversie sugli atti dell'esecuzione forzata tributaria testimoniano, in maniera sempre più evidente, un'inerzia da parte del legi-

la centralità di un adeguato sistema di tutela dei diritti dell'esecutato, tale da consentire la verifica del corretto uso dei poteri discrezionali concessi dalla legge per la tutela del credito tributario, senza pregiudicare la dovuta rigidità del sistema».

⁽⁴⁸⁾ Cfr. quanto specificato da A. KOSTNER, *Necessità di una radicale riforma del sistema nazionale della riscossione*, cit., 9 ss.

⁽⁴⁹⁾ Cfr. A. KOSTNER, *Necessità di una radicale riforma del sistema nazionale della riscossione*, cit., 9 ss.

slatore che già nel 2018, a seguito della decisione del giudice delle leggi, avrebbe avuto modo di intervenire con apposite disposizioni.

D'altra parte, l'ultimo intervento legislativo registrato in materia ha ulteriormente ridimensionato le certezze del contribuente: le prime interpretazioni della novella recuperano, infatti, una concezione del processo tributario dalla struttura rigidamente impugnatoria secondo i tassativi dettami dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, considerando assolutamente incompatibili i tentativi di introduzione surrettizia di azioni di accertamento negativo.

In tale contesto, come già segnalato in premessa, si innesta l'art. 19, comma 1, lett. c) della legge delega di riforma del sistema fiscale del 9 agosto 2023, n. 111, che prevede, previa modifica dell'art. 57, d.p.r. n. 602/1973, la proposizione delle opposizioni regolate dagli art. 615 e 617 c.p.c. dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal d.lgs. n. 546/1992, sia pure per i soli casi in cui il ricorrente deduca un vizio di notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'art. 50, comma 2, d.p.r. n. 602/1973 ⁽⁵⁰⁾. La strada intrapresa dal legislatore sembra, dunque, tracciata. Con tale scelta legislativa, viene incontrovertibilmente spostato l'asse delle opposizioni esecutive tributarie dall'alveo del processo esecutivo civile a quello del processo tributario, demandandone la decisione "esclusiva" ai giudici speciali riformati ⁽⁵¹⁾. In tali ipotesi, viene profondamente ridimensionata la tradizionale impostazione teorico-sistematica che include l'esecuzione forzata tributaria fra le cosiddette esecuzioni forzate speciali, ossia, detto in altri termini, tra i procedimenti esecutivi o espropriativi speciali considerati quali sottospecie dell'esecuzione forzata regolata, *in primis*, dal codice civile e, *in secundis*, dal codice di procedura civile ⁽⁵²⁾. Al contrario, pare sempre più attuale un "positivo" re-impianto dell'esecuzione forzata tributaria

⁽⁵⁰⁾ Corte Cost., 31 maggio 2018, n. 114.

⁽⁵¹⁾ Così, C. GLENDI, *Prolegomeni (in frazionati approcci) allo studio storico-sistematico dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 6, 2023, 2065 ss.

⁽⁵²⁾ Tesi tradizionalmente sostenuta dai processualcivislisti, tra i quali si segnalano gli A. citati in nt. 3.

nell'alveo del diritto pubblico, recependo in tal modo l'orientamento giurisprudenziale prevalente di legittimità⁽⁵³⁾.

Quanto deciso dal legislatore delegante pare *prima facie* scontrarsi con la disciplina positiva e l'inquadramento teorico sistematico dell'opposizione all'esecuzione e dell'opposizione agli atti esecutivi di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c.: essi sono difatti inquadabili, in linea generale, quali giudizi ordinari di cognizione⁽⁵⁴⁾ aventi ad oggetto l'*an* del processo esecutivo, nel primo caso, e il *quomodo* dell'esecuzione, nel secondo; non pare, dunque, possibile l'innesto del contenuto di tali disposizioni nell'ambito del processo tributario regolato dal d.lgs. n. 546/1992.

Diversamente, in via sistematica, la soluzione valorizzata dal legislatore potrebbe leggersi come una "eccezionale" equiparazione dell'atto con cui viene disposto il pignoramento, agli atti tributari prodromici illegittimamente posti in essere dall'ente titolare del potere impto-esattivo: pertanto, l'opposizione risulterà ammissibile e andrà proposta dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, estensivamente interpretato. A ben vedere, tale impostazione potrebbe suscitare qualche riserva, giustificabile, secondo autorevole dottrina, solo in considerazione della ben più grave lacuna che essa è diretta a colmare⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵³⁾ Su tutte, Cass., Sez. Un., 14 aprile 2020, n. 7822; Cass., Sez. Un., 5 giugno 2017, n. 13913 (v. nt.2); più di recente, v. Cass., Sez. Un., 20 luglio 2021, n. 20693; Cass., Sez. Un., 28 luglio 2021, n. 21642, nonché, la sentenza che si annota.

⁽⁵⁴⁾ Più nel dettaglio, G. BALENA, nel suo *Istituzioni di diritto processuale civile*, Bari, 2019, 203, in merito al sistema dei rimedi nei confronti dell'esecuzione forzata ingiusta e illegittima specifica che: «Considerato, allora, che il processo esecutivo appare inidoneo, di per sé, ad assicurare congrui spazi al contraddittorio degli interessati, il legislatore prevede che tutte le doglianze del tipo poc'anzi indicato possano (ovvero, a seconda dei casi, debbano) dedursi attraverso una opposizione, che introduce (o, per meglio dire, può introdurre) un vero e proprio giudizio di cognizione, dal quale trae origine, ma eventualmente provvisto anche di una sua autonomia, in particolare quando abbia ad oggetto la (in)esistenza del diritto risultante dal titolo esecutivo. L'opposizione, inoltre, quando proviene dal debitore, tende solitamente ad ottenere, come provvedimento anticipatorio ed immediato, la sospensione del processo esecutivo, al fine di evitare che il compimento dell'esecuzione forzata dia luogo a situazioni giuridicamente o materialmente irreversibili».

⁽⁵⁵⁾ Cfr. P. RUSSO - G. FRANSONI, *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati*, cit., 1184 ss.

Da ultimo, preme rilevare come il decreto attuativo della delega fiscale n. 220 del 30 dicembre 2023, in materia di “*contenzioso tributario*”, non si sia occupato della specifica questione, rinviandone, probabilmente, l’attuazione al futuro decreto legislativo recante la revisione del sistema nazionale della riscossione di cui all’art. 19 della citata legge delega.

6. Postilla.

Nelle more della pubblicazione del presente lavoro, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto legislativo in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione, n. 110 del 29 luglio 2024. Pertanto, di seguito si segnaleranno le novità aventi ad oggetto i temi affrontati nella ricerca.

Occorre in primo luogo richiamare la revisione dell’ambito di operatività del citato art. 12, comma 4-bis, d.p.r. n. 602/1973 in tema di impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento invalidamente notificata. L’attuale versione dell’art. 12, comma 4-bis, d.p.r. n. 602/1973 contempla alle nuove lettere d), e) ed f) le condizioni che permettono l’impugnazione diretta del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata. In particolare, l’impugnazione diretta del ruolo è consentita al fine di escludere che, dall’iscrizione, possa derivare un pregiudizio nell’ambito: delle procedure previste dal Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza (lettera d), delle operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati (lettera e), della cessione dell’azienda, tenuto conto di quanto previsto dall’art. 14, d.lgs. n. 472/1997, il quale disciplina la responsabilità solidale del cessionario per il pagamento dei debiti tributari del cedente (lettera f).

Inoltre, in attuazione dell’art. 18, comma 1 della legge delega n. 111/2023 citato nel par. 4, è stata ridisegnata la procedura di discarico delle quote affidate all’Agenzia delle entrate-Riscossione di cui agli art. 19 e 20 del d.lgs. n. 112/1999 (attualmente abrogati). L’art. 3, d.lgs. n. 110/2024 prevede in via ordinaria il nuovo meccanismo di discarico: in via ordinaria, ai sensi del comma 1, è stabilito il discarico in via automatica dei crediti affidati dal 1°

gennaio 2025 e non riscossi entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di affidamento, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali e di quelle interessate da dilazioni di pagamento (comma 3) e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di azioni fruttuosamente esperibili (comma 2)⁵⁶.

Da ultimo, come prognosticato nelle conclusioni del presente lavoro, il legislatore delegato rinuncia, allo stato, ad occuparsi del tema delle opposizioni ‘fiscali’, non includendolo nel decreto n. 110/2024, entrato in vigore l’8 agosto 2024.

LUCREZIA VALENTINA CARAMIA

ABSTRACT: Le sezioni unite della suprema Corte, chiamate a risolvere la questione, non nuova, del riparto di giurisdizione in ordine alle controversie in tema di esecuzione forzata tributaria, ammettono l’opposizione di cui all’art. 615 c.p.c. anche quando i fatti da far valere si siano verificati in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità del titolo esecutivo, ove la loro rilevanza prescindano dal difetto di notifica dello stesso; parallelamente, viene precisata la cognizione del giudice tributario per tutti quei fatti che si siano verificati fino al pignoramento in mancanza di notifica la quale, però, si assume rilevante ai fini dell’accertamento dell’evento impeditivo dedotto in giudizio. Nella stessa direzione sembrano tendere le scelte del legislatore della delega fiscale di cui alla l. n. 111/2023, rimaste, tuttavia, sino ad ora inattuare.

ABSTRACT: *United Chambers of the Supreme Court, called upon to resolve the question of the division of jurisdiction in relation to disputes on the subject of tax enforcement, admit the opposition referred to in Article 615 of the Code of Civil Procedure also when the facts to be asserted have occurred in a situation of lack, non-existence or nullity of the enforcement title, where their relevance is not dependent on the lack of notification thereof; at the same time, the jurisdiction of the tax court is clarified for all those facts that verified up to the attachment in the absence of notification which,*

⁵⁶ Sul tema si rinvia a S.M. MESSINA, *Di un’assai parziale riforma della riscossione, ritocchi e aggiustamenti nei rapporti tra ente impositore e agente della riscossione (parte prima/parte seconda)*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 17 e 19 settembre 2024.

however, is assumed relevant for the purpose of assessment the impeding event deducted in court. The choices made by the legislator in the tax delegation under Law No. 111/2023 seem to tend in the same direction, although they have so far remained unimplemented.