

**Le nuove frontiere del processo tributario: la
tutela del contribuente nella fase dell'esecuzione
forzata c.d. esattoriale**

E' risaputo l'imbarazzante disagio interpretativo degli operatori del diritto tributario dinanzi alle vistose lacune della tutela del contribuente nella fase dell'esecuzione forzata: l'interprete era messo alle strette dal combinato disposto normativo in base al quale il contribuente non poteva, per un verso, rivolgersi al giudice tributario giacché era di già iniziata l'esecuzione forzata della pretesa erariale (in tal senso, art. 2, D.Lgs. n. 546/92), mentre, per altro verso, la giurisdizione del giudice ordinario era confinata, in tal caso, esclusivamente alla pignorabilità dei beni (art. 57 D.P.R. n. 602/73).

Una zona grigia se non addirittura un buco nero della (già asfittica) tutela del contribuente in materia tributaria.

In tale contesto il contribuente si vedeva costretto - extrema ratio - a opporsi al pignoramento dinanzi al Giudice ordinario proponendo l'istanza di sospensione della vendita (art. 618 c.p.c.) e, al contempo, a impugnare l'atto presupposto dinanzi alle Commissioni (ex art. 19, terzo comma, D.Lgs. n. 546/92) affinché fosse accertata l'inesistenza (o l'inefficacia) del titolo sostanziale (da far valere, successivamente, dinanzi all'A.G.O.).

Tale farraginoso tutela (densa di incognite, peraltro) risulta attualmente razionalizzata dall'intervento delle sezioni unite le quali si sono espresse nei seguenti termini: *“in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o degli altri atti presupposti dal pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, 19 del d.lgs. n. 546 del*

1992, 57 del D.P.R. n. 602 del 1973 e 617 cod. proc. civ. - davanti al giudice tributario” (Cass., sez. un., 21 marzo 2017 depositata 05 giugno 2017, n. 13913). In definitiva una esasperante duplicazione di azioni una volta variamente indirizzate sono attualmente canalizzate presso il giudice tributario.

Alcune estemporanee sottolineature: reputo che la sentenza rappresenti, sul piano sistematico, la proiezione nella fase dell’esecuzione forzata degli originali principi dettati dalla Corte Suprema (creatrice, in materia tributaria, di diritto - c.d. vivente - quanto, se non di più, del pigro legislatore) a cominciare dal riconoscimento della giurisdizione esclusiva (vale a dire l’attribuzione alle Commissioni dell’intera materia tributaria: Cass., sez. un., n. 16776/05); a proseguire con la c.d. interpretazione estensiva degli atti impugnabili; a pervenire, per tal via, all’impugnabilità di qualsiasi atto, comunque confezionato (anche di carattere non provvedimentale,

quindi) che “esprima compiutamente una pretesa erariale” (per l’effetto si annovera, dopo alterne vicissitudini interpretative, l’impugnabilità di meri inviti di pagamento, fatture TIA, avvisi bonari e, persino, missive informali di richiesta di pagamento ICI con allegato un c/c postale). La complessa vicenda esegetica si conclude, per il momento, con l’estensione della tutela all’accertamento dell’inesistenza - ovvero dell’inefficacia - del pregresso titolo sostanziale sul quale si fonda l’esecuzione forzata (come nella fattispecie che ne occupa giacché l’oggetto del giudizio non è l’atto di pignoramento in sé bensì la validità degli atti del procedimento a monte).

Il disegno di fondo (perseguito, però, con notevoli incertezze applicative) mira a garantire al contribuente la confacente tutela ogniqualvolta si verifichi la lesione della propria sfera giuridica (secondo il generale principio dell’interesse ad agire mutuato

dall'art. 100 c.p.c.).

Principio garantista perfettamente in linea, peraltro, con la previsione del “giusto processo” ex art. 111 della Costituzione, segnatamente sul versante dell'effettività della tutela del cittadino - contribuente.

Fugherei, con l'occasione, l'ipotetico dubbio legato alla tempistica della tutela: atteso che la Corte qualifica l'azione in termini di opposizione agli atti esecutivi ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ. si potrebbe rimanere condizionati dalla previsione ivi contenuta della proposizione dell'azione entro il termine perentorio di 20 gg. dalla notifica dell'atto dell'esecuzione forzata.

In realtà l'evocata azione di estrazione processual-civilistica è ascritta alla logica del processo tributario quale occasione di emersione dell'interesse del contribuente all'accertamento giudiziale dell'inesistenza del titolo sostanziale (ordinariamente costituito dalla cartella di pagamento) al fine di

impedire l'esecuzione forzata utilizzando, all'uopo, il meccanismo del terzo comma dell'art. 19 e, dunque, concependo l'azione stessa nello schema dell'impugnazione dell'atto pregresso nell'ordinario termine di 60 gg. di cui all'art. 21 (nondimeno comprenderei il professionista che per sicurezza si rivolga alle Commissioni entro il termine di 20 gg.).

Si prende atto, in definitiva, di una sentenza estremamente utile alle esigenze difensive del contribuente a fronte della pressante azione esecutiva erariale senza, però, trascurare il quadro complessivo, come si intende illustrare in un prossimo intervento, di grave difficoltà dello stesso a far valere i propri diritti in questa delicata fase del rapporto tributario.

Prof. Avv. Salvo Muscarà

Presidente ANTI - Sez. Sicilia Orientale