Mancata notifica della cartella esattoriale: giudice competente in caso di pignoramento

di Maurizio Villani

Pubblicato il 26 Giugno 2017

La Cassazione ha finalmente stabilito la competenza del giudice in merito all'esecuzione forzata per il pignoramento in mancanza della notifica della cartella esattoriale.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 13913 depositata il 5 giugno 2017, ha finalmente stabilito la competenza del giudice tributario in merito all'esecuzione forzata tributaria per il pignoramento in mancanza della notifica della cartella esattoriale.

La principale questione prospettata alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione attiene all'individuazione del giudice ordinario o tributario cui è devoluta la cognizione dell'opposizione proposta avverso un atto di pignoramento effettuato in forza di crediti tributari e basata sulla dedotta mancata o invalida previa notificazione della cartella di pagamento recante la suddetta pretesa creditoria (o comunque di un altro atto che deve precedere l'inizio dell'espropriazione).

Al riguardo, il quadro normativo essenziale di riferimento è costituito:

1. dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che (dopo le modifiche apportate dall'art. 12, c. 2, della legge n. 488 del 2001 e dalla legge n. 203 del 2005, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2005) ha attribuito in generale alle commissioni tributarie, per i giudizi di merito, la giurisdizione in materia tributaria, precisando, nel secondo periodo del comma 1, che "*Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. 20 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica";

2. dall'art. 19 del citato D.P.R. n. 546 del 1992, recante l'elenco degli atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie, suscettibile (secondo la nota e consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione) di ampliamento per interpretazione estensiva (in relazione, ad esempio, ad ogni atto autoritativo contenente una ben individuata pretesa tributaria a carico del contribuente);

3. dall'art. 49, c. 2, del D.P.R. n. 602 del 1973, per il quale il procedimento di espropriazione forzata nell'esecuzione tributaria è regolato «dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione» in quanto non derogate dal capo II del medesimo D.P.R. e con esso compatibili;

4. dall'art. 57 del citato D.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c. (salvo quelle concernenti la pignorabilità dei beni) né quelle regolate dall'art. 617 c.p.c. ove siano relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo;

5. dall'art. 9, c. 2, c.p.c., che attribuisce al tribunale (in via generale e residuale) la competenza esclusiva delle cause in materia di imposte e tasse.

Da queste norme si evince, in ordine al riparto di giurisdizione (sostanzialmente nello stesso senso, ex plurimis, Cass. n. 18505 del 2013), che:

1. 1. le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (art. 2, c. 1, per. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, c. 2, c.p.c.);

   2. le opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c. concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario (art. 9, c. 2, c.p.c.);

   3. le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art. 617 cod. proc. civ., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ordinario (art. 9, c. 2, c.p.c.);

4. le opposizioni di terzo all'esecuzione di cui all'art. 619 cod. proc. civ. si propongono al giudice ordinario (art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, c. 2, c.p.c.).

Rimane, tuttavia, aperto il problema dell'individuazione del giudice davanti al quale proporre l'opposizione agli atti esecutivi ove questa concerna la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo e, in particolare, ove il contribuente, di fronte al primo atto dell'esecuzione forzata tributaria (cioè all'atto di pignoramento), deduca (come nella specie) di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo.

Sussistono in proposito due opposti orientamenti della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite, che, pure, partono dal condivisibile comune presupposto interpretativo secondo cui l'inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi stabilita dall'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973 non va intesa (pena la violazione del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost.) come assoluta esclusione della tutela giudiziale delle situazioni soggettive prese in considerazione da dette opposizioni.

Gli orientamenti divergono, però, sull'individuazione del giudice da adire.

1) In base al primo di essi (espresso, tra le altre pronunce, da Cass., Sezioni Unite, n. 14667 del 2011; Cass., Sezione Quinta, n. 24915 del 2016; spunti nello stesso senso in Cass., Sezioni Unite, n. 15994 e n. 5993 del 2012, anche se in relazione alla diversa fattispecie di una «opposizione ex art. 617 cod. proc. civ., diretta a far valere vizi della cartella di pagamento» emessa per un credito tributario), l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, si risolve nell'impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l'intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria: l'opposizione, pertanto, è ammissibile e va proposta davanti al giudice

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

tributario (ai sensi degli artt. 2, c. 1, per. 2, e 19 estensivamente interpretato del d.lgs. n. 546 del 1992).

2) In base al secondo e più recente orientamento (espresso, tra le altre pronunce, da Cass., Sezioni Unite, n. 21690 del 2016 e n. 8618 del 2015; Cass., Sezione terza, n. 24235 e n. 9246 del 2015), l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973 e degli artt. 617 e 9 c.p.c., perché la giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell'esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione della cartella di pagamento (come, appunto, un atto di pignoramento), restando irrilevante il vizio dedotto e, quindi, anche quando detto vizio sia indicato nella mancata notificazione della cartella di pagamento.

In tale ipotesi, il giudice ordinario dovrà verificare solo se ricorra il denunciato difetto di notifica all'esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità del consequenziale pignoramento basato su crediti tributari.

Il suddetto contrasto giurisprudenziale è stato finalmente risolto con la sopra citata sentenza delle Sezioni Unite, dando prevalenza e continuità al primo (meno recente) orientamento, che si lascia preferire per ragioni letterali e sistematiche.

Sotto l'aspetto letterale, l'art. 2, c. 1, per. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria nella «notificazione della cartella di pagamento» (ovvero, a seconda dei casi, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602 del 1973, dell'avviso cosiddetto "impoesattivo" o dell'intimazione di pagamento): prima di tale notifica la controversia è devoluta al giudice tributario, dopo, al giudice ordinario.

La disposizione richiede, dunque, per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, la notificazione del titolo esecutivo (o degli altri atti costituenti presupposti dell'esecuzione forzata tributaria).

Ne deriva che l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria (come il pignoramento effettuato in base a crediti tributari) che il contribuente assume essere invalido perché non preceduto dalla suddetta notificazione integra una opposizione ai sensi dell'art. 617 c.p.c. nella quale si fa valere una nullità "derivata" dell'atto espropriativo (sulla riconducibilità di siffatta impugnazione all'opposizione di cui all'art. 617 c.p.c., ex plurimis, Cass. n. 252 del 2008) e che è devoluta alla cognizione del giudice

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

tributario, proprio perché si situa (beninteso, secondo la deduzione difensiva del contribuente) prima della notificazione in discorso.

In questa prospettiva, ai fini della giurisdizione, non ha importanza se, in punto di fatto, la cartella (o un altro degli atti equipollenti richiesti dalla legge) sia stata o no effettivamente notificata: il punto attiene al merito e la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione e, quindi, secundum eventum.

Rileva invece, ai fini indicati, il dedotto vizio dell'atto di pignoramento (mancata notificazione della cartella) e non la natura, propria di questo, di primo atto dell'espropriazione forzata (art. 491 c.p.c.).

Va poi osservato, sempre da un punto di vista letterale, che l'orientamento secondo cui è ammissibile davanti al giudice ordinario l'impugnazione del pignoramento incentrata sulla mancata notifica della cartella di pagamento (o dei suddetti atti assimilabili) si scontra con l'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo.

Né appare convincente ripartire la giurisdizione, nell'ipotesi in esame, in base al petitum formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente:

1. giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti);

2. giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento.

Non solo il petitum sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione di continuità nell'iter procedimentale richiesto dall'ordinamento) e non solo una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi, ma nella specie sarebbe problematico individuare in concreto l'atto presupposto dal pignoramento ove l'atto di pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente.

Del resto, l'invalidità della notificazione della cartella o l'omissione della medesima notificazione non integrano, in sé, un vizio della cartella, ove non si accompagnino alla intervenuta decadenza dal potere di procedere alla riscossione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Inoltre, ammettere davanti al giudice ordinario l'impugnazione del pignoramento per omessa notifica della cartella appare comunque in contrasto con il menzionato divieto di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973; divieto che, per la sua collocazione sistematica e per la sua sopra ricordata formulazione, deve ritenersi assoluto (cioè diretto non esclusivamente al giudice tributario).

Sotto l'aspetto sistematico, poi, l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e, pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire, ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ., rientra nell'ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (quale interpretato estensivamente dalla consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione: ex plurimis, Sezioni Unite n. 9570 e n. 3773 del 2014).

Il sopra indicato più recente orientamento interpretativo, nell'attribuire alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia concernente un atto compreso tra quelli di cui al citato art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, risulterebbe disarmonico rispetto al disegno del legislatore di riservare al giudice tributario la cognizione delle controversie relative a tali atti.

Infine, con l'adozione del primo orientamento giurisprudenziale, troverebbe una più agevole sistemazione il disposto dell'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo.

Tale inammissibilità, infatti, può ben essere interpretata nel senso di comportare il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al giudice tributario, facendo valere, come nella specie, l'invalidità del pignoramento per la mancata notificazione della cartella di pagamento.

In tal modo, tutto sembra ricomporsi in armonia con l'originario disegno del legislatore che, nel prevedere nell'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 1973 l'inammissibilità davanti al giudice ordinario di alcune opposizioni in sede di esecuzione forzata, ha evidentemente presupposto che le situazioni soggettive poste a base di esse possano essere preventivamente tutelate soltanto davanti al giudice tributario.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

17 giugno 2017

Maurizio Villani

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D