

IL PROCESSO TRIBUTARIO HA I SUOI TEMPI: FINALMENTE UN PO' DI CHIAREZZA SUI TERMINI PER IMPUGNARE L'ATTO DI PIGNORAMENTO?

(nota a Cass. civ., Sez. V, ord. 10 marzo 2021, n. 6630)

di *Federico Rasi*

Sommario: 1. *Considerazioni introduttive.* – 2. *La vicenda processuale: l'impugnazione* “un anno e tre mesi dopo la notifica dell'atto di pignoramento”. – 3. *I precedenti processuali nell'ambito delle procedure esecutive.* – 4. *I precedenti processuali nell'ambito degli atti facoltativamente impugnabili.* – 5. *Considerazioni conclusive.*

1. *Considerazioni introduttive.*

La Cassazione, con l'ordinanza 10 marzo 2021, n. 6630 (un provvedimento estremamente succinto della Corte come se questa ritenesse la decisione così scontata da non meritare alcuna argomentazione), è tornata sulle conclusioni della ordinanza 14 aprile 2020, n. 7822, fornendo un chiarimento operativo non nuovo, ma ugualmente di rilevante impatto pratico (e, come si vedrà, purtroppo incompleto).

L'ordinanza n. 6630 del 2021 si apre non discostandosi in alcun modo dal – criticato¹ – riparto di giurisdizione inaugurato dall'ordinanza n. 7822 del 2020, con cui le Sezioni Unite hanno affermato (e l'ordinanza più recente testualmente lo ha ribadito) che:

- alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto della procedura esecutiva, adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute,

¹ Sulla quale cfr. M. BASILAVECCHIA, S. BUTTUS, G. FRANSONI, A. GUIDARA, F. ODOARDI, *Esecuzione forzata e riparto di giurisdizione nel pensiero delle Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2020, pag. 821; C. GLENDI, *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza delle SS.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)*, in *Corr. Giur.*, 2020, pag. 944; A. GUIDARA, *Le diverse percezioni della “zona” di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2020, pag. 513; M. CIRULLI, *La tutela del contribuente contro l'esecuzione tributaria secondo la Cassazione*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2020, pag. 699; D. CARMINEO, *In materia di opposizione all'esecuzione esattoriale, il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario è determinato dall'ordine delle domande formulate dall'opponente e non dalla natura dell'atto opposto*, in *Boll. Trib.*, 2020, pag. 975; L. LODI, *Quale giudice per la difesa del contribuente esecutato?*, in *Corr. Trib.*, 2020, pag. 645.

Tale riparto sta, comunque, venendo confermato dalla giurisprudenza. Cfr. Cass., Sez. Un., sent. 23 febbraio 2021, n. 4845.

o fino al momento dell'atto dell'esecuzione forzata, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo. Ciò vale sia che si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, sia che si tratti di fatti inerenti all'esistenza e al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, ovvero sia di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa;

- alla giurisdizione ordinaria spetta, invece, la cognizione delle questioni inerenti alla forma e, dunque, alla legittimità formale dell'atto dell'esecuzione forzata, tanto nell'ipotesi in cui tale atto segua ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, quanto nel caso lo stesso atto segua ad una mancante, inesistente o nulla notificazione degli atti precedenti. Spetta alla giurisdizione dello stesso giudice anche la conoscenza dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria, azionata *in executivis*, successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi all'atto dell'esecuzione forzata che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della notifica di quest'ultima.

Tale assunto è il punto da cui muove l'ordinanza n. 6630 del 2021 per approfondire uno spunto fornito ancora dalla precedente. L'ordinanza n. 7822 del 2020 concludeva la propria disamina affermando che la tutela davanti alla giurisdizione tributaria è e resta “*sempre iscrivibile nel modello di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19*”.

Ciò, come si dirà, risulta determinante per risolvere il caso alla base dell'ordinanza del 2021: essa origina dall'impugnazione da parte di un contribuente di un atto di pignoramento presso terzi, avviato dall'allora incaricato della riscossione, mediante il quale è stato assoggettato a pignoramento lo stipendio dello stesso contribuente al fine di soddisfare un debito tributario originato da cartelle di pagamento non opposte. Si legge nell'ordinanza che tanto la Commissione tributaria provinciale, quanto quella regionale avevano respinto le doglianze del contribuente sul presupposto che l'opposizione al pignoramento “*fosse stata proposta tardivamente, un anno e tre mesi dopo la notifica dell'atto di pignoramento*”.

Oggetto del contendere era la legittimità di tale termine per l'impugnazione.

2. *La vicenda processuale: l'impugnazione “un anno e tre mesi dopo la notifica dell'atto di pignoramento”.*

Sulla base della succinta esposizione in fatto è dato intendere che il contribuente avesse correttamente (stando all'ordinanza n. 7822 del 2020) adito la Commissione tributaria, dal momento che aveva dedotto la mancata notifica della cartella di pagamento innanzi al giudice tributario; sembrerebbe, tuttavia, che lo

avesse fatto procedendo nelle forme dell'opposizione all'esecuzione di cui all'art. 615 cod. proc. civ. e, dunque, con il rispetto dei termini previsti per questa azione.

Come noto, ai sensi della norma da ultimo citata, per l'opposizione all'esecuzione non sono previsti termini, trattandosi di un'opposizione sollevata per ragioni che afferiscono alla sussistenza del titolo o, comunque, alla debenza del credito. In questi casi, la tutela accordata all'eventuale debitore esecutato non incontra limiti temporali, se non quello, implicito, della pronuncia di chiusura del procedimento esecutivo stesso. Si spiegherebbe così perché i giudici dovessero decidere, nel caso concreto sottoposto alla loro attenzione, di un'impugnazione proposta “*un anno e tre mesi*” dopo la notifica dell'atto di pignoramento.

La chiave concettuale per risolvere questa situazione viene rinvenuta, come anticipato, nel passaggio dell'ordinanza n. 7822 del 2020, secondo cui “*quando la tutela concerne un atto esecutivo che si assume viziato per la mancanza o l'invalidità (sia per nullità sia per inesistenza) della notificazione della cartella o dell'intimazione oppure per vizi formali inerenti al loro profilo di contenuto forma, l'azione davanti al giudice tributario non è - lo si dice a precisazione degli insegnamenti di cui a Cass. n. 13913 del 2017 - un'opposizione agli esecutivi secondo il modello di cui all'art. 617 c.p.c., ma un giudizio ai sensi dell'art. 19, comma 3, del citato D.Lgs., del quale si può dire solo che ha una funzione simile a quella del rimedio dell'art. 617. Quando la tutela concerne i fatti inerenti alla pretesa tributaria sostanziale analogamente il profilo del giudizio tributario non assume il carattere di opposizione ai sensi dell'art. 615, ma mantiene quello desumibile dal paradigma dell'art. 19 citato*”.

L'ordinanza n. 6630 del 2021 cita testualmente, benché parzialmente², questo passaggio. Esso si rivela nodale nel ragionamento della Corte in quanto le serve per affermare la natura “tributaria” del giudizio instaurato dal contribuente: nella logica dell'ordinanza n. 7822 del 2020 e in quella n. 6630 del 2021 l'atto di pignoramento costituisce l'occasione per accedere alla giustizia tributaria e per celebrare comunque un processo tributario su una questione di diritto tributario, benché originata da un atto non tributario.

Se il giudizio ha natura tributaria, “*ne consegue che la facoltà di impugnazione deve essere esercitata - secondo regola generale - nel rispetto del termine previsto di 60 giorni ex art. 21 cit.; sicché l'avvenuta conoscenza dell'atto*

² Testualmente la sentenza n. 6630 del 2021 cita solo la parte della sentenza n. 7822 del 2020 in cui rinvia all'art. 617 cod. proc. civ. e non già quella in cui rinvia all'art. 615 cod. proc. civ.. Si ritiene che la Corte abbia semplicemente realizzato un'economia di scrittura. Nel caso di specie si ritiene che inequivocabilmente l'impugnazione fosse un'opposizione all'esecuzione; ove si fosse trattato di un'opposizione agli atti esecutivi di cui all'art. 617 cod. proc. civ. neppure sarebbe stato possibile immaginare un'opposizione nel termine di “*un anno e tre mesi*” dal momento che la norma da ultimo citata stabilisce che le opposizioni agli atti esecutivi si propongono con ricorso “*nel termine perentorio di venti giorni dal primo atto di esecuzione, se riguardano il titolo esecutivo o il precetto*”. Sia per la tipologia di azione proposta, sia per spiegare l'abnorme termine adottato, si deve ritenere che il contribuente abbia agito ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ. nella idea di non dover rispettare alcun termine perentorio.

esplica effetto in ordine non soltanto alla determinazione in capo al contribuente della legittimazione ad impugnare, ma anche al termine di esercizio di tale legittimazione. Tanto più considerato che né la tipologia, non direttamente impositiva, dell'atto impugnato, né le modalità non notificatorie della sua conoscenza da parte del contribuente, sono in grado di mutare - mediante l'ipotetica configurazione, in realtà non prevista dall'ordinamento, di un'azione, sempre proponibile, di accertamento negativo del debito tributario la natura prettamente impugnatoria del processo di cui l'atto viene a costituire l'oggetto precipuo; con conseguente applicabilità delle modalità generali di introduzione del giudizio di impugnazione, a cominciare appunto dal termine decadenziale di proposizione (Cass. 13584/2017)". È questo l'assunto decisivo dell'ordinanza n. 6630 del 2021: l'impugnazione del pignoramento deve avvenire avanti al giudice tributario entro l'ordinario termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto stesso.

Tale passaggio è rilevante, ma non nuovo nella giurisprudenza della Cassazione.

3. I precedenti processuali nell'ambito delle procedure esecutive.

L'ordinanza (della Sezione VI-3) 7 maggio 2019, n. 11900, che originava dal caso di un contribuente che proponeva opposizione avverso un'esecuzione immobiliare intrapresa ai suoi danni dall'agente di riscossione (sollevando, quali motivi di ricorso l'irregolarità delle notificazioni delle cartelle, l'avvenuta prescrizione del diritto, la non debenza di alcune somme richieste e l'irregolarità dell'intera procedura esecutiva) ha risolto la questione in modo analogo.

L'ordinanza in questione è stata, peraltro, una delle prime ad applicare quanto chiarito dalla Corte costituzionale nella nota sentenza n. 114 del 2018³ per risolvere il problema dell'interazione fra i rimedi impugnatori appartenenti alla giurisdizione tributaria e quelli esperibili innanzi al giudice ordinario in funzione di giudice dell'esecuzione. La Cassazione individua, in questa occasione, quale corollario della ricostruzione del sistema di tutela giurisdizionale del contribuente esecutato fornita dalla Consulta, quello della *"inammissibilità delle opposizioni ex art. 615 c.p.c., che abbiano funzione "recuperatoria" di doglianze che potevano - e dovevano - farsi valere innanzi al giudice tributario D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19"*.

Ne deriva che, là dove il contribuente esecutato debba far valere le proprie ragioni ricorrendo innanzi al giudice tributario, egli deve rispettare le regole di questo giudice. Nell'ordinanza n. 11900 del 2019, questo assunto viene ritenuto un principio generale dell'ordinamento tale per cui *"le opposizioni c.d. "recuperatorie", ossia [quelle] con le quali si fa valere una ragione che non è stato possibile dedurre in precedenza a causa dell'omessa conoscenza legale dell'atto*

³ Sia consentito rinviare a G. MELIS, F. RASI, *Giurisdizione e processo esecutivo in materia tributaria: finalmente tutto risolto?*, in *Rivista dell'esecuzione forzata*, 2018, pag. 679.

prodromico, vanno proposte nel rispetto dei termini previsti per l'impugnazione di quell'atto e innanzi al giudice che ne avrebbe avuto la giurisdizione in caso di tempestivo esperimento del rimedio"⁴. Per la Cassazione lo stesso principio va tenuto fermo anche dopo la sentenza n. 114 del 2018, la quale, nel dichiarare costituzionalmente illegittimo l'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973, ha espressamente chiarito che, comunque, non vi è spazio per un'opposizione ex art. 615 cod. proc. civ., laddove è possibile la tutela giurisdizionale innanzi al giudice tributario⁵.

Fatta questa ricostruzione teorica, alla Cassazione, ai fini della soluzione del caso concreto, basta rilevare la circostanza che neppure è stato adito il giudice tributario, sicché la pretesa si deve ritenere definita⁶ (tenendo conto del fatto che il giudice dell'esecuzione aveva assegnato all'opponente un termine perentorio per riassumere il giudizio di merito innanzi al giudice tributario per i crediti di natura tributaria).

4. I precedenti processuali nell'ambito degli atti facoltativamente impugnabili.

Il fatto che il processo tributario abbia "i suoi tempi" è un'affermazione che torna anche in altri precedenti. Lo stesso principio risulta essere stato affermato allorché la Corte ha iniziato a illustrare il regime processuale dell'impugnazione facoltativa di un atto.

La sentenza 30 maggio 2017, n. 13584 ha precisato, nell'ambito dell'impugnazione facoltativa dei c.d. atti atipici, che, ove il contribuente decida di avvalersi della facoltà di impugnarne uno, lo deve fare nel rispetto dell'ordinario termine di sessanta giorni. L'avvenuta conoscenza dell'atto, infatti, per la Corte, ha conseguenze in ordine non soltanto alla determinazione in capo al contribuente della legittimazione ad impugnare, ma anche al termine di esercizio di tale legittimazione.

⁴ Anzi la stessa sentenza ricorda che *"le Sezioni unite hanno già chiarito, in tema di sanzioni amministrative per violazione del codice della strada, che l'opposizione con la quale si deduce che la cartella di pagamento costituisce il primo atto con il quale la parte è venuta a conoscenza della sanzione irrogata (risultando omessa o comunque nulla la notificazione del verbale di accertamento della violazione) deve essere proposta, ai sensi del D.Lgs. n. 150 del 2011, art. 7, entro trenta giorni dalla notificazione della cartella stessa e non nelle forme dell'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c., (Sez. U, Sentenza n. 22080 del 22/09/2017, Rv. 645323 - 01).*

⁵ Concludeva la sentenza affermando il seguente principio di diritto: *"In materia di esecuzione forzata per la riscossione di entrate di natura tributaria, anche dopo la sentenza della Corte Cost. n. 114 del 2018, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, nella parte in cui esclude l'ammissibilità dell'opposizione regolata dall'art. 615 c.p.c., in relazione agli atti della procedura successivi alla notifica della cartella o dell'avviso di pagamento, le opposizioni c.d. "recuperatorie", ossia con le quali l'opponente intenda contestare il diritto dell'ente impositore o dell'agente di riscossione di agire in executivis per ragioni riferibili agli atti prodromici, di cui egli non abbia avuto conoscenza per omessa o viziata notificazione, devono proporsi, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, innanzi al giudice tributario nel termine di rito ivi previsto".*

⁶ Si legge nella sentenza che per la Corte sarebbe stato onere del contribuente *"adire la giustizia tributaria nelle forme di rito, a decorrere dal primo atto esecutivo, per far rilevare in quella sede - e non davanti al giudice dell'esecuzione l'intervenuta estinzione del credito erariale".*

È stato ritenuto, dunque, che, si debba applicare il consueto termine ordinario anche in caso di conoscenza “occasionale” (e non legale) di un atto. Importa “conoscenza” di un atto qualunque evento (quale il deposito dello stesso in sede processuale) che consente al contribuente di individuare puntualmente la pretesa tributaria. Da questo evento decorre l’ordinario termine di impugnazione. Eventi che, invece, restituiscono al contribuente una conoscenza sommaria, schematica della pretesa, non fanno decorrere alcun termine per l’impugnazione⁷.

Se, in caso di impugnazione facoltativa degli atti atipici, opera il principio secondo cui l’impugnazione di un atto deve avvenire rispettando integralmente le norme del d.lgs. n. 546 del 1992⁸, restano da capire gli effetti della violazione di tali termini.

Per questa tipologia di atti, la giurisprudenza⁹ ha precisato che, la loro mancata impugnazione “*non determina alcuna conseguenza sfavorevole*”. Si deve, comprendere il significato di tale affermazione, distinguendo tra effetti processuali e sostanziali dell’impugnazione.

È stato ritenuto operare in questo caso il principio per cui la violazione di regole processuali, come si verifica appunto “*nel caso ... di impugnazione tardiva*”, comporta solo l’inammissibilità del ricorso, ma non la definitività dell’atto impugnato; “*vista la ... (momentanea) inidoneità [dell’atto facoltativamente impugnabile] a produrre effetti di natura provvedimentoale, autoritativa ed esecutiva*”; tale definitività ha effetti “*soltanto nel senso formale della preclusione alla sua ulteriore ed autonoma impugnabilità. Fermo comunque restando come indicato dalla giurisprudenza richiamata il diritto di successiva impugnazione dell’atto impositivo propriamente detto, all’esito della sua notificazione*”. In altri termini, trova applicazione quell’orientamento giurisprudenziale per cui una pronuncia in rito dà luogo soltanto al giudicato formale, con la conseguenza che essa produce un effetto limitato al solo rapporto processuale nel cui ambito è emanata e non è idonea a produrre gli effetti del giudicato in senso sostanziale¹⁰.

In conseguenza di ciò, il contribuente conserva il diritto di contestare successivamente il merito della pretesa, lasciando impregiudicato il rapporto tributario sottostante. Questo rapporto non può più essere messo in discussione ove, invece, sia validamente instaurato il processo avverso l’atto facoltativamente impugnato ed in tale sede si discuta del merito dello stesso. In tale ipotesi il contribuente potrebbe impugnare gli atti successivi solo per vizi propri e non per vizi inerenti all’atto precedente¹¹.

Dal punto di vista processuale, dunque, il processo tardivamente instaurato

⁷ Così Cass. Sez. V, ord. 1° agosto 2019, n. 20735.

⁸ Nello stesso senso anche Cass., Sent. VI-5, ord. 19 ottobre 2017, n. 24638; Cass., Sez. V, sent. 31 ottobre 2018, n. 27799; Cass., Sez. VI-5, ord. 9 settembre 2019, n. 22507; Cass., Sez. V., ord. 17 settembre 2019, n. 23076.

⁹ Cass., 19704/2015; Cass. 1302/2018.

¹⁰ Cass., Sez. V, sent. 21 dicembre 2016, n. 26484.

¹¹ Cass., Sez. V, ord. 13 luglio 2017, n. 17294.

non può celebrarsi, ma, dal punto di vista sostanziale, il contribuente non ha alcuna conseguenza pregiudizievole.

5. Considerazioni conclusive.

Verificato come la conclusione dell'ordinanza n. 6630 del 2021 non sia nuova nella giurisprudenza della Cassazione e come essa esprima un orientamento ormai consolidato, va ancora analizzato un profilo determinante.

Nel caso di specie, avendo il contribuente impugnato il pignoramento “*un anno e tre mesi dopo la [sua] notifica*”, invece che dopo sessanta giorni, la Corte rigetta il ricorso. Ciò posto, si deve capire se tale rigetto abbia efficacia solo processuale (come nel caso degli atti atipici) o anche sostanziale (come nel caso degli atti tipici). In altri termini, occorre capire se il contribuente conservi o meno la possibilità di impugnare, alla prima occasione utile successiva, l'atto non notificato: nell'ottica della giurisprudenza degli atti atipici, questo potrebbe accadere; nella logica tradizionale degli atti tipici non potrebbe accadere.

Il momento successivo che potrebbe legittimare una nuova impugnazione sarebbe l'atto successivo della procedura esecutiva nel frattempo iniziata. Dunque, il contribuente, fino alla chiusura della procedura esecutiva, potrebbe rinviare l'impugnazione dell'atto presupposto tributario ad ogni successivo passaggio della stessa.

La sentenza non è chiara sul punto e nemmeno lo sono i precedenti invocati (anche la menzionata ordinanza n. 11900 del 2019 è ambigua): essi si esprimono sull'esistenza di un termine per adire il giudice tributario, ma non sul fatto che la mancata proposizione del ricorso comporti anche la definitività della pretesa.

Il richiamo all'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, sembrerebbe legittimare questa lettura, ma, come anticipato, ciò non vale in presenza di atti atipici. Coordinando tra loro gli orientamenti giurisprudenziali menzionati si potrebbe ritenere che il contribuente possa presentare ricorso innanzi al giudice tributario nel termine di sessanta giorni decorrenti dalla conoscenza di uno qualunque degli atti della procedura esecutiva, salvo il termine finale della conclusione della stessa.

Questa conclusione farebbe salva l'impostazione processualeciviltistica del rimedio dell'opposizione all'esecuzione di cui all'art. 615 cod. proc. civ. che vede connaturale a tale procedura l'assenza di un termine.

Si eviterebbe, in particolare, una duplice disparità di trattamento in quanto l'opposizione all'esecuzione avrebbe un diverso regime a seconda che:

- 1) fosse l'Amministrazione finanziaria o un privato a procedere. Non ritenendo operante il modello di cui all'art. 615 cod. proc. civ. ove sia la prima a procedere, si accorderebbe all'Agenzia delle entrate un “vantaggio” processuale non irrilevante in quanto il debitore esecutato avrebbe un termine ristretto per contestare l'esistenza di un valido titolo esecutivo;

- 1) il debitore esecutato volesse sollevare i vizi di un atto validamente notificato o di un atto non validamente notificato. Nella prima ipotesi, stando all'ordinanza n. 7822 del 2020, il contribuente dovrebbe adire il giudice ordinario nelle forme dell'opposizione all'esecuzione di cui all'art. 615 cod. proc. civ. e, dunque, nell'assenza di un termine per la proposizione di tale azione (salvo il limite della chiusura del procedimento stesso); nella seconda vi sarebbe, invece, un più ristretto limite temporale.

In tutte le ipotesi prospettate, al contribuente deve, invece, essere accordato il medesimo regime processuale.

In definitiva, il rinvio della questione alla giurisdizione tributaria non deve valere a privare il contribuente di diritti allo stesso accordati dal sistema processuale. Ciò che deve essere tutelata è la posizione del contribuente di “debitore esecutato”, sicché gli devono essere assicurate in ogni occasione le stesse opportunità che il sistema delle procedure esecutive gli riconosce. La natura tributaria della pretesa non può privarlo delle “normali” garanzie processuali di cui gode; a maggior ragione in una fattispecie in cui è l'Agenzia delle entrate a dare luogo, notificando erroneamente l'atto, ad una patologia del sistema. Ritenere tassativo il termine dei sessanta giorni per impugnare l'atto (pur perseguendo l'encomiabile motivo di assicurare definitività alla pretesa) addosserebbe al contribuente gli effetti degli errori dell'Amministrazione.

L'assetto così delineato è in linea con il sistema di impugnazione facoltativa degli atti¹² che intende proprio offrire al contribuente “una freccia in più al suo arco”, senza, però, privarlo di alcuna opportunità. Questo non si ritrova nella stringata sentenza n. 6630 del 2021, che risulta del tutto insoddisfacente; sarebbe forse opportuno che, nelle future occasioni in cui la Corte tornerà sul tema, chiarisca questo punto non di scarso rilievo.

¹² Su tale orientamento criticamente cfr. C. GLENDI, *Atti recettizi, predeterminazione normativa degli atti impugnabili e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in *Dial Trib.*, 2008, 3, pag. 22; F. PISTOLESI, *L'impugnazione “facoltativa” del diniego di interpello “disapplicativo”*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 2, pag. 457; G. M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 11, pag. 957; G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 11, pag. 979; G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 12, pag. 1075; L. FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa – Postilla a G. INGRAO, Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 12, pag. 111.