

SINTESI RELAZIONE
MILANO 28 SETTEMBRE 2019

**IL RIPARTO DI GIURISDIZIONE (TRA GIUDICE TRIBUTARIO E
GIUDICE ORDINARIO) NELL'OPPOSIZIONE ALL'ESECUZIONE
ESATTORIALE**

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

1. Disciplina antecedente

Per le imposte sui redditi il testo originario dell'art. 54 del D.P.R. n. 602 del 1973 prevedeva che le *“opposizioni regolate dagli artt. da 615 a 618 del codice di procedura civile non sono ammesse”* escludendo quindi qualsiasi opposizione del contribuente e consentendo solo quella di terzo ex art. 619 c.p.c..

La sospensione dell'esecuzione esattoriale poteva essere tuttavia richiesta all'Intendente di finanza. Come ricorda la Corte, *“Era quindi riconosciuta al contribuente assoggettato a riscossione esattoriale una tutela amministrativa (il ricorso, appunto, all'Intendente di finanza), alla quale solo successivamente poteva seguire - secondo quanto ritenuto dalla giurisprudenza (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 26 novembre 1993, n. 11717) - una tutela giudiziaria innanzi al giudice amministrativo adito avverso l'eventuale provvedimento sfavorevole dell'intendente di finanza”*.

“In questa situazione la tutela del contribuente era limitata e, di fatto, era prevalentemente successiva alla riscossione stessa dal momento che il medesimo art. 54, al terzo comma, prevedeva che il contribuente, che si fosse ritenuto leso dall'esecuzione esattoriale, poteva agire contro l'esattore dopo il compimento della esecuzione stessa domandando il risarcimento dei danni per aver subito un'esecuzione illegittima”.

Il suddetto quadro normativo era stato ritenuto costituzionalmente compatibile dalla Consulta.

2. La disciplina attuale

Il quadro normativo oggi è assai diverso.

In base all'art. 2 del d.lgs. 546 del 1992 *“restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica”*.

“Viene così tracciata una linea di demarcazione della giurisdizione, posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione”.

L'art. 2 del rito va ricordato con l'art. 57 del D.P.R. 602 del 1973 secondo cui *“Non sono ammesse: a) le opposizioni regolate dall'articolo 615 del codice di procedura civile, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni; b) le opposizioni regolate dall'articolo 617 del codice di procedura civile relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo”*.

3. Il principio ispiratore della sentenza della Consulta n. 114 del 2018

Il principio cardine espresso dal Giudice delle leggi è chiaro: *“La sommatoria della tutela innanzi al giudice tributario e di quella innanzi al giudice (ordinario) dell'esecuzione deve realizzare per il contribuente una garanzia giurisdizionale a tutto tondo: in ogni caso deve esserci una risposta di giustizia perché siano rispettati gli artt. 24 e 113 Cost.”*.

In altri termini: il contribuente deve sempre poter adire il giudice.

4. L'opposizione agli atti esecutivi.

L'opposizione agli atti esecutivi non è ammessa avanti al giudice ordinario (giudice dell'esecuzione) qualora abbia per oggetto la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo.

Ora, però, le questioni relative alla regolarità formale e la notificazione del titolo sono conoscibili – afferma la Consulta - dal giudice tributario.

In effetti, l'avviso di accertamento esecutivo, la cartella di pagamento, ecc., qualora presentino vizi formali, i vizi stessi possono essere denunciati avanti al giudice tributario perché gli atti viziati devono essere impugnati avanti a tale giudice.

Tra i vizi formali ricordiamo il più importante, e cioè il difetto di motivazione; ancora, rientra tra i vizi formali la mancata sottoscrizione dell'avviso di accertamento dal soggetto a ciò legittimato; la mancata indicazione sulla cartella del responsabile del procedimento, ecc..

In tutti questi casi il giudice tributario può sospendere l'esecuzione ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992 quando dall'atto impugnato può derivare al ricorrente un danno grave ed irreparabile.

Alla stessa stregua il giudice tributario è competente a conoscere della mancata notifica del titolo: è infatti frequente nella pratica che si impugni un atto successivo alla cartella lamentando la mancata notifica della cartella stessa.

Anche per questa impugnazione è competente il giudice tributario che può sospendere l'esecuzione ex art. 47 citato.

La mancata notificazione degli atti presupposti è un vizio che si deve dedurre avanti al giudice tributario anche nel caso in cui già iniziata l'esecuzione. Infatti, la Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 5 giugno 2017, n. 13913, afferma che deve essere impugnato avanti al giudice tributario il primo atto della riscossione coattiva (quale l'atto di pignoramento) di cui il contribuente abbia avuto conoscenza, in mancanza di precedenti atti ritualmente notificati. Anche in tale evenienza la tutela del contribuente c'è, ma è attivata con lo strumento processuale di accesso al giudice tributario costituito dal ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In definitiva, anche se il contribuente non può radicare avanti al giudice ordinario l'opposizione agli atti esecutivi aventi a oggetto la regolarità formale del titolo e la sua notificazione, ciò può fare avanti al giudice tributario cui è data la facoltà, ex art. 47 del rito, di sospendere l'esecuzione.

5. L'opposizione all'esecuzione

L'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c. è il rimedio concesso quando viene contestato il diritto dell'agente della riscossione a procedere ad esecuzione forzata.

Come si è visto supra, l'art. 57 D.P.R. 602 del 1973 ammette – avanti al giudice ordinario - solo le opposizioni che attengono alla pignorabilità dei beni, ma esclude tutte le altre.

L'art. 57 citato, da una parte esclude l'ammissibilità dell'opposizione all'esecuzione per il solo fatto che il contribuente opponente formuli un petitum con cui contesta il diritto dell'amministrazione finanziaria o dell'agente della riscossione di procedere ad esecuzione forzata (come sarebbe invece possibile secondo il canone ordinario dell'opposizione ex art. 615 cod. proc. civ.); in questa parte, tuttavia, l'art. 57 va raccordato con l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che demanda alla giurisdizione del giudice tributario le contestazioni del titolo (normalmente, la cartella di pagamento) su cui si fonda la riscossione esattoriale.

La Consulta ha però osservato – aderendo alla tesi del giudice a quo – che l'art. 57 citato, *“esprime anche un'altra norma: l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. è inammissibile non solo nell'ipotesi in cui la tutela invocata dal contribuente, che contesti il diritto di procedere a riscossione esattoriale, ricada nella giurisdizione del giudice tributario e la tutela stessa sia attivabile con il ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma anche allorché la giurisdizione del giudice tributario non sia invece affatto configurabile e non venga in rilievo perché si è a valle dell'area di quest'ultima. Il dato letterale della disposizione censurata non*

consente di ritenere che l'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione sia sancita solo nella prima ipotesi e non anche nell'altra".

Ora, è possibile ipotizzare diverse evenienze che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, in cui la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva (e non già la mera regolarità formale della procedura), come nell'ipotesi dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l'eliminazione del contenzioso tributario, quale, ad esempio, la cosiddetta "rottamazione" delle cartelle di pagamento ex art. 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, in legge 1° dicembre 2016, n. 225.

Ma altre possono essere le evenienze che possono paralizzare l'esecuzione esattoriale. Ad es., nelle more tra la notifica della cartella e l'atto esecutivo è intervenuta una sentenza favorevole al contribuente oppure un provvedimento di sgravio, ovvero, dall'ultimo atto notificato, è decorso il tempo necessario a prescrivere.

La Consulta, in proposito, afferma che *"In tutte queste ipotesi in cui sussiste la giurisdizione del giudice ordinario - perché la controversia si colloca a valle della giurisdizione del giudice tributario ex art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 - e l'azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione deve qualificarsi come opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ., essendo contestato il diritto di procedere a riscossione coattiva, c'è una carenza di tutela giurisdizionale perché il censurato art. 57 non ammette siffatta opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione e non sarebbe possibile il ricorso al giudice tributario perché, in tesi, carente di giurisdizione"*.

E ancora che *"La pur marcata peculiarità dei crediti tributari, che può sì giovare di una disciplina di favore per l'amministrazione fiscale, come ritenuto da questa Corte (da ultimo, sentenza n. 90 del 2018), e che è a fondamento della*

speciale procedura di riscossione coattiva tributaria rispetto a quella ordinaria di espropriazione forzata, non è però tale da giustificare che, nelle ipotesi in cui il contribuente contesti il diritto di procedere a riscossione coattiva e sussista la giurisdizione del giudice ordinario, non vi sia una risposta di giustizia se non dopo la chiusura della procedura di riscossione ed in termini meramente risarcitori”

In conclusione, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a), citato *“limitatamente alla parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ.”.*

6. Presente e futuribile.

In questo quadro, la tutela giurisdizionale del contribuente avverso gli atti della riscossione tributaria è piena.

Va però detto che la frammentazione della tutela tra il giudice tributario e il giudice ordinario genera negli operatori notevoli difficoltà perché non è semplice districarsi tra un'ipotesi e un'altra.

Concludendo, sarebbe auspicabile un intervento legislativo che attribuisca tutte le opposizioni all'esecuzione esattoriale al giudice naturale, e cioè al giudice tributario.

Angelo Martinelli