

Le opposizioni ed i limiti nelle esecuzioni fiscali

di Francesco Odoardi

(Relazione del 19 novembre 2018)

SOMMARIO:

1. Considerazioni introduttive in merito al tema oggetto del presente intervento: i confini della giurisdizione in materia di opposizioni fiscali

Una tra le questioni più annose e maggiormente dibattute in materia di esecuzioni fiscali concerne le forme di tutela¹.

Infatti, per ciò che riguarda l'esecuzione forzata vi è un **limite materiale alla giurisdizione tributaria** contenuto nell'art. 2, co.1, d.lgs. 31.12.1992, n. 546, nella parte in cui dispone che *«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»*.².

La sottrazione di tali controversie alla giurisdizione tributaria farebbe pensare alla loro attribuzione al giudice ordinario (ex art. 9 c.p.c.³); tuttavia, l'art. 57, d.P.R. n. 602/73 limita fortemente la proponibilità delle opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi in materia tributaria, escludendo le prime pressoché totalmente (fatta eccezione per quelle relative alla pignorabilità dei beni), precludendo le opposizioni agli atti aventi ad oggetto la omessa notifica del titolo esecutivo e dell'atto di precetto.

¹ Si cfr. Puri, P., *I confini della giurisdizione tributaria nella riscossione dei tributi*, in Basilavecchia, M.–Cannizzaro, S.–Carinci, A., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 386; La Medica, D., *Espropriazione forzata: II*, *Espropriazione forzata esattoriale*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, 1

² Tale disposizione, combinata con il successivo art. 19, indicante gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, ha determinato non pochi problemi interpretativi nella individuazione del giudice munito di giurisdizione in materia di atti successivi alla cartella e all'intimazione di pagamento, pur non appartenenti propriamente all'esecuzione forzata nel senso tradizionalmente inteso (si v. ad esempio quanto è accaduto in materia di fermo ed ipoteca; cfr. infra in cale alla presente nt.). In base ad una consolidata giurisprudenza, l'elenco dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992 è sì tassativo, ma va letto non in base al mero *nomen* del singolo atto indicato, bensì in base alla funzione (ragione per cui sono ritenuti impugnabili, in alcuni casi, gli "avvisi bonari", Cass., 18.5.2011, n. 10987; Cass., 11.5.2012, n. 7344; Cass., 5.10.2012, n. 17010; Cass., 28.11.2014, n. 25297; Cass., 17.7.2015, n. 15029; Cass., 8.9.2015, n. 15957; Cass., 19.2.2016, n. 3315, le risposte agli interpelli, Cass., 5.10.2012, n. 17010, il diniego di autotutela, Cass., S.U., 10.8.2005, n. 16776 e, più di recente, Cass., 23.8.2017, n. 20314; Cass., 28.3.2018, n. 7616; Cass., 26.1.2018, n.1965, una cartella conosciuta solo al momento della richiesta dell'estratto dei ruoli all'agente della riscossione, Cass., S.U., 2.10.2015, n. 19704. Appare interessante, ai fini dell'indagine, evidenziare la relazione tra la norma in questione e l'interesse ad agire nel processo tributario (come evidenziato da autorevole dottrina: Russo, P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1967, 464; si cfr. Cass., 6.7.2010, n. 15946. Si veda anche Porcaro, G., *La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 1381). Quanto alla accennata questione relativa al fermo ed all'ipoteca si vedano, tra le tante, Cass., 659/2009; Cass., S.U., 11.5.2009, n. 10672; Cass., S.U., 5.8.2010, n. 18208; la problematica è stata, poi, risolta sul piano legislativo con l'introduzione di tali atti tra quelli impugnabili in Commissione tributaria, ad opera dell'art. 35, co.26 *quinquies*, d.l., 4.7.2006, n. 223.

³ Sempreché si ritenga che la situazione giuridica soggettiva tutelata appartenga al novero dei diritti soggettivi e non a quello degli interessi legittimi, conclusione da sempre avallata pacificamente dalla Suprema Corte. La soluzione di tale problematica passa per un'altra annosa questione dibattuta in materia di esecuzione forzata tributaria concernente la sua natura amministrativa o giurisdizionale. A tale riguardo, per motivi di sintesi, si rinvia a Odoardi, F., *Il processo esecutivo tributario*, cit., in part. 82 e ss. e alla dottrina ivi citata.

Il combinato disposto delle due disposizioni citate (art. 2 ed art. 57) può, dunque, determinare potenziali situazioni in cui tanto il giudice tributario, quanto il giudice ordinario risultano privi di giurisdizione (con conseguente vuoto assoluto di tutela per il contribuente)⁴. Detto in altre parole, a stretto rigore letterale, si possono verificare casi in cui un pignoramento non sia impugnabile né in commissione tributaria, stante il limite sancito dall'art. 2 (e art. 19) d.lgs. n. 546/1992, né davanti al giudice ordinario, in ragione del disposto dell'art. 57, d.P.R. n. 602/1973.

Ora, mentre per un lungo periodo di tempo l'assetto delle tutele giurisdizionali è stato mantenuto all'interno dei confini della Costituzione attraverso un ingente sforzo interpretativo, da ultimo è intervenuta la **Corte costituzionale** che, con la **sentenza n. 114 del 31 maggio 2018**, ha risolto il problema in maniera più netta, dichiarando illegittimo l'art. 57 nella parte in cui «*non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile*»⁵.

Con il presente scritto si intendono, dunque, esaminare i nuovi limiti delle opposizioni fiscali successivamente all'intervento della Consulta. Conseguentemente, come è anche dimostrato dalla complementarietà del dispositivo della sentenza della Consulta con l'ultimo periodo del primo comma dell'art. 2 d.lgs. n. 546/1992, il tema oggetto della presente relazione concerne il confine ultimo della giurisdizione tributaria, rappresentato appunto dalle controversie in materia di esecuzione forzata tributaria.

2. Individuazione del concetto di “controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria”

Le esecuzioni fiscali consistono in procedure speciali e “privilegiate”, quasi sempre “espropriative”, finalizzate ad ottenere l'adempimento del contribuente o, in ultima analisi, a sostituirvisi⁶.

⁴ Si pensi al contribuente che ha provveduto a pagare dopo la notifica della intimazione e che, per errore, riceva un pignoramento; oppure al caso di un contribuente che ottiene un'autotutela su un'iscrizione a ruolo (come anche una sentenza favorevole) e, nelle more della comunicazione dello sgravio da parte dell'agente della riscossione, riceva un pignoramento; oppure al caso del pignoramento non preceduto dalla notifica del titolo esecutivo (casi che, purtroppo, ancora oggi, si verificano spesso nella prassi).

⁵ V. C. cost., 31.5.2018, n. 114. Si vedano, tra i primi commenti, oltre alle note di Raggi, N., *La Consulta “rottama” i limiti alle opposizioni contro l'Esattore*, in *Corr. trib.*, 2018, 31, 2429 e di Randazzo, F., *La Consulta ammette entro certi limiti l'opposizione all'esecuzione in materia tributaria*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2018, 8-9, 658, anche: Scalinci, C., *Dal divieto di opporsi all'esecuzione tributaria “a valle” della cartella di pagamento emerge un incostituzionale vuoto di tutela*, in *Riv. dir. trib. online*; Carinci, A., *La consulta rimuove il divieto all'opposizione all'esecuzione: cade una (altra) specialità dell'esecuzione esattoriale*, in *Il Fisco*, 2018, 2642; Leda, R.C., *Riscossione esattoriale: la Consulta censura le inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione*, in *Diritto & Giustizia*, 2018, 97, 5; Messina, G., *Corte costituzionale: ammissibile l'opposizione all'esecuzione per crediti di natura tributaria*, in *Ilprocessocivile.it*, 28.6.2018.

⁶ Una tra le particolarità più significative delle esecuzioni fiscali risiede nel fatto che, pur avendo ad oggetto esclusivamente una somma di denaro, l'esecuzione forzata può avvenire, in taluni casi, anche attraverso procedure non espropriative. Le procedure di esecuzione forzata regolate nel Libro III del codice di procedura civile e, in generale, dai principi del codice civile (artt. 2910 ss. c.c.) presentano, sin dall'atto prodromico a quello introduttivo (ossia il precetto ex art. 480 c.p.c.), un indubbio carattere coercitivo, nel senso che mirano, comunque, a favorire l'adempimento del debitore prima del compimento della procedura; tuttavia, in caso di prolungato inadempimento, esse terminano con un effetto espropriativo: ossia, il creditore, attraverso gli strumenti riconosciutigli dall'ordinamento, sostituisce l'adempimento del debitore con un atto che, mediato dal potere giurisdizionale, gli consente, in ultima analisi, l'assegnazione di somme originariamente riferibili al debitore (generalmente somme ricavate da crediti o dalla vendita di beni del debitore). Nell'esecuzione forzata tributaria, invece, l'attuazione del tributo avviene, in prima analisi (come confermato anche dalla prassi dell'agente della riscossione), attraverso atti meramente coercitivi privi di una efficacia

In passato esse venivano definite, solitamente, con il termine “esecuzione esattoriale” ovvero “esecuzione mediante ruolo” anche per distinguerle dall’esecuzione speciale tributaria fondata sull’ingiunzione fiscale (parzialmente ancora operante nel settore dei tributi locali), disciplinata dal r.d. 14.4.1910, n. 639⁷. L’esecuzione forzata tributaria trova, infatti, le sue origini nelle procedure speciali vigenti negli Stati preunitari, generalmente eseguite dagli “esattori”, poi recepite, all’atto dell’unificazione del Regno, nella Legge Sella (l. 20.4.1871, n. 192), rispetto alla quale la disciplina vigente contenuta nel Titolo II del d.P.R. 29.9.1973, n. 602, presenta alcune similitudini⁸.

Le modifiche normative intervenute nel corso degli anni suggeriscono, tuttavia, di abbandonare le definizioni di esecuzione esattoriale o di esecuzione mediante ruolo: infatti, non sarebbe propriamente corretto riferirsi ad essa con il termine di esecuzione esattoriale, poiché la figura dell’esattore è scomparsa a partire dal 1988 ed è stata dapprima sostituita dai concessionari del servizio della riscossione e, a partire dal 2005, dall’agente della riscossione le cui funzioni sono attualmente attribuite all’Agenzia delle Entrate Riscossione. Né pare ormai corretto utilizzare il termine di esecuzione in base al ruolo, visto che la medesima procedura esecutiva di cui al citato d.P.R. n. 602/1973 può essere iniziata per dare attuazione ad altri titoli esecutivi, quali gli avvisi di accertamento “esecutivi” o la stessa ingiunzione fiscale (si veda a tale ultimo proposito, ad esempio, l’art. 7, co.2, lett. *gg quater*) d.l. 13.5.2011, n. 70). Proprio per tale ragione è, probabilmente, più corretto l’utilizzo del termine “esecuzione forzata tributaria” oppure “esecuzioni fiscali” per identificare le procedure finalizzate a dare attuazione ai titoli tributari⁹.

Come nelle esecuzioni espropriative ordinarie, anche nelle esecuzioni fiscali, si possono distinguere gli “**atti prodromici**” dagli “**atti della espropriazione**” in senso stretto. Sotto questo profilo, però, l’esecuzione forzata tributaria presenta una particolarità consistente nell’esistenza di **atti** (quasi sempre eventuali ed) “**intermedi**” che, preceduti da quelli prodromici, non necessariamente sono seguiti dal pignoramento.

Gli atti prodromici sono costituiti dal titolo esecutivo (consistente in un’iscrizione a ruolo, nell’accertamento esecutivo o nell’ingiunzione fiscale) e dal precetto (rappresentato dalla cartella di pagamento oppure dallo stesso accertamento esecutivo e dall’ingiunzione fiscale che contengono altresì l’intimazione ad adempiere l’obbligo risultante dal titolo esecutivo pena l’esecuzione forzata). Anche nell’esecuzione forzata tributaria è prevista la possibilità di rinnovare il precetto che, nella specie, ha efficacia dal sessantunesimo giorno dalla notifica e per l’intero anno successivo, attraverso l’intimazione di pagamento di cui all’art. 50 del d.p.r. n. 602/73 con un’efficacia dal sesto giorno dalla notifica e fino al sesto mese.

Tra gli atti intermedi, hanno una cospicua rilevanza il fermo dei veicoli e l’ipoteca legale. Questi atti, secondo la giurisprudenza, hanno una natura cautelare perché sono finalizzati ad

espropriativa (fermo amministrativo, ipoteca, pignoramento presso terzi esattoriale), non mancando, però, altri atti dotati di tale carattere (pignoramento mobiliare ed immobiliare; un discorso più complesso andrebbe fatto, poi, in relazione ad altri strumenti che stanno assumendo, più di recente, un carattere espropriativo “di fatto”, pur non appartenendo al novero degli atti dell’esecuzione forzata; penso alla particolare procedura derivante dal combinato disposto degli artt. 48 *bis* e 72 *bis*, d.P.R. n. 602/1973 ed al relativo d.m., 18.1.2008, n. 40). Infine, come accennato nel testo, l’esecuzione fiscale appartiene ai cc.dd. “*privilegia fisci*” perché caratterizzata da forme semplificate rispetto alla procedura ordinaria e, nelle procedure espropriative, dalla presenza di un giudice dell’esecuzione solo al compimento dell’ultimo atto di assegnazione, salvo particolari interventi anticipati richiesti dalle parti. Sul punto, per un approfondimento della tematica generale, si rinvia alle fonti citate in Odoardi, F., *Esecuzione forzata tributaria*, in *Treccani.it–Diritto on line*, 2014.

⁷ La Medica, D., *Espropriazione forzata: II) Espropriazione forzata esattoriale*, op. cit., 1.

⁸ Per un approfondimento circa l’evoluzione storica si vedano Uckmar, V., *Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria*, in Tosi, L., a cura di, *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Milano, 1996, 28; Odoardi, F., *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012, 21 ss.

⁹ Potrebbe essere dubbia l’operatività dell’art. 57 d.P.R. n. 602/1973 alle esecuzioni fondate sull’ingiunzione fiscale, quantomeno per una questione attinente la portata letterale del rinvio operato dall’art. 7, lett. *gg quater*), d.l. n. 70/2011; *contra*, Cass. S.U., 23.10.2017, n. 24965.

impedire la “sottrazione” del bene prima che si compia l’espropriazione. A ben vedere, tuttavia, la natura cautelare non sembra essere quella prevalente o quanto meno l’unica, per una serie di ragioni: intanto, lo stesso effetto “cautelare” (indisponibilità/inopponibilità) si potrebbe raggiungere attraverso il pignoramento del bene che (salvo quanto si dirà poco oltre) può essere notificato nello stesso termine previsto per questi due atti “intermedi”¹⁰; fa eccezione a tale assunto il caso dell’abitazione principale che può formare oggetto di iscrizione di ipoteca, ma non dell’atto di pignoramento, come è pure previsto per le esecuzioni tributarie con un valore compreso tra i 20.000 euro ed i 200.000 euro: ma è proprio tale eccezione a confermare che il fermo e l’ipoteca non hanno una funzione cautelare in senso tecnico, dato che nei due casi suddetti, non vi sarà mai un’espropriazione.

Appartiene, a mio avviso, agli atti “intermedi” (in quanto privo di efficacia espropriativa) anche il pignoramento presso terzi esattoriale. Disciplinato agli artt. 72 e 72-bis del d.p.r. n. 602/73, è privo dell’idoneità a sostituirsi al debitore in assenza di una collaborazione del terzo pignorato. Ora, mentre nella procedura ordinaria, il terzo pignorato, se effettivamente *debitor debitoris*, è obbligato a corrispondere le somme al creditore pignorante (obbligo derivante da un decreto di assegnazione del G.E.) nelle norme speciali citate si legge che “*Nel caso di inottemperanza all’ordine di pagamento si procede, previa citazione del terzo intimato e del debitore, secondo le norme del codice di procedura civile.*” Pertanto, dal momento che in caso di inottemperanza il creditore è costretto ad avviare una procedura concretamente espropriativa (ossia quella prevista dagli artt. 543 c.p.c. e s.s.), va da sé che la procedura speciale sia priva di tale caratteristica.

Analoga conclusione si dovrebbe raggiungere per la procedura disciplinata dall’art. 48-bis del d.p.r. n. 602/73, concernente il “blocco” dei pagamenti da parte delle P.A. nei confronti di creditori delle medesime che abbiano carichi iscritti a ruolo per importo superiore a 5000 euro. Tale conclusione sembra avallata dal fatto che la procedura termina con la notifica di un pignoramento ex art. 72-bis cit. nei confronti della P.A. in qualità di terzo pignorato. Va tuttavia rilevato che, nel caso in questione, l’ipotesi che la P.A. non ottemperi è, di fatto, inverosimile.

Questi atti “intermedi” appartengono al novero di quelli di “autotutela esecutiva” in senso proprio, perché autoimponendosi hanno il principale scopo di indurre il contribuente al pagamento, sotto la coercizione rappresentata dalle conseguenze pregiudizievoli che essi determinano o che potrebbero determinare in futuro in caso di prolungato inadempimento (ad es. divieto di circolare, la confisca del veicolo, la non compensabilità mediante F24, etc.), pur non essendo, di per sé, per nulla idonei ad ottenere l’estinzione dell’obbligazione tributaria oggetto del titolo esecutivo, in assenza della collaborazione del debitore o del terzo.

Infine, vi sono gli atti propriamente espropriativi rappresentati dal pignoramento mobiliare ed immobiliare¹¹.

3. *Cenni in merito alle norme regolatrici del riparto di giurisdizione sulle controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria*

Quanto alla giurisdizione in materia di esecuzione forzata tributaria, il legislatore ha ritenuto, in linea generale, di attribuire alle **Commissioni Tributarie le controversie riguardanti i soli atti prodromici all’esecuzione fiscale.**

¹⁰ Ossia dal sessantunesimo giorno dalla notifica del “precetto” in assenza del pagamento. Anche in ambito civilistico un atto cautelare quale il sequestro conservativo, successivamente all’ottenimento del titolo esecutivo, si trasforma in pignoramento, a riprova del fatto che, dopo la notifica del precetto, non ha senso ritenere sussistere un’esigenza cautelare diversa da quella già assicurata dal pignoramento.

¹¹ Odoardi, F., *Esecuzione forzata tributaria*, cit., in part. paragrafo 3.3.

Poiché, tuttavia, l'attribuzione della giurisdizione al giudice speciale è frutto del combinato disposto dell'art. 2 e dell'art. 19 del d.lgs. 546/92, merita di essere evidenziato come questa seconda disposizione abbia parzialmente derogato il principio generale sancito dalla prima, includendo nella giurisdizione delle commissioni tributarie anche le controversie aventi ad oggetto il fermo e l'ipoteca le cui controversie, conseguentemente, insieme agli atti "prodromici" appartengono alla giurisdizione del giudice tributario.

La attribuzione alla giurisdizione tributaria delle controversie aventi ad oggetto gli atti prodromici nonché, più di recente, al fermo ed all'ipoteca, è assolutamente ragionevole tenuto conto del fatto che:

a) in alcuni casi (a maggior ragione a partire dall'introduzione degli atti impositivi), la controversia avente ad oggetto l'atto prodromico all'esecuzione **può riguardare anche il merito della pretesa** e, considerato l'elevato grado di specialità della materia tributaria, non sembra scorretto attribuire tali controversie al giudice tributario¹²;

b) l'esigenza di **maggiore speditezza della riscossione** dei tributi suggerisce la previsione di un termine breve (di sessanta giorni) entro il quale promuovere, a pena di decadenza, eventuali contestazioni riguardanti la possibilità da parte del creditore di procedere ad esecuzione forzata (mentre nelle opposizioni all'esecuzione ordinaria non vi è alcun termine di decadenza);

c) conseguentemente, l'inclusione degli atti prodromici nell'elenco di quelli "autonomamente impugnabili" (di cui all'art. 19, cit.) fa sì che eventuali vizi riguardanti tali atti non possano essere sollevati se non attraverso la loro impugnazione dinanzi alle Commissioni tributarie nel termine di decadenza suddetto, **eliminando**, così, la possibilità di proporre medesime **domande successive con finalità dilatorie**.

Anche la scelta di escludere dalla giurisdizione tributaria gli atti della esecuzione forzata successivi potrebbe trovare una giustificazione nella marcata specialità del processo esecutivo, consistente in attività prevalentemente pratiche e "realizzative" che devono approdare a risultati esterni e visibili¹³. Ancorché, a tale proposito, non può sottacersi il fatto che nelle esecuzioni fiscali quasi tutte le attività avvengono prima dell'intervento del giudice che, limitandosi, quasi sempre, ad effettuare un mero controllo ex post, potrebbe anche non avere l'alto grado di preparazione richiesto nel processo esecutivo ordinario.

Meno ragionevole è, invece, **l'originario confine della giurisdizione ordinaria** in materia di esecuzioni fiscali. La giurisdizione del giudice ordinario è, in tal caso, incentrata su tre norme: la prima è costituita dagli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546/92 che, come visto, escludono la giurisdizione delle Commissioni Tributarie, per gli atti diversi da quelli prodromici, nonché, a partire dal 2006, dal fermo e dall'ipoteca; l'art. 9 c.p.c. attribuisce, poi, alla competenza del Tribunale le controversie aventi ad oggetto tasse ed imposte; infine, l'art. 57 del d.p.r. n. 602/73, limitando parzialmente la proposizione delle opposizioni nelle esecuzioni fiscali, implicitamente conferma la giurisdizione ordinaria.

A ben vedere, però, mentre la funzione dell'art. 57, d.P.R. n. 602/1973 (e prima di esso dell'art. 54 dello stesso decreto, in epoca antecedente alla sostituzione del Titolo II o dell'art. 209,

¹² Sia nei casi in cui si possa discutere il merito (es. impugnazione avviso esecutivo), sia nei casi in cui la controversia riguardi un atto successivo (es. una intimazione di pagamento impugnata per vizi propri), non sembra censurabile la scelta del legislatore che ha così garantito maggiormente l'economia processuale. Nel processo ordinario, invece, la lite in merito all'atto di precetto (sia per questioni di merito, qualora possibili, sia per mere ragioni "esecutive") si propone comunque davanti ad un giudice che, diverso da quello incaricato successivamente del merito, risolve preliminarmente le questioni legate alla sola esecuzione.

¹³ Così si è espresso, in merito alla funzione del processo esecutivo, La China S., Esecuzione Forzata, in Enc. giur. Trecc., Roma, 1989, I.

T.U. 29.1.1958, n. 645¹⁴) sarebbe dovuta essere quella di evitare una **sovrapposizione di giurisdizioni**, ossia di impedire che, attraverso una opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi, il contribuente, di fatto, fosse rimesso in termini per contestare un'iscrizione a ruolo non impugnata tempestivamente, il mezzo è immediatamente risultato ampiamente sproporzionato rispetto al fine.

Anzi, vi sono alcuni segnali in base ai quali si potrebbe mettere in discussione il fine stesso. Il successivo **art. 59** dispone, infatti, che «*chiunque si ritenga leso dall'esecuzione può proporre azione contro il concessionario dopo il compimento dell'esecuzione stessa ai fini del risarcimento dei danni*». La previsione di una azione risarcitoria subordinata al "compimento dell'esecuzione", lascia non poche perplessità in merito al reale intento del legislatore che risulterebbe, invece, più genuinamente rappresentato nell'art. 7, co.1, lett. m) d.l. n. 70/2011 in cui si legge addirittura: «*attenuazione del principio del "solve et repete". In caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti esecutivi, non si procede all'esecuzione fino alla decisione del giudice e comunque fino al centoventesimo giorno*»¹⁵.

Ad ogni modo, il sistema dei limiti alle opposizioni è così riassumibile: fino all'entrata in vigore del d.lgs. 26.2.1999, n. 46, che ha sostituito il Titolo II del d.P.R. n. 602/1973, l'allora vigente art. 54 del vecchio Titolo II ed omologo, benché diverso, all'attuale art. 57 (ed ancor prima l'art. 209 cit.), precludeva una tutela giurisdizionale nel corso dell'esecuzione, mentre invece **consentiva una tutela amministrativa**, rappresentata dal ricorso all'intendente di finanza. Tale sistema era peraltro stato salvato dalla Consulta con una sentenza che, sostenendo il carattere amministrativo dell'esecuzione forzata tributaria, individuava proprio nel ricorso all'intendente di finanza il rimedio atto a colmare eventuali lacune¹⁶: conseguentemente, anche la giurisprudenza della Suprema Corte concludeva per una "improponibilità assoluta della domanda" con riferimento alle opposizioni precluse dall'art. 54 cit.¹⁷.

Successivamente, però, con la soppressione del rimedio consistente nel ricorso all'intendente di finanza, il sistema cominciava a vacillare, tanto è che, come si dirà al paragrafo successivo, si sono susseguite diverse soluzioni interpretative per impedire un **vuoto di tutela** nel corso dell'esecuzione.

4. I confini della giurisdizione in materia di esecuzione fiscale secondo la dottrina e la giurisprudenza, prima del recente intervento della Consulta

In base all'art. 57 cit., come visto, non sono proponibili le opposizioni all'esecuzione (salvo quelle relative alla pignorabilità dei beni) e le opposizioni agli atti concernenti la notifica del titolo esecutivo e del precetto. La disposizione, pertanto, limita l'accesso alla giurisdizione ordinaria a casi come quello del c.d. "pignoramento a sorpresa", ossia non preceduto dalla notifica del titolo e del precetto, oppure a casi di pignoramento notificato nonostante la sospensione del titolo esecutivo.

¹⁴ L'art. 209 del Testo unico sulle imposte dirette (c.d. t.u.i.d.), stabiliva che "Le opposizioni regolate dagli articoli da 615 a 618 del codice di procedura civile non sono ammesse", mentre il precedente art. 208 disponeva la possibilità di presentare ricorso all'Intendente di finanza. Le due disposizioni sono state poi riprodotte agli artt. 53 e 54 della prima versione del Titolo II del d.P.R. n. 602/73.

¹⁵ Alcuni autori acutamente e provocatoriamente, in effetti, ritenevano reintrodotta una forma di *solve et repete* visto che la "negata" giustizia si poteva riacquistare solo in via "differita" attraverso l'azione risarcitoria di cui al citato art. 59, d.P.R. n. 602/1973 (provocazione evidentemente non compresa dal legislatore del 2011). Si veda Glendi, C., *Abolizione dell'avviso di mora: si torna al solve et repete*, in *Corr. trib.*, 1999, 2833.

¹⁶ Rimedio che tuttavia era solo apparente, dato che il Consiglio di Stato riteneva non impugnabile al TAR il diniego dell'intendente, sul presupposto di una asserita sovrapposibilità di tutele con il ricorso in commissione tributaria avverso il ruolo. (cfr. Cons. St., 28.12.1984, n. 1067).

¹⁷ L'ultimo precedente in tal senso è rappresentato da Cass., S.U., 9.4.1999, n. 212. Di fatto, quindi, la giurisprudenza riteneva, implicitamente, preclusa e non necessaria alcuna interpretazione adeguatrice dato che il sistema era stato ritenuto costituzionalmente legittimo.

Al fine di risolvere la questione circa l'individuazione del giudice munito di giurisdizione in detti casi, posto che non era ammissibile una interpretazione meramente letterale della norma, visto il possibile vuoto di tutela da essa determinato, in **dottrina** si erano creati diversi orientamenti: il **primo** è quello che riteneva indispensabile un intervento della Corte costituzionale che sancisse la illegittimità dell'art. 57 per violazione dell'art. 24 Cost. a causa dell'assoluto vuoto di tutela¹⁸; **la dottrina maggioritaria**, invece, propendeva per una interpretazione adeguatrice delle norme e, tra le varie soluzioni proposte, 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 notificato¹⁹.

Tale interpretazione, tuttavia, se ben risolveva il caso di **omessa notifica della cartella** (quindi della tutela equiparabile all'opposizione agli atti), presentava un problema per ciò che concerne la tutela analoga all'**opposizione all'esecuzione**, avente ad oggetto vizi sopravvenuti ad un atto impugnabile in Commissione tributaria (unico caso, come si dirà, in cui il vuoto di tutela era concreto), perché l'accesso a tale giurisdizione risultava ostacolato dall'individuazione dell'atto impugnabile²⁰.

La giurisprudenza di legittimità, pur non sempre costante, era caratterizzata da un minimo ed espresso comune denominatore: «l'inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi stabilita dal d.P.R. n. 602/1973, art. 57 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»²¹.

¹⁸ Così Scala, A., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, 1299 ss.; nonché Emanuele, E., *L'esecuzione esattoriale*, Milano, 1981, 56 ss. È un'opinione assolutamente condivisibile sul piano teorico e, a tale riguardo, risultano incomprensibili le evidenti e fortissime resistenze che in passato aveva manifestato la Corte costituzionale. A tal proposito, a fronte di pochissime sentenze che hanno dichiarato la infondatezza della questione (tutte riguardanti l'art. 209, TUID), tra le quali si ricorda la più volte citata C. cost., 7.7.1962, n. 87, nonché la manifesta infondatezza con l'ordinanza C. cost., 29.6.1983, n. 198, vi è un nutrito gruppo che ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso incidentale: C. cost., 13.4.2011, n. 133 ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione; C. cost., 27.3.2009, n. 93 ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione; C. cost., 17.7.2007, n. 297 ha restituito gli atti al giudice *a quo* in tema di fermo amministrativo a seguito dell'introduzione dell'art. 19, co.1, lett. *e bis*) ad opera dell'art. 35, d.l., 4.7.2006, n. 223; C. cost., 6.7.2001, n. 242 ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione; C. cost., 16.6.2000, n. 204 ha restituito gli atti al giudice *a quo* a seguito della modifica apportata dall'art. 16, d.lgs. n. 26.02.1999, n. 46; C. cost., 11.3.1991, n. 112; C. cost., 26.3.1986, n.68; C. cost., 29.10.1985, n. 252.

¹⁹ Si veda, tra i più recenti, Boletto, G., *Tutela del contribuente nella fase di esecuzione forzata in caso di omessa o irregolare notifica del titolo esecutivo*, in Glendi, C.-Uckmar, V., a cura di, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 475 ss.; Randazzo, F., *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 914; Id., *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, 2745 ss.; Russo, P.-Fransoni, G., *La giurisdizione in materia di fermo di beni mobili registrati*, in *Il Fisco*, 2004, 1191; Porcaro, G., *La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria*, cit., 1381; La Rosa, S., *La tutela del contribuente nella fase di riscossione*, cit., 1178. La dottrina maggioritaria ha ipotizzato di equiparare l'avviso con il quale viene notificato l'atto esecutivo, agli avvisi in senso stretto o alla intimazione, pur riconoscendo che «*si tratta di una forzatura di non lieve momento, giustificabile solo in considerazione della ben più grave lacuna che essa è diretta a colmare*». Il virgolettato è di Russo, P.-Fransoni, G., *op. cit.*, 1191. A soluzioni analoghe giunge Mercatali, A., *La riscossione delle imposte. Nuove norme e nuovi problemi*, in *Boll. trib.*, 2000, 4; nonché La Rosa, S., *La tutela del contribuente*, cit., 1137. Ad una attenta lettura dell'art. 19, co.3, d.lgs. n. 546/1992, non mi sembra affatto preclusa l'impugnabilità in qualunque momento di un atto autonomamente impugnabile (come è il titolo esecutivo) non notificato, poiché l'ultimo alinea, nella parte in cui stabilisce «*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*», è una disposizione che dovrebbe tendere a favorire la giurisdizione tributaria e non certo ad escluderla.

²⁰ Ossia dall'individuazione di un atto impugnabile equiparabile per funzione ad uno di quelli indicati all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992.

²¹ Da ultimo Cass., S.U., 7.9.2018, n. 21929 e Cass., S.U., 5.6.2017, n. 13913. Vedasi - oltre alle note di: Glendi, C., *Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull'opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria*, in

Se il punto di partenza è condiviso da tutte le decisioni, non può dirsi lo stesso per quello di arrivo.

Quanto alla **tutela equiparabile all'opposizione agli atti esecutivi**²² si possono individuare due **opposti orientamenti**: il primo di essi stabilisce che l'opposizione agli atti esecutivi si risolve nell'impugnazione del titolo non notificato e, pertanto, l'opposizione è ammissibile e va proposta davanti al **giudice tributario** ai sensi dell'art. 19, d.lgs. n. 546/92, estensivamente interpretato²³; l'altro, dando maggiore risalto al testo dell'art. 2, co. 1, ultimo periodo, d.lgs. n. 546/1992, afferma la **giurisdizione ordinaria** perché in tali casi è pur sempre impugnato un atto dell'esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione della cartella di pagamento (con alcuni contrasti circa la rilevanza del vizio dedotto²⁴); pertanto «*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*»²⁵.

È prevalso il primo orientamento che, peraltro, coincide anche con quello dottrinario sopra descritto²⁶.

Non si ravvisano, invece, molti arresti significativi aventi direttamente ad oggetto la questione circa l'**opposizione all'esecuzione**²⁷: ciò è dovuto al fatto che, in caso di corretta notifica del titolo, la tutela (equiparabile a quella che viene definita opposizione preventiva o "a precetto", regolata dall'art. 615, co.1, c.p.c.), come si è detto, è espressamente attribuita alle Commissioni tributarie entro il termine di decadenza di sessanta giorni²⁸, mentre in caso di mancata notifica si rientra, come anticipato, in una opposizione agli atti.

I possibili vuoti di tutela, come accennato, riguardano quindi le sole ipotesi di **vizi sopravvenuti** (ossia la sopravvenuta esistenza di fatti estintivi, modificativi, impeditivi) al titolo

Corriere giur., 2018, 5, 677; Carnimeo, D., *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, 19, 1437; Cané, D., *Pignoramento "a sorpresa" e giurisdizione tributaria*, in *Giur. it.*, 2018, 5, 1109 – anche i commenti di: Gavioli, F., *Opposizione al pignoramento per la mancata notifica della cartella: decide il giudice tributario*, in *Diritto & Giustizia*, 2017, 96, 1; Gobbi, C., *È della c.t.p. la competenza per l'opposizione a pignoramento fondato su cartella non notificata*, in *Iltributario.it*, 26.6.2017; Laupoli, G., *Le sezioni unite sul riparto di giurisdizione fra giudice ordinario e tributario nel caso di opposizione agli atti esecutivi in materia di tributi*, in *Ilprocessocivile.it*, 4.8.2017; Tabet, G., *In tema di pignoramento "a sorpresa"*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 1114; Glendi, C., *Impugnabile davanti al giudice tributario l'atto di pignoramento*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 10, 762; Russo, A., *Al giudice tributario le liti sui pignoramenti non preceduti da cartella di pagamento*, in *Il Fisco*, 2017, 2587.

²² In tutti i casi, pur riguardanti vizi tali da pregiudicare radicalmente l'esecuzione ma non suscettibili di essere fatti valere nelle opportune sedi per mancata notifica del titolo, secondo la giurisprudenza maggioritaria, si rientra in una opposizione agli atti esecutivi contemplata dall'art. 57, co. 1, lett. b), cit. V. anche Cass., 27.10.2016, n. 21690. In senso conforme sembra anche la recente Cass. S.U. 28.6.2018, n. 17126.

²³ Questo orientamento è espresso, da ultimo, dalla citata Cass., S.U., n. 13913/2017, nonché, tra le altre pronunce, da Cass., S.U., 5.7.2011, n. 14667; Cass., 6.12.2016, n. 24915.

²⁴ Sulla rilevanza del vizio dedotto si assiste ad un contrasto tra Cass., 7.5.2015, n. 9246 e Cass., S.U., n. 13913/2017, che stabilisce l'irrelevanza a cui appartiene il virgolettato nel testo.

²⁵ Tale orientamento è espresso, tra le altre pronunce, da Cass., S.U., 27.10.2016, n. 21690; Cass., S.U., 29.4.2015, n. 8618; Cass., 27.11.2015, n. 24235 e la citata Cass., n. 9246/2015.

²⁶ Ciò si desume sempre dalla Cass., S.U., n. 13913/2017; conforme Cass., S.U., 7.9.2018, n. 21929; si veda anche quanto detto da Russo, P.–Fransoni, G., *op. cit.*, 1191.

²⁷ Anche per quanto osservato alla precedente nt. 20. Unico precedente degno di nota sembra Cass., S.U., 5.7.2011, n. 14667, la quale ha stabilito che la giurisdizione del giudice tributario include anche la controversia relativa ad una opposizione all'esecuzione, nella specie attuata con un pignoramento presso terzi promosso con riguardo al mancato pagamento di tasse automobilistiche, quando oggetto del giudizio sia la fondatezza del titolo esecutivo, non rilevando la formale qualificazione come "atto dell'esecuzione" del predetto pignoramento ed invece contestandosi le cartelle esattoriali emesse per tasse automobilistiche che si ritengono non dovute, in quanto relative ad auto già demolite. Non si comprende però dalla motivazione quale fosse stata la sorte delle prodromiche cartelle pur menzionate.

²⁸ Ossia, in questi casi, si impugna il titolo in Commissione tributaria per vizi propri. Si veda Cass., S.U., 22.9.2017, n. 22080.

correttamente notificato (ad es. riesame del titolo in autotutela, annullamento giudiziale, sospensione, intervenuto pagamento, prescrizione, etc.) con notificazione del pignoramento nonostante l'impossibilità sopravvenuta a procedere ad esecuzione. A questo proposito, la giurisprudenza di legittimità riconosceva l'accesso alla giurisdizione tributaria attraverso l'impugnazione di atti equiparabili per funzione a quelli autonomamente impugnabili (quali il diniego di autotutela), pur ammettendo in alcune (rare e, bisogna ammettere, poco chiare) occasioni **l'impugnabilità del pignoramento** sulla base dell'assunto che *“la giurisdizione del giudice tributario include anche la controversia relativa all'opposizione all'esecuzione quando oggetto del giudizio sia la fondatezza del titolo esecutivo relativo a pretese tributarie”*²⁹. Era, invece, pacifico che le questioni aventi ad oggetto la pignorabilità dei beni ovvero i limiti alla pignorabilità fossero devolute al giudice ordinario³⁰.

Degno di nota appare poi l'altro orientamento, confermato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte, in merito alla possibilità di **impugnare un atto autonomamente impugnabile in qualunque momento** (*rectius*: nel termine di sessanta giorni da quando se ne abbia effettiva conoscenza), qualora precedentemente non sia stato correttamente notificato (è noto il caso in cui la S.C. ha ritenuto ammissibile un ricorso contro la cartella non correttamente notificata la cui conoscenza da parte del ricorrente fosse avvenuta al momento della richiesta di un **estratto dei ruoli** all'agente della riscossione³¹). Tuttavia, pur potendo, in tali casi, il contribuente proporre una tutela analoga alla opposizione all'esecuzione (ad es. impugna la cartella conosciuta con la notifica del pignoramento denunciando la prescrizione del credito), la giurisprudenza qualifica tale azione come una opposizione agli atti esecutivi.

5. *L'intervento della Consulta ed il nuovo “perimetro” della giurisdizione in materia di controversie aventi ad oggetto gli atti dell'esecuzione forzata tributaria*

Quando il sistema delle tutele, pur caratterizzato da alcune incertezze, sembrava essersi ormai “stabilizzato”, è arrivato l'inatteso intervento della **Corte costituzionale**. Va evidenziato che il caso sottoposto all'attenzione della Consulta riguardava un pignoramento preceduto da un titolo tempestivamente opposto in Commissione tributaria, in relazione al quale si era verificata una causa di sospensione. L'opposizione proposta in Tribunale veniva dunque, correttamente, qualificata come opposizione all'esecuzione ed il giudice *a quo*, non riuscendo ad individuare una interpretazione costituzionalmente orientata delle norme esaminate e ritenendo che l'opposizione dovesse essere dichiarata “ingiustamente” improponibile ai sensi del più volte citato art. 57, ha rimesso gli atti alla Corte. Quest'ultima, ripercorrendo l'evoluzione normativa (per giunta confermando la correttezza del precedente degli anni '60 che aveva salvato il sistema previgente), ha evidenziato che, se per un verso apparivano aumentate le tutele del contribuente rispetto al passato, dall'altro era venuta meno quella sostitutiva dell'opposizione all'esecuzione (ossia il ricorso all'intendente) e, dunque, il vuoto di tutela, sebbene circoscritto, era concreto. Con una motivazione molto dettagliata quanto ai vuoti di tutela che dovevano essere colmati, la Corte ha

²⁹ Peralto, la conferma della giurisdizione tributaria, in tali casi, si ricavava incidentalmente dalla motivazione dell'ultima sentenza della Suprema Corte in tema di opposizione agli atti esecutivi, da cui è tratto il virgolettato (Cass., S.U., n. 13913/2017). Precedenti conformi (entrambi richiamati nella sentenza del 2017) sono la citata Cass. 14667/2011 dalla cui motivazione, come visto, non si comprende perché il contribuente non avesse impugnato la cartella e una Cass. 17.04.2012, n. 5994 che però non sembra riguardare atti espropriativi. Nel più recente caso, Cass., S.U., 7.9.2018, n. 21929, riguardante una opposizione agli atti esecutivi deciso in modo conforme al precedente orientamento, il contribuente aveva impugnato anche il titolo esecutivo oltre al pignoramento.

³⁰ Si vedano, ad esempio, Cass., 2.8.2013, n. 18505 e Cass., 4.10.2011, n. 20294.

³¹ Si v. la cit. Cass., S.U. n. 19704/2015.

dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma nella parte in cui non consente la proposizione delle opposizioni all'esecuzione nelle controversie che riguardano atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione.

Pertanto, alla luce di tale relevantissima decisione, con riguardo alla forma di tutela qualificabile come **opposizione all'esecuzione**, come è stato chiarito dalla motivazione della sentenza, la domanda va proposta entro 60 giorni in **Commissione tributaria** se concerne uno degli atti ivi impugnabili (quindi, atto impositivo, ruolo, cartella, intimazione nonché fermo ed ipoteca); in tutti gli altri casi (riguardanti, in estrema sintesi, fatti sopravvenuti agli atti sopra indicati), la **giurisdizione appartiene (ora) al Tribunale** e si può esercitare senza alcun limite di tempo. Resta salva la regola della *translatio iudicii*, anche per ciò che concerne i termini di decadenza³².

Quanto, invece, alla forma di tutela qualificabile come opposizione agli atti, la Corte costituzionale afferma espressamente la correttezza dell'ultimo orientamento della giurisprudenza di legittimità che, come visto, coincide con quanto proposto dalla dottrina.

In prima battuta va evidenziato che la decisione della Corte costituzionale deve essere accolta con estrema soddisfazione dato che, all'esito della stessa, le tutele del contribuente nella fase delle esecuzioni fiscali migliorano decisamente. La stessa decisione, tuttavia, offre lo spunto per qualche riflessione su alcuni aspetti che, probabilmente, saranno chiariti dalla giurisprudenza di merito una volta che il nuovo sistema delle tutele entrerà effettivamente a regime.

Un aspetto interessante che emerge dalla decisione riguarda una **difformità tra il dispositivo e la motivazione**³³. Infatti, mentre nella motivazione ben si comprende che le opposizioni all'esecuzione oggi ammesse sono tutte quelle **non sovrapponibili** con tutele già attribuite al giudice tributario, nel dispositivo si legge che sarebbero ammesse tutte le opposizioni all'esecuzione proposte avverso atti successivi alla notificazione della cartella e della intimazione di pagamento.

Intanto, si evidenzia che il dispositivo è frutto, come si è anticipato, dall'esigenza ravvisata dalla Consulta di rendere l'art. 57 del tutto complementare all'art. 2 del processo tributario. Probabilmente, però, la formula utilizzata (ed anche, come si sta per dire, il tipo di decisione adottata) crea involontariamente una **“zona grigia”** all'interno della quale vi rientrano le opposizioni all'esecuzione che si intendessero proporre avverso un fermo amministrativo o un'ipoteca (atti che possono essere notificati solo dopo la cartella di pagamento e che, secondo il dispositivo della sentenza, sarebbero quindi opponibili in Tribunale) ed, in genere, le opposizioni successive ad un pignoramento pur preceduto dalla corretta notifica della cartella di pagamento non impugnata tempestivamente (anch'esso astrattamente opponibile, in base al dispositivo).

Invero, si tratta di **falsi problemi** poiché, al di là della genericità del dispositivo della sentenza della Consulta, come si dirà più nello specifico nelle conclusioni, non sarebbe comunque ammissibile una opposizione all'esecuzione per sollevare questioni non proposte tempestivamente nelle opportune sedi (nella specie davanti al giudice tributario), come non è mai stato ammissibile, ad esempio, proporre una opposizione all'esecuzione per contestare il merito di un decreto ingiuntivo o di una sentenza ormai definitiva.

³² V. art. 59, l. 18.6.2009, n. 59.

³³ Non è raro imbattersi in tale problematica specie nelle sentenze manipolative: ad es. in quelle additive, come la più volte richiamata C. cost., 31.5.2018, n. 114; ma anche in quelle ablative, come ad es. C. cost., 6.10.2014, n. 228. Una possibile ragione potrebbe risiedere in un mero fatto pratico che preclude di trascrivere tutti i passaggi logici della motivazione nel dispositivo. A tale ultimo riguardo è interessante osservare come vi sia un contrasto in Cassazione in merito alla prevalenza del dispositivo (soluzione storicamente predominante) rispetto alla motivazione (orientamento più moderno; v., ad es. in relazione alla sentenza della Consulta sopra citata, Cass. 9.8.2017, n. 19806.

L'unica osservazione che, a tale riguardo, sembra degna di nota, attiene al tipo di intervento utilizzato dalla Corte costituzionale: era veramente necessaria una sentenza **manipolativa additiva**? Da quanto evidenziato poc'anzi, probabilmente la soluzione migliore sarebbe stata quella di dichiarare illegittima l'intera lett. a) dell'art. 57 citato, per poi lasciare al giudice di merito la decisione circa l'ammissibilità o meno dell'opposizione, caso per caso (come avviene da sempre per i titoli giudiziali civili).

Un altro problema riguarda il **riparto di giurisdizione in relazione ad altri atti la cui impugnabilità in Commissione tributaria, come accennato *supra*, era stata ammessa probabilmente con il tentativo di colmare i vuoti di tutela esistenti dinnanzi al giudice ordinario**: mi riferisco al **diniego di autotutela** ed all'impugnazione di un atto non notificato e conosciuto solo successivamente alla richiesta dell'**estratto dei ruoli**. Nel primo caso, trattandosi di un atto "facoltativamente impugnabile" in Commissione tributaria³⁴, l'eventuale scelta del contribuente di proporre l'opposizione all'esecuzione non dovrebbe essere pregiudicata dall'esistenza dell'atto, anche se non impugnato davanti al giudice tributario³⁵. Nel caso invece di una cartella non correttamente notificata e conosciuta solo in un momento successivo, come visto, rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie³⁶.

Altre problematiche, infine, attengono all'applicazione alla esecuzione forzata tributaria del **rito disciplinato agli artt. 615 e 616 c.p.c.**. Tali norme stabiliscono che l'opposizione si propone a mezzo di atto di citazione, qualora l'esecuzione non sia ancora iniziata (art. 615, co.1, c.p.c.) e, in caso contrario, con ricorso (art. 615, co.2, c.p.c.). La scelta risponde a ragioni pratiche: successivamente alla notifica del pignoramento esiste già un numero di ruolo dell'esecuzione, perché l'Ufficiale giudiziario deve provvedere al deposito del fascicolo in Tribunale. Il legislatore, in tali ipotesi, ha stabilito che l'opposizione si debba depositare con ricorso per far sì che il Giudice dell'esecuzione, assegnatario della procedura, possa conoscere anche dell'opposizione (*ex art. 616 c.p.c.*).

Per ciò che concerne una opposizione all'esecuzione in ambito tributario ci troviamo nel caso di cui all'art. 615, co.2, c.p.c., dato che la tutela analoga a quella regolata dal comma 1 si esercita davanti al giudice tributario³⁷. Tuttavia, i pignoramenti tributari non sono iscritti a ruolo, in Tribunale, se non nella fase finale³⁸.

A questo proposito sarebbero ipotizzabili due diverse soluzioni: l'opposizione si presenta sempre a mezzo citazione (dato che, nel momento in cui si propone, generalmente, mancherebbe un ruolo generale dell'esecuzione); l'opposizione si presenta comunque a mezzo ricorso, potendo il debitore (peraltro come avviene anche nell'esecuzione ordinaria) depositare il pignoramento anche prima che lo faccia il creditore (ed immediatamente dopo può depositare il ricorso in opposizione). Nella prassi dei Tribunali sembra esserci una preferenza per tale seconda soluzione che, a ben

³⁴ Si v., quali esempi di atti facoltativamente ovvero "autonomamente" impugnabili, Cass., 5.10.2012, n. 17010 e Cass., 11.11.2015, n. 23061 con effetti radicalmente opposti in caso di loro mancata impugnazione. Quanto al diniego di autotutela si rinvia, invece, alla precedente nota VI.

³⁵ Si riconosce però che tale soluzione ricorda molto quanto affermato da Cass., 7.5.2015, n. 9246, secondo cui la giurisdizione poteva cambiare in base al *petitum*, soluzione criticata da Cass., S.U., n. 13913/2017.

³⁶ Si richiama a tale riguardo la precedente nota XXV.

³⁷ In passato, l'opposizione avverso l'ipoteca iscritta per un importo inferiore al minimo legale è stata però equiparata all'opposizione avverso il pignoramento per impignorabilità di beni (citata Cass., S.U., n. 18505/2013). Quindi si tratta di una forma di tutela rientrante nel primo comma dell'art. 615 c.p.c. Oggi, però, con l'introduzione dell'ipoteca tra gli atti impugnabili in Commissione tributaria, la questione sembra essere stata risolta. Inoltre, da ultimo, si è affermata la giurisdizione tributaria nel caso di opposizione riguardante l'atto di precetto che si assuma viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento di natura tributaria o degli altri atti presupposti (si veda la cit. Cass., S.U., 28.6.2018, n. 17126).

³⁸ Per giunta, il pignoramento presso terzi, invece, potrebbe non essere conosciuto mai da un giudice dell'esecuzione (salvo il caso di opposizione).

vedere, ha anche il pregio di consentire l'ottenimento di un provvedimento di sospensione dell'esecuzione in tempi più rapidi rispetto all'altra.

6. Osservazioni in ordine al criterio da adottare ai fini dell'individuazione dei limiti in materia di opposizioni alle esecuzioni fiscali e considerazioni conclusive

Le osservazioni che precedono ci consentono, infine, di esaminare quali siano i **criteri** che (in parte risultanti dalla motivazione della sentenza) il giudice ordinario chiamato a decidere sull'opposizione all'esecuzione debba seguire, al fine di verificarne l'ammissibilità.

Sembra che, sotto questo profilo, l'esame preliminare di una opposizione avente ad oggetto una esecuzione fiscale si connoti di **caratteri particolari** derivanti dalla speciale e, ormai pressoché "complementare", tutela riguardante gli atti prodromici all'esecuzione (ossia quella attribuita alla Commissioni tributarie), presentando al contempo molti caratteri comuni alle opposizioni civilistiche³⁹.

In ambito civilistico, pur non essendo stabilito in modo esplicito dall'art. 615 c.p.c. (analogamente a quanto, invece, avviene con l'art. 57 cit. che fissa espressamente i limiti delle opposizioni fiscali), vi sono diverse altre disposizioni utili ad orientare il giudice dell'esecuzione ai fini dell'**individuazione dei limiti delle opposizioni civilistiche**⁴⁰. Oltre ai profili sulla giurisdizione, non si può proporre un'opposizione all'esecuzione "di merito" quando la stessa si fondi su **fatti preesistenti ad un giudicato**, oppure su contestazioni in relazione alle quali siano **intervenute preclusioni**⁴¹.

Per le opposizioni fiscali valgono, in linea di principio, gli stessi criteri e la ricorrenza di una qualunque causa ostativa (tra quelle suddette), si risolve quasi sempre in una inammissibilità dell'opposizione⁴².

A tale proposito, appaiono opportune alcune precisazioni: il g.e. dovrebbe dichiarare il proprio **difetto di giurisdizione** solo allorché un atto, avente ad oggetto un tributo, ricompreso tra quelli autonomamente impugnabili in Commissione tributaria, sia per errore opposto davanti al Tribunale nel termine di decadenza di sessanta giorni (potendo, solo in tal caso, operare la

³⁹ Gli atti preliminari che, in ambito civilistico, sono rappresentati dal titolo esecutivo e dal precetto e che in ambito tributario sono costituiti da una parte dalla iscrizione a ruolo, dall'atto impositivo e dall'ingiunzione e, dall'altra, quando previsto, dalla cartella o dall'intimazione di pagamento.

⁴⁰ Per distinguerla dall'opposizione avente ad oggetto questioni più propriamente processuali (ad es. negazione della idoneità soggettiva del titolo), la dottrina utilizza l'espressione "opposizioni di merito". V. Mandrioli C., Diritto processuale civile, Torino, 2009, IV, 186 e ss.

⁴¹ Relativamente al giudicato v. Cass. 19.12.2006, n. 27159; relativamente alle preclusioni si rinvia all'ampia rassegna di giurisprudenza in Mandrioli C., op. cit., 189, nt. 17 in part. Un discorso a parte merita il caso della litispendenza perché la contestuale pendenza della causa di merito con l'opposizione all'esecuzione non determinerebbe una inammissibilità di quest'ultima Cass. 3.05.2018, n. 10511 e Cass. 25.07.2011, n. 16199. Ovviamente, invece, vi può essere litispendenza tra due giudici dell'esecuzione in relazione ad opposizioni ammissibili sotto gli altri profili. Ad es., il contribuente impugna due pignoramenti ricevuti in momenti diversi entrambi fondati sullo stesso titolo il quale avente ad oggetto un credito estinto per prescrizione verificatasi successivamente all'intimazione di pagamento.

⁴² Salvo il caso della litispendenza di cui alla nota precedente. Si pensi invece al caso di una sentenza passata in giudicato della Commissione tributaria che abbia confermato una cartella di pagamento: ora, in caso di opposizione all'esecuzione in Tribunale proposta successivamente alla notifica di un pignoramento, ma avente ad oggetto ad esempio, la decadenza dal potere di riscossione (verificatasi prima della notifica della cartella), il giudice, rilevato che la domanda concerne un fatto coperto da giudicato tributario, dovrebbe dichiarare inammissibile l'opposizione.

translatio iudicii), mentre dovrebbe dichiarare inammissibile l'opposizione proposta oltre il termine suddetto per l'intervenuta preclusione⁴³.

Quanto a tale tema in particolare, ossia **quello relativo alle preclusioni**, il g.e. dovrebbe verificare se la domanda proposta in sede di opposizione all'esecuzione fosse in qualche modo **proponibile** avverso uno degli atti prodromici (o, quelli definiti *supra*, atti "intermedi"), costituendo, in altre parole, un **vizio proprio di un atto autonomamente impugnabile** in Commissione tributaria. In tale caso, l'opposizione è quasi sempre destinata ad una pronuncia di inammissibilità. Ciò si può verificare sia nell'ipotesi in cui il **fatto deducibile in commissione tributaria non è stato dedotto** (caso di preclusione), sia nella diversa ipotesi in cui il **fatto sia stato tempestivamente dedotto** e si sia formato un **giudicato sfavorevole** all'opponente (caso di contrasto con precedente giudicato); se la **lite** tributaria è ancora **pendente**, l'opposizione potrebbe invece limitarsi alla sola fase cautelare davanti al giudice dell'esecuzione (nelle ipotesi previste dall'art. 623 c.p.c.⁴⁴).

Ed è probabilmente il **profilo delle preclusioni** a costituire il fondamento dei limiti delle opposizioni fiscali, dato che l'impugnazione degli atti prodromici è soggetta ad un termine perentorio previsto a pena di decadenza che, secondo una regola "aurea" del processo tributario, più volte confermato dalla giurisprudenza della S.C., i vizi propri degli atti autonomamente impugnabili davanti al giudice tributario (sempreché l'atto sia correttamente notificato), non possono essere sollevati in un momento successivo a quello perentorio previsto per l'impugnazione⁴⁵.

Detto in altri termini, come si evince in modo puntuale dalla motivazione della sentenza 114/2018 della consulta, in materia tributaria (salvo il caso delle questioni circa la pignorabilità dei beni sempre ammissibili in Tribunale e salvo il caso della mancata notifica dell'atto prodromico, la cui tutela è, invece, sempre attribuita al giudice tributario), davanti al Tribunale sono ammissibili le sole opposizioni all'esecuzione, fondate esclusivamente su fatti estintivi, modificativi o impeditivi sopravvenuti all'ultimo atto autonomamente impugnabile in Commissione tributaria (tutela esattamente coincidente con l'unico concreto vuoto che la Consulta ha inteso colmare)⁴⁶.

⁴³ È singolare notare che al ricorso tributario si applica la sospensione feriale dei termini, non operante invece ex art. 3 della l. 7 ottobre 1969, n. 742 in tema di opposizione all'esecuzione. Sarebbe interessante approfondire le conseguenze di tale difformità ai fini della *translatio iudicii*. Un caso simile è trattato in Cass. 4.04.2018, n. 8284.

⁴⁴ Quindi nel caso in cui il giudice tributario abbia sospeso l'efficacia del titolo o negli altri casi previsti dalla legge.

⁴⁵ Interessanti, in tal senso, Cass. 27.09.2018, n. 23260 e Cass. 27.02.2017, n. 4959, in materia di operatività del beneficium excussionis nell'ambito della riscossione tributaria. Con la sentenza del 2017 la S.C. ha ritenuto di doversi discostare dal principio generale sopra descritto perché "*la materia tributaria è segnata da rilevanti specificità, che ne determinerebbero una deviazione dai principi generali*". Tali specificità sarebbero consistite principalmente nel fatto che il contribuente, non potendo presentare una opposizione all'esecuzione in ambito tributario con cui far valere il mancato rispetto del beneficio di escussione, stante l'allora vigente divieto sancito dall'art. 57 del d.p.r. 602/73, lo stesso avrebbe dovuto sollevare la relativa eccezione in un momento precedente. Essendo pacifico che (in ambito civilistico) il debitore può eccepire detto vizio sin dalla opposizione all'atto di precetto, ne consegue che, in materia tributaria, l'ultimo (e, come si dirà, l'unico) momento in cui si può sollevare questa doglianza coinciderebbe con l'opposizione al titolo esecutivo o al precetto. Non esistendo un'analoga tutela in sede di impugnazione del pignoramento, in forza del combinato disposto degli artt. 2 e 19, lett. d) ed e), d.lgs. 546/92 e 57 d.p.r. 602/73, la S.C. è giunta alla conclusione che, essendo la cartella l'unico atto in cui si poteva far valere la violazione del beneficium excussionis, la stessa (e la relativa iscrizione a ruolo) non potesse essere indirizzata al coobbligato solidale limitato se non dopo aver tentato infruttuosamente l'esecuzione nei confronti del coobbligato principale. Ne consegue che una cartella indirizzata al coobbligato solidale dipendente, "beneficiario" senza la prova del necessario tentativo, sarebbe illegittima.

⁴⁶ Meriterebbe un approfondimento la questione relativa alla proponibilità di una opposizione all'esecuzione concernente un fatto estintivo verificatosi dopo la cartella ma prima dell'intimazione (es. prescrizione bollo auto dopo la notifica della cartella). In tale caso il contribuente potrebbe attendere l'intimazione per spiegare una analoga tutela in Commissione tributaria, tuttavia l'intimazione potrebbe non essere mai notificata. La soluzione della inammissibilità

In conclusione, va ribadito che il nuovo assetto dei limiti sia decisamente migliore rispetto alle soluzioni adeguatrici proposte in passato.

Da notare, però, che in base a tali nuovi limiti, la opposizione all'esecuzione tributaria sarebbe l'unica opposizione decisa da un giudice diverso da quello competente nel merito⁴⁷. Tale ultima questione lascia un dubbio circa la ragionevolezza dell'attuale assetto di tutele dato che, l'esigenza di un alto grado di specializzazione dei giudici, dovrebbe fare riflettere circa l'opportunità di attribuire al giudice tributario tutte le controversie tributarie relative alla fase esecutiva, sfruttando, tra l'altro, l'ennesimo tentativo di "radicale" riforma della giurisdizione tributaria⁴⁸.

(quindi la necessità di attendere l'intimazione) potrebbe essere avvalorata dalle tesi sopra citate che collegano l'elencazione degli atti impugnabili all'interesse ad agire.

⁴⁷ Sul fronte del rito, poi, l'opposizione all'esecuzione tributaria risulta particolare rispetto alle altre opposizioni civilistiche di cui all'art. 615, co.2, c.p.c. e, soprattutto, 618 *bis*, c.p.c. (in materia di previdenza e lavoro). Infatti, il Tribunale a cui viene assegnata, in prima battuta, l'opposizione deve fissare un termine perentorio per avviare il procedimento di merito davanti a sé, qualora competente, ovvero, in caso contrario, per consentire la riassunzione. Nelle opposizioni tributarie, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, co.1, d.lgs. n. 546/1992 e 9, c.p.c., il Tribunale civile è sempre competente anche per il merito (oltre che per la fase preliminare camerale *ex* 185 disp. att. c.p.c.). Pertanto, in ambito tributario la causa di merito viene definitivamente sottratta alla commissione tributaria a differenza di quanto avviene, invece, in altri casi come, ad esempio, nelle controversie previdenziali.

⁴⁸ V., ad esempio, Disegno di legge n. 243/2018, presentato al Senato della Repubblica il 10 aprile 2018. Peraltro, come si diceva *supra* il processo esecutivo tributario, pur caratterizzato da una spiccata specialità, vede l'intervento del giudice solo in un momento in cui le attività "materiali" si sono compiute.