

Corte Cost., 17.4.2018, n. 114**Sui motivi deducibili in sede di opposizione all'esecuzione in relazione a crediti tributari.****Il commento di Alessandro Auletta***

La Corte Costituzionale, con una sentenza di notevole rilevanza, ha dichiarato la illegittimità costituzionale dell'art. 57, d.p.r. n. 602 del 1973 nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, successive alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di cui all'art. 50 del medesimo d.p.r., sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c..

I giudizi *a quibus* in relazioni ai quali è stato sollevato l'incidente di costituzionalità riguardavano: a) la eccessività del pignoramento (dello stipendio) perché incidente sul minimo vitale e la dedotta inesistenza di rapporti tra terzo e debitore pignorato (Trib. Sulmona); b) la violazione dell'art. 7, comma 1, lett. m), d.l. n. 70 del 2011, che prevede che in caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti esecutivi non si procede ad esecuzione fino alla decisione del giudice e comunque fino al centoventesimo giorno (Trib. Trieste).

È opportuno ricordare, che, prima della pronuncia che qui si commenta, il sistema delle opposizioni esecutive con riferimento all'esecuzione c.d. esattoriale o tramite ruoli era così strutturato:

- quanto ai crediti di natura extra-tributaria (per il cui recupero è possibile agire *in executivis* nelle speciali forme disciplinate dal suddetto d.p.r.), le opposizioni in questione possono essere proposte "senza limitazioni";
- quanto ai crediti di natura tributaria (per il cui recupero la speciale procedura in questione è invero sorta), rilevano le seguenti disposizioni:
 - a) art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992;
 - b) art. 57, d.p.r. n. 603 del 1972.

In relazione a questo secondo ambito, che qui specificamente interessa, difatti, "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

* Magistrato presso il Tribunale di Napoli Nord.

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" (art. 2, comma 1, secondo alinea, d.lgs. n. 546 del 1992); mentre sono (rectius: erano) inammissibili "le opposizioni all'esecuzione fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni".

Alla luce del descritto quadro normativo, la linea di demarcazione tra le giurisdizioni (quella del giudice tributario e quella del giudice ordinario, in sede di opposizione all'esecuzione) viene a coincidere con la cartella di pagamento e l'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite, la giurisdizione spetta, anche con riferimento alla fase cautelare, al giudice tributario, mentre, a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario ed in specie al giudice dell'esecuzione.

Ebbene, con riferimento alla giurisdizione di quest'ultimo, occorre, ad avviso della Corte ulteriormente distinguere:

- le opposizioni agli atti esecutivi sono ammesse in generale, con la sola eccezione di quelle attinenti alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo. Peraltro, considerando anche i recenti arresti delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass. S.U., 5.6.2017, n. 13913 e 13916), che hanno ritenuto che l'opposizione "al pignoramento" posto in essere per il recupero di crediti tributari ove sia dedotta l'omessa notifica degli atti presupposti (ad esempio della cartella di pagamento) rientra nella giurisdizione del giudice tributario, in quanto (deve ritenersi) viene in rilievo una tutela "recuperatoria" ex art. 19, comma 3, d.lgs. 546 del 1992 (che ammette la possibilità di impugnare gli atti di cui al primo comma della citata disposizione anche in occasione del primo atto successivo che abbia consentito la conoscenza degli stessi), non viene in rilievo una "deroga limitativa della giurisdizione perché queste ultime opposizioni sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario";
- per le opposizioni all'esecuzione, invece, viene in questione una limitazione del diritto di cui all'art. 24 Cost., nei termini appresso precisati.

La disposizione censurata, infatti, esprime una duplice norma, una che si sottrae a rilievi di incostituzionalità ed una che invece ne è attinta.

Quanto alla prima, l'art. 57, cit. "da una parte essa esclude che sia ammissibile l'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 l'art. 57 va ricordato 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. Se il contribuente contesta il titolo della riscossione coattiva, la controversia così introdotta appartiene alla giurisdizione del giudice tributario e l'atto processuale di impulso è il ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, proponibile avverso «il ruolo e la cartella di pagamento», e non già l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ."; in questo caso "come non c'è affatto un vuoto di tutela nell'ipotesi della prevista inammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi riguardante la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, ma solo una puntualizzazione del criterio di riparto della giurisdizione, analogamente la prevista inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione, quando riguarda atti che radicano la giurisdizione del giudice tributario, non segna una carenza di tutela del contribuente assoggettato a riscossione esattoriale, perché questa c'è comunque innanzi ad un giudice, quello tributario. L'inammissibilità dell'opposizione ex art. 615 cod. proc. civ. si salda, in simmetria complementare, con la proponibilità del ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, assicurando, in questa parte, la continuità della tutela giurisdizionale".

Tuttavia, come anticipato, l'opposizione all'esecuzione è inammissibile anche per controversie che non ricadono nella giurisdizione del giudice tributario: e non vi è la possibilità di colmare questo "vuoto di tutela" in via interpretativa.

Sotto tale profilo – rileva il Giudice delle leggi – "il caso oggetto dei giudizi a quibus è emblematico: il titolo sul quale si fonda la riscossione è la cartella esattoriale che è stata impugnata innanzi al giudice tributario dalla società opponente; la quale, inoltre, con l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. contesta innanzi al giudice ordinario il diritto dell'agente della riscossione di procedere ad esecuzione forzata, nella forma del pignoramento presso terzi ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973, allegando la temporanea inidoneità del titolo a legittimare la riscossione in ragione della moratoria di 120 giorni, introdotta dall'art. 7, comma 1, lettera m), del decreto-legge n. 70 del 2011, come convertito, il quale ha previsto che, 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".

La Corte prosegue rilevando che "il giudice rimettente non dubita della propria giurisdizione (ex art. 2 citato) perché il giudizio riguarda atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, già impugnata innanzi al giudice tributario, e ritiene, secondo un plausibile apprezzamento degli atti processuali, che la contestazione della società sia relativa al diritto di procedere alla riscossione e non riguardi invece la mera regolarità formale del titolo esecutivo o di atti della procedura sicché deve

qualificarsi come opposizione all'esecuzione e non già come opposizione agli atti esecutivi".

D'altro canto, "è possibile ipotizzare anche altre 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.

Ne discende 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. Né questa carenza di tutela giurisdizionale sarebbe colmabile con la possibilità dell'opposizione agli atti esecutivi laddove la contestazione della legittimità della riscossione non si limiti alla regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura. Una dilatazione dell'ambito di applicazione di tale rimedio processuale lascerebbe comunque un'ingiustificata limitazione di tutela giurisdizionale se non altro in ragione dell'esistenza di un termine di decadenza per la proponibilità dell'azione, che invece non è previsto in caso di opposizione all'esecuzione".

La pur marcata peculiarità dei crediti tributari non giustifica una tale limitazione e, quindi, il descritto compendio normativo è stato "integrato" dal Giudice delle leggi nel senso sopra esposto.

Per altro verso la pronuncia – che riguarda propriamente l'opposizione all'esecuzione – contiene, a nostro avviso, qualche interessante spunto (da approfondire in altra sede) con riferimento all'opposizione agli atti esecutivi.

Laddove al par. 12 si fa riferimento a CSU n. 13913/2017, si afferma che resta comunque salvo il meccanismo della transaltio iudicii per cui, quando un giudice declina la propria giurisdizione, il processo continua davanti al giudice munito di giurisdizione (...).

Questo passaggio consente di dire che, di fronte ad una impugnativa per "vizi derivati" del pignoramento esattoriale (ad es. ex art. 72-bis), laddove il procedimento sia posto in essere per il recupero di crediti tributari, l'azione

proposta davanti al GO sia sempre trasponibile innanzi al giudice tributario con conseguente impossibilità di dichiarare l'opposizione inammissibile (in questo senso - a noi pare - v. già Cass. 20.2.2018, n. 9833, al cui commento si rinvia sulla Rivista *inexecutivis.it*)

Se questa lettura fosse corretta ne risulterebbe chiarito un dubbio che le SU del 2017 avevano lasciato (a nostro sommo avviso) irrisolto.

Tuttavia, varie questioni restano irrisolte.

A mero titolo esemplificativo si pone ad esempio il problema se l'azione per far valere "vizi derivati" va qualificata come opposizione agli atti esecutivi (con conseguente necessità di espletare la fase sommaria innanzi al G.O.) o (come a noi pare) come opposizione ex art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, da proporre entro sessanta giorni dalla conoscenza del pignoramento al G.T. (con possibilità per il G.E. di disporre la *traslatio iudicii* anche in fase cautelare).