

CONTENZIOSO

Le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi nella riscossione tributaria

di **Luigi Ferrajoli**

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**ACCERTAMENTO
E CONTENZIOSO**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%



Abbonati ora

Nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, l'orientamento giurisprudenziale più innovativo ha individuato il discrimine fra la giurisdizione tributaria e la giurisdizione ordinaria nella notificazione della cartella di pagamento – o dell'avviso di intimazione – affermando che, prima della notifica di tali atti, la controversia è devoluta al giudice tributario, mentre, successivamente, a quello ordinario. Appare, quindi, necessario verificare in concreto cosa si intenda per atti “successivi” alla notifica della cartella di pagamento e se tale termine possa essere esteso e qualificato in maniera più ampia rispetto al suo significato letterale.

Le forme di opposizione agli atti di riscossione

Come noto, sino al 1999, nel D.P.R. 602/1973 (articolo 54) si escludeva l'ammissibilità delle opposizioni regolate dagli articoli da 615 a 618, c.p.c. e si disciplinava solo un'azione di risarcimento danni contro l'esattore, proponibile solo dopo il compimento dell'esecuzione stessa.

Contro gli atti dell'esattore, invece, era possibile il ricorso all'Intendente di finanza, i cui provvedimenti potevano essere opposti avanti al giudice amministrativo. Sino al 1999, dunque, il procedimento amministrativo di esecuzione forzata tributaria costituiva una riserva dell'Amministrazione finanziaria.

Con la riforma del 1999 vengono ammesse le opposizioni ex articoli 615 e 617, c.p.c. e, quindi, riconosciuta tutela avanti il giudice ordinario, seppur nei limiti indicati dall'articolo 57, D.P.R. 602/1973.

Il Legislatore di quella riforma ha valutato che, con riferimento agli atti del procedimento di esecuzione forzata tributaria, mai potesse sorgere “una controversia tributaria”, neanche limitatamente ai tributi all'epoca assegnati alla giurisdizione tributaria, valutazione confermata dall'assenza di atti dell'esecuzione nell'elenco dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 e

ribadita, a fine 2001, al momento della riscrittura dell'articolo 2, D.Lgs. 546/1992.

Pur attribuendo tutte le controversie tributarie alla giurisdizione tributaria, il citato articolo 2, D.Lgs. 546/1992, individua il c.d. limite esterno nella notificazione del titolo esecutivo (o, meglio, nella notificazione di uno degli atti elencati nell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992): la notificazione del pignoramento sembrava, dunque, collocarsi sicuramente oltre il predetto limite.

Quindi, a fronte di tutti gli atti esecutivi si sono immaginati come possibili solo incidenti di cognizione da decidersi da parte del giudice ordinario dell'esecuzione che, seppur con un ruolo più marginale rispetto a quello assunto dallo stesso organo nell'esecuzione forzata regolata dal c.p.c., comunque "*sovrintende*" alle operazioni di aggressione del patrimonio dell'esecutato.

Ciò, sempre sul presupposto che tutte le controversie tributarie spettassero alla giurisdizione tributaria.

L'originario disegno del Legislatore del 1999 prevedeva l'esclusione, con eccezione di quelle relative alla pignorabilità dei beni, delle opposizioni ex articolo 615, c.p.c. e l'ammissibilità, in via di principio, delle opposizioni ex articolo 617, c.p.c., con eccezione di quelle relative ai vizi formali e ai vizi di notifica del titolo esecutivo.

I limiti, giustificati in considerazione della sussistenza di una prevista tutela avanti la giurisdizione tributaria e della necessità di evitare una duplicazione di rimedi, potevano tuttavia risultare angusti, soprattutto con riferimento alla radicale esclusione dell'opposizione all'esecuzione ex articolo 615, c.p.c. nell'ipotesi in cui si desse corso a un'esecuzione forzata tributaria in mancanza di un titolo esecutivo (o a fronte di titolo esecutivo inefficace sin dall'origine) ovvero a fronte di titolo esecutivo divenuto inefficace per fatti successivi alla sua formazione.

Come chiarito dalla stessa Corte Costituzionale nella sentenza n. 114/2018, mentre nel sistema del c.p.c., entrambe le ipotesi rientrano nel perimetro dell'articolo 615, c.p.c. se si fosse trattato di un'esecuzione forzata tributaria, le stesse ipotesi, in forza del limite di cui al citato articolo 57, D.P.R. 602/1973, restavano escluse dalla cognizione del giudice dell'esecuzione.

E nel diritto tributario, non erano sconosciuti fenomeni come quello del pignoramento a sorpresa o del verificarsi di fatti incidenti sull'efficacia del titolo esecutivo successivi alla sua formazione, dei quali ci si occuperà nel prosieguo.

Almeno fino al 2017, per la giurisprudenza di legittimità, il pignoramento non preceduto da valido titolo legittimante l'esecuzione forzata (perché non validamente notificato ovvero perché venuto meno) era da considerarsi viziato da nullità derivata e doveva, pertanto, contestarsi proponendo un'opposizione agli atti esecutivi avanti il giudice ordinario, da adirsi

ai sensi dell'articolo 617, c.p.c..

A ben vedere, però, sempre utilizzando gli schemi del processo esecutivo ordinario, il pignoramento non preceduto da un valido ed efficace titolo legittimante avrebbe dovuto essere contestato con un'opposizione all'esecuzione e non agli atti esecutivi, posto che l'esecuzione in assenza di titolo esecutivo rientra nel perimetro dell'articolo 615, c.p.c..

Ma si sarebbe trattato di un'opposizione preclusa dal dettato dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973.

In virtù della citata giurisprudenza, la cognizione del giudice ordinario investiva il profilo della sussistenza del titolo esecutivo tributario solo in via incidentale, al fine di consentire a questo di decidere della nullità derivata del pignoramento.

Con le pronunce n. 13913/2017 e n. 7822/2020, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha invece statuito che la cognizione sulla sussistenza del titolo esecutivo tributario debba spettare in via principale ed esclusiva al giudice tributario e, dunque, è venuta definitivamente meno la possibilità di proporre un'opposizione agli atti esecutivi se il vizio di notifica afferisce il titolo esecutivo, con conseguente contrazione degli spazi riservati al giudice ordinario.

Anche se rimane ferma la possibilità di far valere davanti a questo i vizi formali propri del pignoramento, come hanno statuito Cassazione, SS.UU., n. 4845/2021 e n. 4846/2021, dove la Corte, in un giudizio di opposizione a un pignoramento presso terzi, chiamata a pronunciarsi sempre in ordine al riparto di giurisdizione, ha statuito che in presenza di plurime contestazioni che involgevano sia vizi formali propri del pignoramento, sia la mancata notifica del titolo esecutivo presupposto, l'accoglimento del vizio formale assorbirebbe anche le altre doglianze, delle quali dovrebbe astrattamente decidere il giudice tributario.

La rilevanza dei fatti successivi alla formazione del titolo esecutivo

Quanto ai fatti successivi alla formazione del titolo esecutivo, fino alla sentenza n. 114/2018 della Corte Costituzionale, gli stessi non potevano avere rilevanza nel corso dell'esecuzione proprio in ragione dei limiti all'opposizione all'esecuzione e, dunque, potevano venir allegati esclusivamente nell'ambito di un giudizio di risarcimento del danno (tuttavia, si segnala la sentenza n. 14641/2014 della sezione III della Suprema Corte, la quale si pone come antesignana dell'orientamento della Corte Costituzionale: in un caso in cui l'opponente esecutato aveva utilizzato la definizione dei carichi di ruoli pregressi di cui alla L. 289/2002, la Corte di Cassazione aveva ritenuto corretto l'accoglimento dell'opposizione all'esecuzione da parte del giudice del merito motivato con l'insussistenza del diritto del concessionario di procedere ad espropriazione forzata).

Nel processo esecutivo ordinario, la sopravvenuta inefficacia del titolo esecutivo per un fatto successivo alla sua formazione può farsi valere con un'opposizione a precetto, se l'esecuzione non sia stata ancora iniziata, ovvero, nel caso contrario, con un'opposizione a pignoramento, ma sarà sempre un giudizio ex articolo 615, c.p.c., inammissibile secondo l'originaria

previsione dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973.

Pertanto, non potendo immaginare una diversa soluzione a legislazione invariata, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 114/2018, ha ineccepibilmente sancito la parziale illegittimità costituzionale dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973, consentendo, così, l'allargamento del perimetro delle opposizioni all'esecuzione e del ruolo del giudice ordinario nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria. Tuttavia, il giudice delle leggi ha preso in esame solo fatti successivi a una valida formazione del titolo esecutivo da opporre in seguito alla notificazione del pignoramento: non essendo possibile individuare un atto impugnabile davanti al giudice tributario, necessariamente la cognizione su quei fatti deve spettare al giudice ordinario.

In particolare, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973, nella parte in cui non prevedeva che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'articolo 50, D.P.R. 602/1973, siano ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615, c.p.c..

La Corte, nel ripercorrere la disciplina degli istituti in oggetto, ha ricordato come, in origine, l'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione fosse assoluta, essendo la tutela per il contribuente assicurata e bilanciata, mentre, successivamente, era stato riscontrato un mutamento radicale di disciplina. Con il proprio intervento i giudici delle leggi hanno ritenuto sussistere una linea di demarcazione della giurisdizione, posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso di intimazione: prima della notifica, giurisdizione tributaria; dopo la notifica, giurisdizione ordinaria, segnatamente riservata al giudice dell'esecuzione.

In particolare, hanno ritenuto che, con riferimento all'impossibilità di proporre l'opposizione all'esecuzione ex articolo 615, c.p.c., quando a venire in contestazione è il titolo della riscossione coattiva, tale disposizione è immune da censure di legittimità costituzionale, perché la difesa del contribuente è affidata al ricorso ex articolo 19, D.Lgs. 546/1992, proponibile avverso il ruolo e la cartella di pagamento, innanzi al giudice tributario. Con riferimento, invece, all'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione ex articolo 615, c.p.c., allorquando la giurisdizione del giudice tributario non sia configurabile e non venga in rilievo perché si è a valle dell'area di quest'ultima – ovvero sia quando vengono dedotti fatti che non possono essere più dedotti innanzi alla giurisdizione tributaria – hanno ritenuto illegittima la norma, con la conseguente ammissibilità dell'opposizione all'esecuzione ex articolo 615, c.p.c. innanzi al giudice ordinario.

Sulla base dei presupposti evidenziati, il tema di indagine si restringe dunque alle disposizioni contenute nell'articolo 2, D.Lgs. 546/1992 e a quelle di cui agli articoli 615 e 617, c.p.c..

Al riguardo, con l'ordinanza n. 7822/2020, perseguendo l'obiettivo di configurare il definitivo assetto del riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario nelle controversie “*di confine*”, evitando duplicazioni di tutela, la Suprema Corte, a Sezioni Unite, dapprima, al punto 4.3 della sua pronuncia, afferma, condivisibilmente, che l'opposizione ex articolo 615,

c.p.c. resta ammessa anche quando i fatti da far valere si siano verificati in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità del titolo esecutivo (dunque, in assenza di una valida formazione del titolo esecutivo), quando la loro rilevanza prescinda dal difetto di notifica del titolo esecutivo: se il contribuente abbia pagato o la prescrizione sia comunque decorsa prima del pignoramento, egli farà valere il pagamento o la prescrizione davanti al giudice ordinario, anche se il titolo esecutivo non gli sia stato debitamente notificato.

Ovviamente il giudizio sarà di opposizione all'esecuzione da proporsi dopo la notifica del pignoramento, necessariamente a esecuzione già iniziata (in coerenza con la logica della tutela impugnatoria differita).

Si tratta di un corollario della pronuncia di illegittimità dell'articolo 57, D.P.R. 602/1973 *“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 all'avviso di cui all'articolo 50 del d.p.r. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615 del codice di procedura civile”* (in modo contrario si erano invece già espresse Cassazione n. 418/2018 e n. 3990/2020, che avevano bensì ritenuto che la cognizione su tutti i fatti accaduti prima del pignoramento spettasse comunque al giudice tributario).

Senonché, al successivo punto 5 dell'ordinanza n. 7822/2020, quando viene enunciato il principio di diritto, si smarrisce la chiarezza del *discrimen* tra le 2 giurisdizioni, posto che la Suprema Corte statuisce che spetta alla giurisdizione ordinaria la cognizione dei fatti successivi alla valida notifica della cartella o intimazione *“o successivi – nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica – all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)”*, non ribadendo, in coerenza con quanto sostenuto nella stessa ordinanza poche righe prima, che spetta al giudice ordinario anche la cognizione sui fatti verificatisi prima del pignoramento in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità del titolo esecutivo (dunque, in assenza di una valida formazione del titolo esecutivo), quando la loro rilevanza prescinda dal difetto di notifica del titolo esecutivo. Anzi, nel principio di diritto si precisa che alla giurisdizione tributaria spetti la cognizione sui fatti che si siano verificati fino al pignoramento, quando il titolo esecutivo non sia stato validamente notificato (sulla base di tale principio, in casi in cui la prescrizione era maturata a monte del titolo esecutivo, a prescindere dal giudice adito nel concreto, hanno deciso per la sussistenza della giurisdizione tributaria, Cassazione SS.UU., n. 20693/2021, n. 21642/2021, n. 1394/2022 e n. 8465/2022).

Ma in una recente ordinanza (Cassazione, SS.UU n. 16986/2022) viene riconosciuta la giurisdizione tributaria anche in un caso in cui il fatto estintivo della legittimazione ad agire in esecuzione da parte dell'Amministrazione finanziaria si era realizzato prima del pignoramento. La Corte di Cassazione, *“ribaltando”* la precedente sentenza Cassazione, SS.UU. n. 34447/2019, che aveva statuito che spetta al giudice ordinario decidere dell'eccezione di prescrizione di un credito tributario insinuato nel fallimento, ha affermato che *“anche l'eccezione di prescrizione, quale fatto estintivo dell'obbligazione tributaria, rientra nella giurisdizione del giudice che abbia*

giurisdizione in merito alla predetta obbligazione". Deve evidenziarsi che, nel caso deciso dall'ordinanza n. 16986/2022 citata, il contribuente aveva comunque posto "come tema demandato all'esame del giudice la definitività o meno delle cartelle di pagamento", aveva cioè impugnato la cartella di pagamento anche per vizio di notificazione, consentendo alla Suprema Corte di sostenere che "l'insussistenza di una situazione di definitività delle cartelle di pagamento osta alla qualificazione delle questioni controverse come meramente esecutive, radicando pertanto la giurisdizione del giudice tributario".

Considerazioni conclusive

Cercando di razionalizzare la regola del riparto individuata dalla giurisprudenza di legittimità, sembra potersi sostenere che spetta al giudice ordinario la cognizione solo sui fatti successivi alla valida formazione di un titolo esecutivo di cui non sia dal contribuente contestata la notificazione, quando, cioè, non sia più possibile sollecitare la cognizione del giudice tributario per mancanza di un atto impugnabile che funga da veicolo di accesso a un giudizio di accertamento negativo della sussistenza del debito tributario.

Ogni qualvolta, invece, il giudice tributario sia stato comunque adito, la tutela si esplica anticipatamente (e si esaurisce) davanti a questo.

Una simile conclusione pare avvalorata soprattutto dall'ultima ordinanza analizzata (n. 16986/2022), dove espressamente la Suprema Corte ha statuito che *"anche con riguardo alla prescrizione relativa al periodo successivo alla cartella, che il giudice abbia ritenuto validamente eseguita, va affermata la giurisdizione del medesimo giudice tributario"*.

Non può tuttavia sottacersi che in tal modo si ammette che il giudice tributario, invece di limitarsi a dichiarare l'insussistenza di un vizio (di notificazione) dell'atto impugnato, si pronunci anche su un fatto successivo alla regolare notificazione del titolo esecutivo.

Ciò, ancorché, in base ai principi espressi dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 114/2018 e ribaditi dalla stessa giurisprudenza di legittimità nell'ordinanza n. 7822/2020, una simile pronuncia spetti alla cognizione del giudice ordinario.

Peraltro, un siffatto riparto di giurisdizione, probabilmente dettato dalla necessità di anticipare la tutela senza imporre al contribuente di attendere l'inizio dell'esecuzione forzata (analogamente, in questo senso, Cassazione, SS.UU. n. 28709/2020), potrebbe forse giustificarsi in base a una ricostruzione del giudizio tributario quale giudizio di accertamento negativo della pretesa tributaria, ma stride con la natura del processo tributario quale giudizio di impugnazione di atti, ove ciascun atto è impugnabile solo per vizi propri.

Del resto, un'esigenza di anticipazione della tutela si manifesta anche quando il fatto *"estintivo"* sia antecedente al pignoramento, ma il titolo esecutivo non sia più impugnabile (neanche strumentalmente) davanti al giudice tributario: in questo caso, il contribuente non ha tutela se non davanti al giudice ordinario, ma dopo l'inizio dell'esecuzione forzata.



Insomma, fintanto che sussista il limite dell'articolo 2, D.Lgs. 546/1992 (e il pignoramento non sia legislativamente individuato come atto autonomamente impugnabile dall'articolo 19, D.Lgs. 546/1992), si deve ritenere che eventuali esigenze di tutela previa rispetto all'inizio dell'esecuzione forzata siano da soddisfare non già attraverso un allargamento dell'ambito della giurisdizione tributaria, bensì ammettendo, sulla scorta dei principi enunciati dalla Corte Costituzionale, un'opposizione all'esecuzione "*anticipata*" davanti al giudice ordinario, l'unico che possa essere chiamato a un accertamento negativo della pretesa tributaria già portata da provvedimenti definitivi, di cui l'inefficacia sia sopravvenuta.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Accertamento e contenzioso](#)".