DOMENICO LA MEDICA

**L'OPPOSIZIONE DI TERZI
NELLA NUOVA DISCIPLINA
SULLA RISCOSSIONE
DELLE IMPOSTE SUL REDDITO**

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. Il termine per l'opposizione. — 3. I mobili acquistati ad asta esattoriale successivamente pignorati nella casa del debitore di imposta. — 4. Il coniuge e i parenti e affini entro il terzo grado del contribuente. — 5. I c.d. « cumulati ».

1. Chi aveva sperato che le nuove norme in materia di riscossione coattiva delle imposte dirette modificassero la precedente disciplina, eliminando le cause dei più frequenti attriti tra fisco e contribuenti, è rimasto certamente deluso: il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 — contenente disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito — ha, infatti, riprodotto sostanzialmente le disposizioni stabilite in materia dal D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (testo unico delle leggi sulle imposte dirette), mentre le lievi modifiche che si rinvencono non sempre sono dettate a favore del contribuente.

Nella relazione ministeriale al menzionato decreto n. 602 si afferma che non si è ritenuto di procedere ad ampie innovazioni perchè la disciplina finora in vigore ha dato buoni risultati. Si dimentica, però, che la buona riuscita di un sistema tributario va rilevata soprattutto con riferimento alla sua sopportabilità da parte dei soggetti tenuti all'obbligo tributario ed alle resistenze che in essi provocano, mentre le norme sulla riscossione coattiva delle imposte dirette hanno formato oggetto di esame da parte della Corte Costituzionale con frequenza maggiore di qualsiasi altro testo normativo ⁽¹⁾. Le eccezioni di illegittimità costituzionale contro tali norme, anche se non hanno mai avuto fortuna, hanno messo in evidenza, proprio per il loro rilevante numero, uno stato di diffusa insofferenza nei confronti dei « privilegi » dell'esecuzione esattoriale. Va soggiunto che le questioni di legittimità, pur dichiarate infondate dalla Corte Costituzionale, sono state più vol-

(¹) Per una rassegna di giurisprudenza costituzionale in materia, v. LA MEDICA, *L'esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1970, I, p. 628 ss.

te nuovamente sollevate: questo stato di fatto non può essere considerato come conseguenza di espedienti dilatori di contribuenti recalcitranti che cercano di sottrarsi all'obbligo di imposta, perchè le relative eccezioni sono state ritenute non manifestamente infondate dai giudici *a quo* ed in altre occasioni sono state sollevate di ufficio.

D'altra parte, la stessa Corte Costituzionale, respingendo gli eccepiti contrasti delle norme impugnate con la Costituzione, non ha mancato talora ⁽²⁾ di rilevare gli inconvenienti pratici che le norme in materia di riscossione esattoriale provocano, osservando, peraltro, che si trattava di questioni che, in quanto investono il merito delle norme, non rientrano nelle attribuzioni della Corte stessa ma che potevano essere presi in considerazione dal legislatore per una eventuale riforma del sistema.

Il legislatore, però, è rimasto insensibile anche a queste autorevoli seppure larvate sollecitazioni.

2. Il citato D.P.R. n. 602 sulla riscossione delle imposte sul reddito, all'art. 52, disciplina l'opposizione di terzi riproducendo quasi integralmente le norme dettate dall'art. 207 del menzionato t.u. n. 645 del 1958; va eccettuata la norma di cui alla lett. c) del suddetto art. 207 la cui eliminazione dall'art. 52 del decreto delegato in argomento è stata proposta dalla Commissione parlamentare chiamata ad esprimere il parere in merito al decreto stesso.

Il primo comma dell'art. 52 stabilisce che l'opposizione del terzo che rivendichi la proprietà dei beni pignorati dall'esattore deve essere proposta prima della data fissata per il primo incanto.

Nei riguardi dell'analogia norma di cui all'art. 207, t.u. n. 645 cit., era stata rilevata ⁽³⁾ l'esiguità del termine a disposizione

⁽²⁾ V. Corte Cost. 12 luglio 1967, n. 115, in *Giur. it.*, 1968, I, 1, 1, 763.

⁽³⁾ V.: Pret. Roma (ord.) 10 novembre 1970, in *Le imp. dir. erar.*, 1972, II, p. 200 ss. con nota di LA MEDICA, *Sul termine per l'opposizione di terzo nell'esecuzione esattoriale in relazione alla garanzia giurisdizionale della difesa dei diritti*; Id. 16 novem-

del terzo per difendere i propri diritti, in quanto, ai sensi dell'art. 233 — così come viene ora stabilito dall'art. 69, 2° comma, del D.P.R. n. 602 — il primo incanto può aver luogo appena trascorsi dieci giorni dall'avvenuto pignoramento. Tanto più che l'esecuzione si svolge a danno di altra persona e, perciò, il terzo potrebbe trovarsi in condizioni di non conoscere tempestivamente il pregiudizio che sta per subire: di conseguenza, è stato denunziato il contrasto della suddetta norma con l'art. 24 Cost.

Inoltre, era stato eccepito il contrasto con gli articoli 3, poichè la revindica della proprietà sarebbe inibita al terzo solo nell'esecuzione esattoriale e non anche in quella ordinaria, e 113 Cost., perchè il terzo sarebbe sfornito di tutela contro un atto amministrativo (pignoramento) di una pubblica amministrazione (4).

La Corte Costituzionale, con sentenza del 19 giugno 1973, n. 85 (5), ha dichiarato infondata la sollevata questione rilevando soprattutto che il terzo può avere notizia, ai sensi dell'art. 214 (ora, art. 59 del D.P.R. n. 602), delle esecuzioni esattoriali promosse a carico di un determinato contribuente, facendone richiesta, accompagnata dal versamento di lire cinquecento (6), all'esattore che dovrà assolvere tale obbligo entro cinque giorni dall'avvenuto pignoramento. Pertanto, il terzo sarebbe in grado di far valere tempestivamente i propri diritti.

In verità l'argomentazione non è molto convincente, perchè l'esiguità del termine per l'opposizione resta, anzi viene ridotta a cinque giorni o certamente meno di cinque, dato il tempo necessario per il recapito postale, se l'esattore provvede ad effettuare la comunicazione al limite stabilito dal menzionato art. 233.

La Corte ha ritenuto di suffragare il suo convincimento af-

bre 1970, in *Gazz. Uff.* 28 aprile 1971, n. 106, p. 2501; Id. 10 dicembre 1970, in *Gazz. Uff.*, 5 maggio 1971, n. 112, p. 2661.

(4) V. Pret. Massa, 22 agosto 1971, in *Gazz. Uff.*, 1° dicembre 1971, n. 304, p. 7695.

(5) V. in *Riforma fiscale*, 1973, n. 14, p. 12.

(6) Va notato, per inciso, che il suddetto articolo ha portato a lire duemila il compenso dovuto all'esattore per fornire le menzionate informazioni.

fermando che la congruità del termine per la difesa dei propri diritti deve essere considerata non solo in relazione all'interesse del soggetto che ha l'onere di invocare la tutela dell'ordinamento, ma anche in rapporto alla funzione che nell'ordinamento esplica l'istituto di cui si tratta nella cui disciplina è stabilito il termine in discussione. In sostanza, la Corte ha escluso l'eccepiteo contrasto della norma impugnata con il principio della difesa giurisdizionale dei diritti facendo ricorso all'argomentazione che la brevità dei termini stabiliti nella procedura esecutiva esattoriale trova giustificazione nell'« interesse fondamentale di garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato ».

Nell'occuparci in precedenza della norma in discussione ⁽⁷⁾, avevamo rilevato che l'interesse individuale alla tutela giurisdizionale non può subire un *affievolimento* in vista di un preminente interesse pubblico. Infatti, in tal caso, si tratterebbe di limiti « esterni » all'azione i quali — a differenza di quelli « interni » (es. cauzioni, depositi, ecc.) che, pur incidendo nell'azione, si trovano in « stretta e razionale correlazione » con le esigenze del processo o con la pretesa fatta valere in giudizio e, perciò, debbono ritenersi legittimi — mirano a tutelare interessi estranei al processo rendendo impossibile lo svolgimento delle attività processuali ⁽⁸⁾. E poichè l'interesse alla riscossione dei tributi risulta estraneo all'esercizio delle funzioni giurisdizionali, avevamo concluso per l'illegittimità della suddetta norma.

Ci confortava, inoltre, in tale convinzione, la considerazione che il richiamo all'interesse alla riscossione dei tributi, se avesse portato a limitare l'azione del terzo, avrebbe provocato l'effetto di sottoporre all'obbligo tributario soggetti nei confronti dei quali non si era verificato il presupposto d'imposta.

⁽⁷⁾ V. LA MEDICA, *Sul termine*, cit., p. 208 ss.

⁽⁸⁾ V. COMOGLIO, *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova 1970, p. 310 ss.

V. anche Corte Cost., 7 dicembre 1964, n. 100, in *Giur. it.*, 1965, I, 1, 722; 9 aprile 1963, n. 45, *ivi*, I, 1, 1090; 13 luglio 1963, n. 135, *ivi*, 1297; 3 luglio 1963, n. 113, *ibid.*, 1175.

Questa eventualità, poi, non sembra molto remota se anche la Corte Costituzionale, preoccupata delle conseguenze cui la pronuncia della infondatezza della sollevata questione poteva portare, ha ritenuto di affermare la sua interpretazione della norma in discussione, al fine di limitare le restrizioni al diritto di difesa del terzo. Infatti, la Corte ha dichiarato che nel termine in argomento è sufficiente che il ricorso del terzo venga presentato e non anche che il medesimo venga notificato all'esattore. In particolare, è stato rilevato che tale interpretazione trova conforto nella giurisprudenza relativa al termine per la riassunzione del processo civile interrotto, le cui norme possono trovare applicazione anche nell'esecuzione esattoriale, in ossequio a quanto stabilito dal penultimo comma dell'art. 200 del cit. t.u. n. 645 del 1958 (sostanzialmente riprodotto nel penultimo comma dell'art. 45 del D.P.R. n. 602 sulla riscossione delle imposte sul reddito) che, per quanto non disciplinato nel menzionato testo, fa rinvio, tra l'altro, alle norme del rito ordinario.

Tale interpretazione, nel senso più favorevole al contribuente, era stata sostenuta anche da noi ⁽⁹⁾, ma non aveva incontrato il favore della dottrina ⁽¹⁰⁾ nè della giurisprudenza ⁽¹¹⁾ che, contrariamente a quanto viene ora affermato dalla Corte Costituzionale, hanno sostenuto che nell'esecuzione civile, il giudice — allorchè accoglie l'istanza di sospensione contenuta nel ricorso per opposizione di terzo — non deve effettuare alcuna notifica al creditore espropriante poichè il processo di cui si tratta si svolge innanzi a se medesimo e, quindi, i suoi provvedimenti esplicano immediata efficacia nel procedimento in corso; a differenza dell'esecuzione esattoriale che si svolge fuori di ogni influenza da parte

⁽⁹⁾ V. LA MEDICA, *Sul termine*, cit., p. 201 nota (1).

⁽¹⁰⁾ V.: COCIVERA, *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano 1970, p. 309; LAPORTA, *La riscoss. imp. dir.*, Roma 1960, p. 157; TARZIA, *Le nuove disposizioni dell'esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. proc.*, 1959, p. 117.

⁽¹¹⁾ Trib. Roma, 11 maggio 1964, in *Le imp. dir. erar.*, 1964, 1195, con nota contraria di L(uigi) P(ietranonio).

dell'autorità giudiziaria per cui si rende necessario che nel menzionato termine l'opposizione ed il conseguente decreto di sospensione dell'esecuzione stessa vengano portati a conoscenza dell'esattore, altrimenti questi prosegue negli atti di vendita coattiva.

La Corte Costituzionale, con la suddetta sentenza, ha soggiunto che al terzo non è nemmeno preclusa l'esperibilità dell'opposizione tardiva, di cui all'art. 620 cod. proc. civ., che potrà esercitarsi ex art. 200 t.u. cit., sia in caso di tempestiva opposizione — ove il pretore non conceda la sospensione o questa giunga a conoscenza dell'esattore dopo che sia stata effettuata la vendita — sia nel caso di proposizione tardiva del ricorso, purchè prima della distribuzione del ricavato della vendita. Quindi, la tutela giurisdizionale non viene meno in quanto, ai sensi dell'art. 228 t.u. cit., l'esattore deve depositare in cancelleria gli atti del procedimento di espropriazione e la somma ricavata dalla vendita; in tale occasione, l'insorgere della controversia tra l'esattore ed il terzo obbliga il pretore a sospendere il procedimento di distribuzione e ad istruire la causa, se è competente, oppure a rimettere le parti avanti al giudice competente (art. 512 cod. proc. civ.).

L'ammissibilità dell'opposizione tardiva prevista dall'art. 620 cod. proc. civ. nell'esecuzione esattoriale consentirebbe, quindi, al terzo di ottenere l'equivalente del bene economico di cui si tratta ed, in ultima analisi, farebbe venir meno anche l'eccepiteo contrasto con il principio di uguaglianza perchè sia nell'esecuzione ordinaria che in quella esattoriale il terzo viene ad essere tutelato in uguale misura.

La Corte ha, infine, respinto l'eccezione di illegittimità, in relazione all'art. 113 Cost., affermando, con motivazione alquanto sintetica, che la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi contro gli atti della Pubblica amministrazione, che la norma costituzionale garantisce « sempre », non vuol dire « perpetuità » della tutela stessa. Il pensiero della Corte diventa più comprensibile se riferito alla giurisprudenza in materia, richiamata nella stessa sentenza, che ha escluso la *perennità* di ogni

diritto soggettivo e l'impossibilità di sottoporlo a decadenza o prescrizione ⁽¹²⁾.

Ora, l'applicabilità, affermata dalla Corte Costituzionale, all'esecuzione esattoriale dei principi propri del rito civile, quali le modalità per la riassunzione del processo interrotto e l'opposizione tardiva, non fanno venir meno le nostre riserve nei confronti della norma di cui al primo comma dell'art. 52 del ripetuto decreto n. 602 sulla riscossione delle imposte sul reddito che ha riprodotto pedissequamente la disposizione di cui al primo comma dell'art. 207 del t.u. n. 645 del 1958.

Innanzitutto, riteniamo che la giustizia sia veramente tale se è tempestiva, mentre quella differita, specie quando il differimento può essere opportunamente evitato, rappresenta un surrogato di giustizia ⁽¹³⁾.

Si deve osservare, altresì, circa l'interpretazione data dalla Corte Costituzionale alla norma impugnata, che l'art. 65 del R.D. 30 gennaio 1941, n. 12 (Ordinamento giudiziario) stabilisce che « La corte suprema di cassazione, quale organo supremo di giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale... ». Una disposizione analoga non si rinviene nelle norme sulle attribuzioni della Corte Costituzionale; va soggiunto, argomentando *ex art.* 136 Cost., che avendo efficacia *erga omnes* solo la pronuncia di accoglimento dell'eccezione di illegittimità costituzionale, l'interpretazione della Corte Costituzionale contenuta nella motivazione di una sentenza di rigetto, oltre ad essere suscettibile di successive contrarie pronuncie da parte della Corte stessa, non è vincolante per i giudici comuni che saranno chiamati in avvenire ad ap-

⁽¹²⁾ V. Corte Cost. 16 giugno 1964, n. 47, in *Giur. it.*, 1964, I, 1, 945.

⁽¹³⁾ LOPEZ DE OÑATE (*La certezza del diritto*, Roma 1950, p. 98) rilevava che « la lunga protrazione dei processi porta alla ignoranza di quella che è la *concreta volontà* della legge » provocando una profonda sfiducia nello Stato e, nell'occasione, ricordava la *disincantata* osservazione del GUICCIARDINI: « io credo che siano mancomale le sentenze dei Turchi, le quali si espediscono *presto* e quasi a caso... ».

plicare la norma in discussione, in quanto questi, ai sensi dell'art. 101 Cost., sono soggetti solo alla legge ⁽¹⁴⁾).

Peraltro, non si può disconoscere che la motivazione delle sentenze della Corte Costituzionale, sia di quelle che dichiarano la norma illegittima sia di quelle che dichiarano infondato l'eccepito contrasto con i precetti costituzionali, rappresenta un valido contributo all'interpretazione delle leggi la cui questione di legittimità viene dichiarata infondata ovvero di quelle non impugnate. Se, poi, l'interpretazione della norma impugnata e del precetto costituzionale invocato, in quanto contenuta nella sentenza di rigetto, non ha valore assoluto perchè può essere superata da successive pronunce della Corte stessa, non per questo si deve negare a tale interpretazione il valore che deriva, oltre che dall'autorevolezza della fonte, dalla sua forza di convincimento.

Ci rendiamo, inoltre, conto che di fronte all'alternativa di una pronuncia di illegittimità costituzionale e del conseguente vuoto che viene a determinarsi nell'ordinamento giuridico oppure della conservazione del testo legislativo interpretato in senso conforme alla Costituzione, la Corte, « speculando » ⁽¹⁵⁾ sull'interpretazione e sulla combinazione con altri testi legislativi in modo che la norma in discussione non si riveli più in contrasto con la

⁽¹⁴⁾ V.: Cass. 9 marzo 1973, n. 637, in *Le imp. dir. erar.*, 1973, II, p. 65; sez. un., 20 giugno 1969, n. 2175, *ivi*, 1969, 883; cass. pen. 26 gennaio 1967, in *Giur. it.*, 1967, II, 98.

In dottrina, v.: MONTESANO, *Sulle sentenze di incostituzionalità « interpretative »*, in *Temi romana*, 1969, p. 429 ss.; ANDRIOLI, *Motivazione e dispositivo nelle sentenze della Corte Costituzionale*, in *Riv. trim. dir. proc.*, 1962, p. 529 ss.; CAPPELLETTI, *Sentenze condizionali della Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. proc.*, 1957, 88; CRISAFULLI, *Questioni in tema di interpretazione della Corte Costituzionale nei rapporti con l'interpretazione giudiziaria*, in *Giur. cost.*, 1956, p. 929 ss.

Contra, v.: PIERANDREI, *La Corte Costituzionale e l'attività « maieutica »*, in *Giur. it.*, 1961, IV, 177; LASERRA, *La Corte Costituzionale e l'interpretazione della legge*, *ivi*, 1961, IV, 187; LOMBARDI, *Sentenze « correttive » di rigetto della Corte costituzionale come sentenze di accoglimento in rapporto al « punto di diritto »*, *ib.*, 1961, I, 1, 115; GIANNINI M. S., *Alcuni caratteri della giurisdizione delle norme*, in *Giur. cost.*, 1956, p. 902 ss.

⁽¹⁵⁾ V., ANDRIOLI, *Motivazione*, cit., 551.

Costituzione stessa, sia stata indotta a scegliere la seconda soluzione (c.d. attività di nomofiliachia). In altri termini, la Corte ha ritenuto di adottare, nel campo del diritto pubblico, il principio, stabilito dall'art. 1367 cod. civ. in tema d'interpretazione del contratto, *magis valeat quam pereat* ⁽¹⁶⁾. Tale modo di procedere potrebbe anche condividersi specie ove si consideri che l'approssimarsi della scadenza per l'emanazione del decreto delegato in materia di riscossione delle imposte sul reddito (1° ottobre 1973) consigliava la soluzione adottata dalla Corte Costituzionale: infatti, si poteva ragionevolmente confidare che il legislatore — in ossequio alla norma di delega di cui all'art. 10 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, che, tra l'altro, prevede l'emanazione di norme, in materia di riscossione dei tributi, intese anche ad assicurare la tutela dei contribuenti — avrebbe riesaminato la disposizione in argomento al fine di rendere la sua applicazione meno gravosa per il terzo opponente e, quindi, più aderente ai principi costituzionali.

In passato, peraltro, la « prudenza » della Corte Costituzionale non sempre è stata apprezzata dai giudici comuni che hanno talora respinto gli accorti suggerimenti ⁽¹⁷⁾, nè il potere legisla-

⁽¹⁶⁾ V.: PIZZORUSSO A., *Dalle « doppie pronuncie » alle decisioni « overruling »*, in *Giur. cost.*, 1971, p. 527; Id., *La motivazione delle decisioni della Corte Costituzionale: comandi o consigli?*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963, 345; FRANCHI-BERTI ARNOALDI VELLI-CONSO, *Certezza del diritto e legittimità*, in *Giur. it.*, 1970, IV, 1 ss.; MONTESANO, *Sulle sentenze di incostituzionalità « interpretative »*, cit., p. 429; GROTANELLI DE' SANTI, *Considerazioni sull'attività interpretativa della Corte Costituzionale*, in *Arch. giur. « F. Serafini »*, 1962, 55 ss.

⁽¹⁷⁾ È significativa la vicenda dell'art. 2 del R.D. 18 giugno 1931, n. 773 (t.u. di pubblica sicurezza). La Corte Costituzionale, con sentenza 2 luglio 1956, n. 8 (v. in *Giur. it.*, 1956, I, 1, 863), ha respinto l'eccezione di illegittimità costituzionale rilevando che l'emanazione, da parte del prefetto, di ordinanze in tema di ordine e sicurezza pubblica, per il caso di necessità ed urgenza, doveva considerarsi, anche in base all'interpretazione giurisprudenziale della magistratura ordinaria e di quella amministrativa, vincolata ai presupposti dell'ordinamento giuridico. Veniva soggiunto esplicitamente che « se si affermassero interpretazioni diverse da quella rilevata dalla Corte... l'odierna decisione non precluderebbe il riesame della questione di legittimità ».

Peraltro, avendo la Cassazione, a sezioni unite, con sentenza 16 giugno 1958, n. 2068 (v. in *Giur. it.*, 1959, I, 1, 55), affermato l'interpretazione della suddetta norma in senso da mettere in evidenza l'illegittimità costituzionale, la Corte Costituzionale, con

tivo è stato sensibile nel corrispondere alle sollecitazioni ⁽¹⁸⁾ della Corte Costituzionale poichè, deludendo ogni aspettativa, non è intervenuto tempestivamente a colmare i vuoti che stavano per crearsi nell'ordinamento a seguito delle pronuncie di accoglimento delle sollevate eccezioni ⁽¹⁹⁾.

Questi timori hanno trovato conferma anche nella presente occasione: il legislatore (delegato), infatti, s'è lasciata sfuggire la possibilità di provvedere adeguatamente. Non resta, quindi, che affidarsi al senso di responsabilità dei giudici comuni affinché tengano conto dell'interpretazione data dalla Corte Costituzionale che, nell'ipotesi in esame, appare sorretta da rigorose argomentazioni.

3. L'art. 52, lett. a), del D.P.R. n. 602 sulla riscossione delle imposte sul reddito stabilisce che è preclusa la revindica, nei confronti dell'esattore, dei beni mobili acquistati ad asta esatto-

successiva pronuncia del 27 maggio 1961, n. 26 (v. in *Giur. it.*, 1961, I, 1, 756), è dovuta nuovamente intervenire sulla questione adottando, questa volta, la soluzione drastica dell'accoglimento dell'eccezione in quanto la norma impugnata permetteva ai prefetti di derogare alla legge nell'emanazione delle suddette ordinanze.

⁽¹⁸⁾ In proposito il CONSO (*Certezza del diritto e legittimità cit.*, parte III, *Inconvenienti e rimedi*, 21) parla di « non fiancheggiamento » da parte degli organi legislativi.

⁽¹⁹⁾ Si può ricordare, al riguardo, limitando l'accento al campo tributario, che la dichiarazione di illegittimità della giurisdizione penale dell'intendente di finanza è stata pronunciata con sentenza del 3 aprile 1969, n. 60 (v. in *Foro it.*, 1969, I, 1036), mentre la discussione della relativa questione era avvenuta il 20 novembre dell'anno precedente.

Uguualmente, il riconoscimento della natura amministrativa delle commissioni tributarie è stato dichiarato con le sentenze 29 gennaio 1969, n. 6, e 30 gennaio 1969, n. 10 (v. in *Le imp. dir. erar.*, 1969, 184 e, rispettivamente, 161), ma la discussione risulta avvenuta il 6 e, rispettivamente, il 20 novembre 1968.

Si può immaginare che il Governo sia stato informato delle pronuncie che la Corte stava per emettere, ma il ritardo nella pubblicazione delle menzionate sentenze non è servito ad indurre il legislatore ad emanare sollecitamente una disciplina conforme ai dettati della Costituzione.

Va soggiunto, in proposito, che al fine di colmare il vuoto legislativo derivante dall'affermata natura amministrativa delle dette commissioni, con decreto interministeriale 28 giugno 1969 venne nominata un'apposita commissione di studio, presieduta dal presidente di sezione della cassazione SINISCALCHI e di cui chi scrive era segretario; tale commissione elaborò un testo che però non venne mai presentato all'esame del consiglio dei ministri e che venne, poi, praticamente assorbito nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, concernente la revisione del contenzioso tributario.

riale, successivamente pignorati nella casa del debitore d'imposta (20).

La suddetta norma trova giustificazione nell'intento di evitare possibili collusioni tra debitore e terzo a danno dell'esattore: potrebbe verificarsi, infatti, che il debitore tramite il terzo si renda acquirente dei propri mobili ad asta esattoriale — generalmente versando un prezzo vile, specie se si considera che nel secondo incanto i beni, eccettuati gli oggetti preziosi, possono essere venduti per un prezzo pari alla metà di quello base — ed, in seguito, fingendosi locatario dei beni medesimi, tenti di sottrarli a successive espropriazioni da parte dell'esattore. Pertanto, la norma in argomento presume, escludendo ogni prova contraria, che detti beni appartengano a chi nel luogo in cui i medesimi beni si trovano abitualmente dimori ovvero del detto luogo disponga effettivamente per l'abitazione sua e della sua famiglia.

Tale norma è identica — eccetto per il termine « pignorati » che, secondo il suggerimento della Commissione parlamentare chiamata ad esprimere il parere sullo schema di decreto delegato che ha preso, poi, il n. 602, ha sostituito quello meno proprio di « rinvenuti » — alla disposizione di cui all'art. 207, lett. a) del D.P.R. n. 645 del 1958 (21) nei confronti della quale era

(20) Su tale concetto v.: BATTAGLINI M., *La « casa del debitore » nell'esecuzione forzata*, in *Arch. ric. giur.*, 1964, 91; MICHELI, *L'esecuzione forzata (Appunti)*, Firenze 1961, 111; CASTORO, *Il processo di esecuzione nel suo aspetto pratico*, Firenze 1961, 486; BUCOLO, *La sospensione nell'esecuzione*, Milano 1963, p. 379 ss.; D'ONOFRIO, *La casa del marito nell'art. 622 cod. proc. civ.*, in *Foro it.*, 1951, IV, 32.

In giurisprudenza, v. Cass. 29 maggio 1965, n. 1106, in *Giust. civ.*, 1965, I, 1546; 31 gennaio 1962, n. 177, in *Mass. Foro it.*, 1962, 50; 30 giugno 1960, n. 1713, in *Giust. civ.*, 1960, I, 1759.

(21) L'ALLORIO (*Diritto processuale tributario*, Torino 1962, p. 146 ss.), per l'analoga norma di cui all'art. 207, lett. a), del t.u. n. 645 del 1958, così come per quella stabilita dalla lett. b) del medesimo articolo, parla di *obbligazione dipendente limitata* perchè la posizione di colui che subisce l'esecuzione è in rapporto di dipendenza con l'obbligazione del debitore d'imposta, è soggetta alle conseguenze dei fatti che influiscono su tale obbligazione ed, infine, perchè riguarda solo i beni che si trovano nella data situazione con esclusione del rimanente patrimonio.

V. anche: CARNACINI, *Peculiarità delle sanzioni contro il contribuente moroso*, in *Studi in onore di U. Ratti*, Milano 1934, 625; PUGLIATTI, *Limiti alla c.d. interposizione processuale nella esecuzione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1942, II, p. 170.

stato eccepito più di una volta il contrasto con vari principi della Costituzione: innanzitutto, con l'art. 113 che garantisce sempre la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi contro gli atti della Pubblica amministrazione, mentre nell'ipotesi in esame non sarebbe ammessa alcuna opposizione; con l'art. 24, perchè impedirebbe al terzo di far valere il suo diritto di proprietà anche nell'ipotesi in cui i beni siano stati lasciati nell'abitazione del debitore d'imposta per assoluta ed invincibile necessità; con l'art. 42, 3° comma, perchè la preclusione della revindica da parte del terzo si risolverebbe nel sacrificio della proprietà nei riguardi della quale la menzionata norma costituzionale prevede solo la possibilità di limiti per esigenze di pubblico interesse; infine, la norma impugnata violerebbe il principio di uguaglianza perchè consentirebbe solo all'acquirente di beni pignorati ad iniziativa di privati e non anche a quello di beni venduti ad asta esattoriale l'opposizione prevista dall'art. 619 cod. proc. civ.

La Corte Costituzionale ha respinto le suddette eccezioni. In particolare, con sentenza 18 febbraio 1960, n. 4 ⁽²²⁾, ha preso in esame la norma di cui all'art. 63 del R.D. 17 ottobre 1922, n. 1401, mod. con l'art. 18 della legge 16 giugno 1939, n. 942, — il cui testo è stato, poi, riprodotto nell'art. 207, lett. a), del D.P.R. n. 645 del 1958 — ed ha dichiarato infondato l'eccepito contrasto con l'art. 24, 2° comma, Cost. affermando che la norma in discussione non sopprime il diritto di proprietà ma subordina la sua difesa all'onere, a carico del terzo acquirente di beni ad asta esattoriale, di rimuovere i beni stessi dalla casa del debitore espropriato.

Successivamente, con sentenza 2 febbraio 1971, n. 13 ⁽²³⁾, e 1° febbraio 1973, n. 4 ⁽²⁴⁾, la Corte, richiamandosi alla giurisprudenza costituzionale in merito all'art. 207, lett. b), del

⁽²²⁾ V. in *Foro it.*, 1960, I, 525.

⁽²³⁾ V. in *Foro it.*, 1972, I, 541.

⁽²⁴⁾ V. in *Foro it.*, 1973, I, 1361 e in *Riforma fiscale*, 1973, n. 8, p. 14 con nota redazionale.

D.P.R. n. 645 (v. *infra*, n. 4), ha nuovamente respinto le suddette eccezioni: ha rilevato, infatti, che la norma impugnata pone in essere un sistema di garanzie patrimoniali e determina, con norma di diritto sostanziale, l'oggetto sul quale si possa esercitare l'azione esecutiva. Perciò la norma di cui all'art. 207, lett. a), nell'assoggettare ad esecuzione i beni che si trovino in una certa situazione locale legata al debitore, a prescindere dagli eventuali diritti che i terzi possano vantare su di essi, non contraddice agli articoli 24 e 113 Cost. in quanto la tutela giurisdizionale non può superare i limiti posti dalla norma di diritto sostanziale a tutela di altri diritti od interessi legittimi giudicati degni di protezione giuridica.

Inoltre, la violazione del principio di uguaglianza è stata ritenuta infondata in quanto l'opposizione di terzo al pignoramento di mobili esistenti nella casa del debitore, diversamente disciplinata a seconda che si tratti di esecuzione comune o di quella esattoriale, trova giustificazione nelle finalità di interesse generale alla riscossione dei tributi che richiedono una sollecita procedura di riscossione.

Da ultimo, la questione di legittimità della menzionata norma tributaria, in relazione all'art. 113 Cost., è stata dichiarata manifestamente infondata dalla Corte Costituzionale con sentenza 19 giugno 1973, n. 89 (25).

La rilevanza della situazione locale del bene di cui si tratti al fine di sottoporlo ad esecuzione, anche se non appartenga al debitore, non costituisce una novità nel nostro ordinamento e trova applicazione in tema di privilegi speciali (26). Tali privilegi, cui è riconosciuta la natura di diritti reali, trovano la loro causa in un particolare servizio, utilità, aumento di valore patrimoniale del bene sul quale i privilegi stessi vengono esercitati e, perciò, come emerge dalla formulazione delle relative norme (articoli

(25) V. il dispositivo in *Gazz. Uff.* 27 giugno 1973, n. 163.

(26) V. LA MEDICA, *I privilegi fiscali*, in *Studi Urbinati*, 1971-72, p. 206 ss.

2756, 2757, 2758, 2759, 2761, ecc. cod. civ.), non annettono alcuna importanza alla persona del proprietario del bene stesso. Il privilegio speciale, in deroga al principio *prior in tempore potior in iure*, prevale talora anche sui diritti dei terzi che siano costituiti prima del sorgere del privilegio (es.: art. 2756: crediti per spese di conservazione e miglioramento; 2760: crediti dell'albergatore; 2761: crediti del vettore, del depositario e del sequestrario), ma, in questi casi, l'esercizio del privilegio è subordinato alla collocazione del bene in un dato luogo.

Quindi la norma tributaria in argomento non dovrebbe suscitare dubbi circa la sua legittimità poichè anche nel campo dei rapporti tra privati vi sono analoghe disposizioni che conferiscono rilevanza alla collocazione del bene in una data situazione locale per attribuire il potere al creditore istante di agire esecutivamente su quel bene.

Non vorremmo, a questo punto, essere tacciati di « indulgere in pietosismi o in concettualismi » (27) nel denunciare la gravosità della norma fiscale in argomento, ma non possiamo fare a meno di osservare che le suddette norme del codice civile hanno un fondamento diverso da quello della norma tributaria in argomento: il servizio reso alla cosa oppure l'aumento di valore patrimoniale derivante alla medesima legittimano il riferimento, nella soddisfazione delle ragioni del creditore, al bene stesso, senza tener conto degli eventuali diritti vantati dai terzi mentre, circa la menzionata norma tributaria, nessuna relazione si rinviene tra i beni pignorati ed il debito d'imposta.

Non possiamo, inoltre, sottacere, anche se tale eccezione non è stata finora sollevata, che la norma di cui all'art. 207, lett. a), del cit. t.u. n. 645 era inficiata di eccesso di delega, poichè l'art.

(27) Il BUCOLO (*Le alienazioni anteriori al pignoramento di cui all'art. 2914 cod. civ. e le limitazioni probatorie di cui all'art. 621 cod. proc. civ.*, in *Foro it.*, 1969, I, 956) rivolge tale accusa nei confronti delle critiche all'indirizzo rigoristico seguito dalla giurisprudenza in tema di prove per riconoscere l'alienità dei beni sottoposti ad esecuzione forzata.

63 dell'abrogato t.u. n. 1401 del 1922 faceva riferimento ai mobili « acquistati in una precedente asta esattoriale »; l'art. 207, invece, parla di mobili « che hanno formato oggetto... », estendendo così la portata della norma dal diretto acquirente a tutti coloro che siano diventati proprietari dopo vari trasferimenti ed aggravando, senza che alcuna norma di delega lo autorizzasse, la posizione del terzo.

È, altresì, indubbio che la norma tributaria in argomento presume in modo assoluto la collusione tra debitore e terzo e punisce in modo energico la dabbenaggine di quest'ultimo che abbia lasciato nella casa del debitore d'imposta i beni acquistati ad asta esattoriale. In verità, l'ordinamento, nelle paventate ipotesi, non lascia senza tutela le ragioni del creditore pignorante, ma offre vari rimedi: l'azione revocatoria o quella di accertamento della simulazione, nel caso di vendita consensuale; l'azione per l'accertamento del *pactum de retrovendendo* tra venditore e terzo o la denuncia per il reato previsto dall'art. 353 cod. pen. (turbativa della libertà degli incanti), nei casi di vendita forzata. L'esperienza di tali azioni non è sembrato, però, compatibile con le finalità della sollecita riscossione delle imposte perseguite dalla normativa che disciplina l'azione esecutiva esattoriale ed in omaggio a tali finalità si giunge fino a giustificare l'ablazione dei diritti del terzo.

Perciò non resta qui che ricordare con il Calamandrei⁽²⁸⁾ come il « progressivo affievolimento del diritto soggettivo fino a ridursi a un interesse occasionalmente protetto » mette in evidenza gli aspetti di una « crisi ».

4. L'art. 52, lett. b), del D.P.R. n. 602 del 1973, riproduce l'analoga disposizione di cui all'art. 207, lett. b), del D.P.R. n. 645 del 1958. Tale norma preclude l'opposizione di terzo da

⁽²⁸⁾ *La relatività del concetto di azione*, in *Scritti giuridici in onore di S. Romano*, Padova 1939, p. 39 (dell'estratto).

parte del coniuge ⁽²⁹⁾ e dei parenti e affini ⁽³⁰⁾ entro il terzo grado del contribuente, relativamente ai beni mobili rinvenuti nella casa di abitazione del contribuente ⁽³¹⁾ e sottoposti ad esecuzione da parte dell'ufficiale esattoriale; viene eccettuata l'ipotesi di beni costituiti in dote, purchè il relativo atto di costituzione sia anteriore alla presentazione o alla notifica dell'avviso di accertamento d'imposta ⁽³²⁾.

La norma mira ad evitare le collusioni tra i familiari del debitore che, con sleali opposizioni, possono sottrarre i beni alle ragioni del creditore istante. Detta norma si rivela, peraltro, alquanto drastica ove si pensi al temporaneo affidamento di un bene di valore a parenti effettuato da colui che si trovi in procinto di assentarsi per un dato periodo dalla sua sede; ebbene, il suo divisamento risulterà non propriamente felice se i parenti siano morosi nel pagamento delle imposte perchè in tal caso potrà verificarsi che l'ufficiale esattoriale proceda al pignoramento ed alla successiva vendita all'asta del suddetto bene, senza che l'effettivo proprietario possa impedirlo.

⁽²⁹⁾ Poichè il coniuge è quello che risulta tale secondo le norme del codice civile, l'azione di revindica può essere riconosciuta al convivente *more uxorio*. V. in tal senso Cass., sez. un., 26 maggio 1969, n. 1859, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 926 ss.; 9 maggio 1953, in *Foro it.*, 1954, I, 613; *contra* Cass. 3 maggio 1967, n. 825, in *L'Esattore*, 1967, 496, con nota adesiva di ERMETES e in *Giust. civ.*, 1967, I, 1674, con nota critica di CIACCO; sez. un., 11 maggio 1958, n. 1191, in *Giur. cost.*, 1959, pagina 118.

Per altri riferimenti di dottrina e di giurisprudenza, v. LA MEDICA, *Limiti alla opponibilità del vincolo dotale nell'esecuzione esattoriale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, p. 1123 nota (1).

⁽³⁰⁾ V., VALECI, *Dal coniuge e dai parenti ed affini fino al terzo grado (articolo 207, lett. b, l.u. 29 gennaio 1958, n. 645)*, in *L'Esattore*, 1967, p. 437 ss.

⁽³¹⁾ V. riferimenti di dottrina e di giurisprudenza citati a nota (20).

⁽³²⁾ Va segnalato, in proposito, che non è stato riconosciuto alcun valore alla scrittura privata registrata anteriormente alla dichiarazione dei redditi, il cui contenuto sia stato trasfuso in un atto pubblico di costituzione di dote successivo alla suddetta dichiarazione; infatti, la certezza della data delle suddette scritture non è stata ritenuta idonea a consentire l'opposizione della costituzione di dote, poichè questa deve essere stabilita, a pena di nullità, per atto pubblico ed alla data di questo bisogna far riferimento per accertare l'antecedenza alla dichiarazione dei redditi o alla notifica dell'avviso di accertamento (v. Cons. Stato, sez. III, parere del 28 marzo 1973, n. 885/70).

La norma tributaria in parola richiama alla mente quella di cui all'art. 622 cod. proc. civ. che poneva il divieto, per la moglie convivente con il marito, di proporre opposizione di terzo relativamente ai beni pignorati nella casa di lui, eccetto l'ipotesi di beni dotali, di beni per i quali potesse provarsi con atto di data certa che le siano appartenuti prima del matrimonio oppure di beni che le fossero pervenuti per donazione o successione a causa di morte. Poichè la costituzione di dote può avvenire anche durante il matrimonio (art. 178 cod. civ.), ne conseguiva che, secondo la norma di rito ordinario, la moglie del debitore poteva proporre opposizione qualunque fosse stata la data dell'atto di costituzione di dote, purchè avvenuta prima del pignoramento.

Invece, secondo la norma del citato D.P.R. n. 602, l'atto di costituzione di dote è opponibile solo se abbia data anteriore alla presentazione della dichiarazione dei redditi o alla notifica dell'avviso di accertamento. Inoltre, la suddetta norma estende il divieto, previsto dal codice di procedura civile per la moglie, all'altro coniuge in genere e ai parenti e affini entro il terzo grado; tale divieto, per quanto riguarda i beni pignorati nella casa del debitore, è di ordine assoluto, perchè non può essere superato nemmeno con atto pubblico di data anteriore a quello di pubblicazione dei ruoli.

Va soggiunto che, ai sensi dell'art. 188 cod. civ., l'esecuzione sui frutti dei beni dotali non può aver luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia e, pertanto, in ossequio a tale norma il fisco non potrebbe agire esecutivamente sui frutti di essi ed, a maggior ragione, sui beni dotali, se i debiti di imposta riguardano esclusivamente il marito o presupposti verificatisi prima del matrimonio.

Peraltro, l'art. 622 cod. proc. civ. è stato dichiarato illegittimo dalla Corte Costituzionale⁽³³⁾ perchè in contrasto con il

⁽³³⁾ V. sent. 15 dicembre 1967, n. 143, in *Foro it.*, 1968, I, 7 e in *Riv. dir. proc.*, 1968, p. 592, con nota di TARZIA, *La dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 622 cod. proc. civ.*

principio di uguaglianza, non trovando giustificazione la diversità di trattamento fatta dalla suddetta norma che impediva alla moglie e non anche al marito di eccepire l'appartenenza di beni rinvenuti nella casa del coniuge. Tale sentenza non ha esaminato la questione sotto il profilo della violazione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.; si ritiene, tuttavia, che non possa chiedersi il riesame della norma in questione in relazione al menzionato principio costituzionale.

Contro la norma di cui all'art. 207, lett. b), del t.u. n. 645, analoga a quella di cui all'art. 52, lett. b), in esame, inutilmente si sono dirette le eccezioni di illegittimità, perchè la Corte Costituzionale non ha mai ritenuto meritevoli di accoglimento le argomentazioni addotte.

Così è stato eccepito il mancato riconoscimento del diritto di difesa giurisdizionale dei diritti soggettivi (di proprietà) che la Costituzione espressamente garantisce all'art. 24, primo comma, in quanto il sospetto verso gli atti di disposizione tra familiari non poteva farsi valere anche verso l'atto di costituzione di dote che avviene tra terzi⁽³⁴⁾. Nella medesima occasione si rilevava, inoltre, che la limitazione della difesa del diritto di proprietà provocava, in effetti, la compressione dello stesso diritto, in contrasto con l'art. 42, secondo comma, Cost. che disciplina e pone limiti, nell'interesse generale, alla proprietà ma non giunge a disconoscerne l'esistenza.

La Corte⁽³⁵⁾, dopo aver compreso l'inopponibilità del diritto di proprietà prevista dall'art. 207, lett. b), nella più ampia fatti-

⁽³⁴⁾ V. Pret. Avola (ord.), 15 febbraio 1963, in *Giur. cost.*, 1963, p. 253.

⁽³⁵⁾ V. sent. 16 giugno 1964, n. 42, in *Giur. cost.*, 1964, p. 548 con osservazione di GIANNINI M. S., *Sopravvivenza di un privilegio del fisco* e in *Riv. dir. fin. sc. fn.*, 1965, II, p. 3 con nota di COLESANTI, *Sulla legittimità costituzionale dei limiti alla proponibilità dell'opposizione di terzo nell'esecuzione esattoriale*.

L'orientamento della Corte Costituzionale è stato in seguito confermato con le ordinanze n. 105 e 106 del 7 dicembre 1964 (v. in *Giur. Cost.*, 1964, p. 1097 ss.) che, in assenza di motivi, nelle ordinanze di rimessione, che inducessero a una diversa decisione, dichiararono la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale della norma in argomento, in relazione agli artt. 24, primo comma, e 42, secondo comma, della Costituzione.

specie di cui all'art. 622 cod. proc. civ., le cui differenze sono state rilevate sopra, ha affermato che la menzionata norma tributaria deve inquadarsi nel sistema delle garanzie patrimoniali del debito d'imposta; è, perciò, il diritto sostanziale che, in armonia con il precetto costituzionale di cui all'art. 42, secondo comma, pone limiti al diritto soggettivo di proprietà in considerazione della preminente tutela del rapporto tributario. Quindi, secondo la sentenza della Corte, non si tratta dell'esclusione del diritto di difesa, ma di garanzia, prevista da norma di diritto sostanziale per l'adempimento dell'obbligo tributario, posta a carico del coniuge e dei parenti e affini entro il terzo grado del debitore di imposta, limitatamente a beni di loro proprietà rinvenuti dall'esattore nella casa di abitazione del contribuente.

La suddetta pronuncia della Corte Costituzionale ha suscitato vivissime critiche ⁽³⁶⁾ perchè non si è mancato di rilevare che la legittimità di una norma va esaminata in relazione a quanto essa dispone e non per l'appartenenza al diritto formale o a quello sostanziale; nè, si è aggiunto, può farsi derivare la conformità ai principi costituzionali della norma tributaria in argomento dal rilievo che l'ordinamento contiene un'altra norma di contenuto analogo — quella di cui all'art. 622 cod. proc. civ. — poichè, in quest'ultimo caso, a prescindere dalla diversità delle dette norme, il giudizio di legittimità si sarebbe dovuto estendere alla norma posta come termine di paragone ⁽³⁷⁾.

È, comunque, innegabile che la norma tributaria precludendo al coniuge e ai parenti e affini entro il terzo grado l'opposizione di terzo per quanto riguarda i beni mobili esistenti nella

⁽³⁶⁾ V. Autori citati nella precedente nota; *contra*, ZACCARIA, in *Foro it.*, 1968, I, 1279.

⁽³⁷⁾ Come è stato accennato sopra, la sentenza della Corte costituzionale n. 143 del 1967 ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 622 cod. proc. civ. perchè in contrasto con il principio di uguaglianza e non anche per violazione del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. e, pertanto, si ritiene che al lume delle considerazioni svolte nella suddetta sentenza non possa richiedersi il riesame dell'art. 207, lett. b) (v. TARZIA, *La dichiarazione*, cit., 592 ss.).

casa del contribuente, ha privato il titolare di un diritto soggettivo della sua tutela giurisdizionale: perciò il contrasto con l'art. 24 Cost. è evidente. Nè in contrario possono addursi motivi a tutela delle ragioni del fisco contro le *frodi familiari* perchè si potrebbe, in tal caso, far ricorso all'azione revocatoria pauliana che l'ordinamento prevede appunto per evitare le possibili collusioni a danno dei creditori.

Non si possono, quindi, non far proprie le perplessità che ha suscitato la menzionata norma.

Successivamente è stata sollevata la questione di legittimità costituzionale della stessa norma tributaria in relazione non solo alle disposizioni di cui agli articoli 24, 1° comma, e 42, secondo comma, Cost. che hanno formato oggetto della precedente sentenza, ma anche a quelle di cui agli articoli 3 e 42, 3° comma Cost. (³⁸). In particolare è stato eccepito che la suddetta norma tributaria priva determinati cittadini, per il solo fatto di essere parenti del contribuente, di ogni garanzia giurisdizionale relativamente ai beni di loro proprietà sottoposti ad esecuzione esattoriale nella casa di abitazione del debitore d'imposta; pertanto, è stata denunciata la violazione dell'art. 3 Cost. che vieta ogni differenza di trattamento basata sulle condizioni personali dei soggetti.

È stato altresì rilevato che la possibilità di ricorrere al Consiglio di Stato, contro le decisioni emesse dall'Intendente di finanza in materia di atti esecutivi esattoriali costituisce un valido mezzo diretto a tutelare la legittimità dell'attività amministrativa e non può estendersi ad indagare circa il diritto di proprietà dei beni sottoposti ad esecuzione. Inoltre, è stato denunciato il contrasto con l'art. 42 Cost., terzo comma, in quanto si verificherebbe una espropriazione senza la presenza di motivi di interesse generale e senza indennizzo.

Ma la Corte Costituzionale (³⁹), richiamando anche la moti-

(³⁸) V. Pret. Biella (ord.) 17 febbraio 1964, in *Giur. cost.*, 1964, p. 811.

(³⁹) V. sent. 26 novembre 1964, n. 93, in *Giur. it.*, 1965, I, 1, 724.

vazione della precedente sentenza n. 42 del 1964, ha affermato che non costituisce violazione del principio d'uguaglianza la differenza di trattamento prevista per situazioni diverse. La limitazione dell'opponibilità del diritto di proprietà sarebbe, quindi, giustificata dal rapporto familiare intercorrente tra il debitore di imposta ed il parente o affine. Di conseguenza, anche il nocuo derivante a questi ultimi sarebbe da mettersi in relazione al loro comportamento: l'aver lasciato il bene nella casa di abitazione del congiunto.

L'assunto contrasto con il terzo comma dell'art. 42 Cost. è stato superato dalla Corte argomentando che se si riconosce legittima l'inopponibilità del diritto del terzo sulla cosa, la conseguente perdita della proprietà è da mettersi in relazione non con l'espropriazione per motivi di interesse generale, ma con la legittima sottoposizione del bene all'esecuzione forzata.

La medesima Corte Costituzione, con sentenza 20 dicembre 1968, n. 129 ⁽⁴⁰⁾, ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità concernente l'art. 207, lett. b), in argomento, non solo in relazione agli articoli 3 e 24 Cost. ma anche all'art. 113 Cost., sostenendo, a quest'ultimo proposito, che la legge ha inteso garantire la realizzazione dei crediti tributari comprimendo il diritto di proprietà del bene sottoposto ad esecuzione esattoriale e perciò non si può richiedere la tutela giurisdizionale che superi i limiti posti dal diritto sostanziale.

In appresso, nei confronti della ripetuta norma tributaria è stato eccepito ⁽⁴¹⁾ che ammettendo la moglie ad opporre il suo diritto di proprietà all'ufficiale esattoriale che agisca contro il di lei marito solo nel caso che i mobili di cui si tratti siano costituiti in dote con atto anteriore alla presentazione della denuncia dei redditi o alla notifica dell'avviso di accertamento d'imposta, i beni dotali risultano sforniti di tutela giurisdizionale nell'ipotesi in cui il matrimonio e, quindi, la costituzione di dote siano avvenuti in

⁽⁴⁰⁾ V. in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 412 con nota di MARONGIU.

⁽⁴¹⁾ V. Trib. Ancona (ord.) 5 luglio 1967, in *Gazz. Uff.*, 6 luglio 1968, n. 170.

data posteriore alla denuncia dei redditi o all'avviso di accertamento. Tanto sarebbe in contrasto anche con il principio di uguaglianza perchè, trattandosi di situazioni uguali eccetto per l'elemento temporale, peraltro non dipendente assolutamente da chi contrae matrimonio o costituisce il bene in dote, la relativa tutela giurisdizionale risulta diversa. Tale stato di cose, facendo venir meno la destinazione dei beni dotali ai bisogni della famiglia, metterebbe in evidenza la violazione dell'art. 29 Cost. che riconosce il diritto di famiglia e dell'art. 30 Cost. che sancisce il diritto-dovere dei coniugi a mantenere, istruire ed educare i figli.

A quest'ultimo proposito, l'ordinanza di rimessione sottolineava che « stante l'obbligo della coabitazione e l'ormai pacifica accezione del termine *casa del debitore*, il coniuge del debitore di imposta non può apportare alla famiglia bene mobile alcuno — neppure costituendolo in dote contestualmente alla celebrazione del matrimonio — se non a condizione di assoggettare il bene stesso, senza possibilità alcuna di rivendicare la proprietà, all'incombente esecuzione esattoriale ».

Ma la Corte ⁽⁴²⁾ ancora una volta ha dichiarato infondata la sollevata questione di legittimità costituzionale osservando, circa la violazione del principio di uguaglianza, che la norma tributaria ha inteso evitare la sottrazione dei beni del marito all'esecuzione esattoriale mediante l'espedito della costituzione di dote successiva alla dichiarazione dei redditi o all'avviso di accertamento delle imposte; nè tale sospetto è stato ritenuto che venga meno allorchè il matrimonio sia contratto posteriormente alla nascita del debito di imposta, perchè è facile, in tale occasione, che siano costituiti in dote beni del marito o comprati con denaro del marito. Si rileva, quindi, ad avviso della Corte, una diversità di situazioni, basata sull'elemento temporale, che richiede una diffe-

(42) V. Corte Cost. 26 giugno 1969, n. 107, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, p. 1123 con nota di LA MEDICA.

Recentemente, la questione di legittimità dell'art. 207, lett. b), è stata dichiarata manifestamente infondata dalla Corte Cost. con ordinanza del 16 marzo 1971, n. 51 (v. in *Gazz. Uff.* 24 marzo 1971, n. 74, p. 1756).

rente disciplina, altrimenti si verrebbe a creare una disparità di trattamento nei confronti dei parenti e affini entro il terzo grado, conviventi con il debitore di imposta, i quali non possono opporre il loro diritto di proprietà. Inoltre, proprio le accennate finalità di tutela delle ragioni dell'erario contro le simulazioni e le frodi, limitando il diritto sostanziale e non la garanzia della difesa giurisdizionale, farebbero appalesare infondato il contrasto con l'art. 24, primo comma. Cost.

Così argomentando, il coniuge che contragga matrimonio successivamente alla denuncia o all'accertamento dell'imposta viene privato di ogni rimedio inteso a sottrarre i beni mobili, esistenti nella casa di abitazione del contribuente, all'esecuzione esattoriale e, quindi, vede sottratti alla tutela giurisdizionale i propri diritti, poichè, in effetti, la suddetta norma tributaria lo priva della legittimazione attiva all'opposizione di terzo.

Peraltro, sia il rilevante numero di eccezioni di legittimità proposte nei confronti della norma di cui all'art. 207, lett. b), sia le diffuse critiche che hanno suscitato le poco convincenti argomentazioni addotte dalla Corte Costituzionale nel respingere le sollevate questioni, non hanno consigliato il legislatore delegato a mitigare la gravosità della norma in discussione. Pertanto, questa è stata riprodotta nei medesimi termini nell'art. 52, lett. b), del D.P.R. n. 602.

Si può immaginare che tale soluzione non sia stata accolta senza ponderazione ma sia stata adottata sotto l'influenza della sentenza della Corte Costituzionale 27 giugno 1973, n. 91⁽⁴³⁾, che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 781 cod. civ. concernente il divieto di donazioni tra coniugi. Di conseguenza, il riconoscimento che i coniugi possono legittimamente effettuare atti di donazione tra loro è servito da efficace remora per un'eventuale attenuazione del rigore della norma tributaria preclusiva dell'opposizione di terzo.

(43) V. il dispositivo in *Gazz. Uff.* 4 luglio 1973, n. 169, p. 4697.

Dal canto nostro, non possiamo non rilevare che la norma in argomento, nell'intento di evitare possibili frodi familiari, giunge a sacrificare, in effetti, i diritti del coniuge e dei parenti e affini entro il terzo grado del contribuente.

5. L'art. 207 del t.u. n. 645 del 1958, alla lett. c), stabilisce la non ammissibilità dell'opposizione di terzo da parte delle persone i cui redditi, ai fini dell'accertamento dell'imposta complementare per la quale si proceda, siano stati cumulati con quelli del contribuente iscritto a ruolo.

Tale norma ha suscitato contrasti, circa la sua interpretazione, sia in dottrina che in giurisprudenza (⁴⁴). Secondo una tesi, i c.d. cumulati non sono coobbligati perchè tale qualificazione escluderebbe quella di « terzo » e, perciò, contro i medesimi non potrebbe agirsi autonomamente per il recupero dell'imposta complementare, poichè la preclusione in parola trova applicazione nel caso di esecuzione promossa a carico dell'intestatario del ruolo: di conseguenza, l'esattore, se risulta infruttuosa l'esecuzione nei confronti del contribuente iscritto a ruolo per detta imposta, non potrebbe agire sui beni dei cumulati.

Un'opposta tesi mette in evidenza come la norma in argomento sia stata in origine emanata proprio per consentire al fisco per la riscossione dell'imposta complementare, di agire sui beni che pur essendo stati cumulati con quelli dell'iscritto a ruolo ai fini di tale imposta, appartengono a persone diverse da quest'ultimo. Tale opinione trova conferma nella norma di cui all'art. 220, t.u. cit., che fa divieto all'esattore di agire esecutivamente sui beni di persone diverse dal debitore e dai soggetti indicati nell'art. 207

(⁴⁴) V. LA MEDICA, *L'esecuzione esattoriale*, cit., p. 642 ss. ed ivi riferimenti di dottrina e di giurisprudenza.

La norma in argomento non si è sottratta alle censure di illegittimità costituzionale, in relazione agli articoli 24 e 113 Cost. (v. Trib. Torino, ord., 13 ottobre 1968, in *Gazz. Uff.* 11 marzo 1970, n. 64, p. 1608), ma la Corte Costituzionale ha restituito gli atti per un nuovo giudizio sulla rilevanza (v. ord. 30 novembre 1971, n. 192, in *Gazz. Uff.*, 9 dicembre 1971, n. 311).

e, perciò, consente di esperire l'azione esecutiva per la riscossione della menzionata imposta nei confronti delle persone i cui redditi si cumulano con quelli del capo-famiglia.

La norma sopra sommariamente descritta è stata riprodotta nell'art. 51, lett. c), dello schema di decreto delegato sulla riscossione delle imposte sul reddito, ma non risulta nel testo definitivo. Tale soppressione è stata proposta dalla Commissione parlamentare chiamata ad esprimere il parere su tale decreto, ritenendosi che la preclusione dell'opposizione di terzo per i c.d. cumulati sia già compresa nella precedente lett. b) del medesimo decreto.

In contrario, si può osservare che mentre la norma di cui alla lett. b) non ammette l'opposizione di terzo per i soli beni mobili, la norma di cui alla lett. c) prevede tale preclusione per ogni specie di beni (⁴⁴).

Comunque, la mancata riproduzione della suddetta disposizione va pienamente condivisa perchè elimina quella stortura giuridica costituita dalla possibilità di agire contro i cumulati senza l'apposito titolo giuridico, qual'è il ruolo, che è intestato al capo-famiglia.

(⁴⁴) V. il recente parere del Consiglio di Stato, Sez. III, 28 marzo 1973, n. 1299/72, finora inedito.