Civile Ord. Sez. U Num. 7822 Anno 2020
Presidente: MAMMONE GIOVANNI
Relatore: FRASCA RAFFAELE
Data pubblicazione: 14/04/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso per conflitto di giurisdizione *ex* art. 59 l. n. 69 del 2009, n. 32705-2018 proposto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma nel giudizio fra:

MASTINO S.R.L.;

contro

388/19

Est. Cons. Raffaele Frasca

AGENZIA DEL DEMANIO

e

REGIONE LAZIO

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 02/07/2019 dal Presidente RAFFAELE FRASCA;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale UMBERTO DE AUGUSTINIS, che ha chiesto dichiararsi la giurisdizione del giudice ordinario;

Rilevato che:

1. Con ricorso depositato il 26 luglio 2017 - qualificato ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e degli artt. 617, secondo comma, e 615, secondo comma, cod. proc, civ. e proposto contro l'Agenzia delle Entrate–Riscossione, quale nuovo Agente della Riscossione per la Provincia di Roma, "Equitalia s.p.a.–Agenti della riscossione–Equitalia centro s.p.a.-sede di Firenze (ora Agenzia delle Entrate – Riscossione)", l'Agenzia del demanio e la Regione Lazio - la Mastino s.r.l. esponeva al Tribunale di Roma in funzione di Giudice dell'Esecuzione che:

a) in data 13 luglio 2017 le era stato notificato - in forza di due cartelle esattoriali (rispettivamente la n. 09720160153280944000 notificata il 28 settembre 2016 e la n. 09720160167048782000 notificata il 17 ottobre 2016) e per un credito di € 52.782,00 per somme, asseritamente scadute e non pagate, iscritte a ruolo a titolo di imposte regionali sulle concessioni statali di beni demaniali ed a titolo di canoni demaniali, nonché a titolo di interessi, sanzioni e spese - un atto di pignoramento presso terzi ad istanza dell'Agenzia delle Entrate–Riscossione, Agente della Riscossione per la Provincia di Roma ed a carico del terzo *debitor debitoris* indicato come "Equitalia s.p.a.– Agenti della riscossione–Equitalia centro s.p.a.-sede di Firenze";

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

b) il soggetto indicato come terzo pignorato era inesistente, in quanto ai sensi dell'art. 1, comma del d.l n. 193 del 2016, le società del gruppo Equitalia erano sciolte e cancellate dal registro delle imprese ed estinte, senza consecuzione di procedimento di liquidazione, onde il pignoramento risultava improcedibile e comunque inammissibile;

c) il pignoramento era illegittimo e nullo per il venir meno dei titoli presupposti nelle due cartelle esattoriali, in quanto:

c1) riguardo alla prima cartella, fondata su un avviso di accertamento del 2011 relativo all'imposta regionale sulle concessioni statali di beni demaniali per l'anno 2008, assumevano rilievo, per un verso l'instaurazione di un giudizio (iscritto al n.r.g. 1839 del 2009) dinanzi al Tribunale di Civitavecchia per la rideterminazione dei canoni demaniali per gli anni 2007, 2008 e 2009, nonché la loro avvenuta rideterminazione - operata dal Comune di Fiumicino su istanza presentata nel 2014 dalla Masino - in un importo che essa aveva pagato come da F24 allegato, e, per altro verso, una sentenza resa dal Tribunale di Civitavecchia in altro giudizio (di cui al r.g.n. 65391 del 2014), la n. 10882 del 2017, che, nel giudizio promosso dalla stessa Mastino contro l'Agenzia del Demanio ed Equitaia aveva annullato una cartella esattoriale per un importo dovuto per canoni dal 2010 al 2013 e lo aveva fatto proprio nel presupposto di quella rideterminazione, con la conseguenza che l'accertata rideterminazione dei canoni si rivelava incidente anche sulla quantificazione dell'imposta regionale anche per l'anno 2008;

c2) riguardo alla seconda cartella, concernente un importo dovuto per canone demaniale per l'anno 2015, la Mastino aveva presentato istanza di rateizzazione, che era stata accolta dall'Agenzia del demanio come da raccomandata con a.r. del 21 ottobre 2016, con un piano di ammortamento per le singole rate che la Mastino aveva iniziato e continuava a pagare.

1.1. Sulla base di tali deduzioni la Mastino, dopo aver chiesto sospendersi "l'efficacia esecutiva e/o l'esecuzione dell'impugnato atto di pignoramento di crediti verso terzi [..] e della relativa procedura, [...]

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nonché delle cartelle esattoriali [...] ai sensi dell'art. 624 c.p.c. e/o dell'art. 60 D.P.R. n. 602/73", domandava: *a)* "in via pregiudiziale" di "accertare e dichiarare l'improcedibilità e/o comunque l'inammissibilità dell'impugnato atto di pignoramento [...] per inesistenza giuridica del terzo Equitalia s.p.A. – Agenti della riscossione – Equitalia centro Spa- sede di Firenze"; *b)* "nel merito, in via principale: accertare e dichiarare la nullità ed illegittimità, totale e/o parziale, dell'impugnato atto di pignoramento di crediti [...] e delle cartelle esattoriali" su indicate "ad esso presupposte, e di tutti gli atti ad esso conseguenti, e/o in ogni caso, annullare gli atti medesimi e/o dichiararli privi di qualsiasi efficacia".

1.2. Il Giudice dell'Esecuzione sospendeva in via provvisoria l'esecuzione e fissava udienza di comparizione, all'esito della quale si riservava e, quindi, pronunciava l'ordinanza riservata del 13 settembre 2017, con cui così motivava:

<<considerato che l'opponente ha fatto rilevare che l'azione esecutiva è stata instaurata sulla base di cartelle di pagamento relative a crediti per imposte regionali sulle concessioni statali di beni del demanio e per canoni demaniali ed ha eccepito la nullità delle cartelle di pagamento poste a fondamento dell'esecuzione e la rateizzazione del credito con riferimento alla seconda cartella di pagamento posta a fondamento dell'esecuzione; considerato che, in materia di esecuzione per crediti tributari, dopo la novella del 1999, l'art. 57 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 si ammette la proponibilità dell'opposizione regolata dall'art. 615 c.p.c., ma per le sole contestazioni inerenti la pignorabilità dei beni, e l'opposizione regolata dall'art. 617 c.p.c. per tutti i vizi salvo che per le contestazioni sulla regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo ai sensi dell'art. 57; che non sono ammissibili le opposizioni che attengono al diritto di agire esecutivamente e che, quindi, nel caso in esame, non è ammissibile l'opposizione fondata sulla assunta rateizzazione del credito posto che in tal caso si contesta il diritto dell'agente della riscossione ad agire esecutivamente per un credito tributario; rilevato altresì che dopo un ampio contrasto giurisprudenziale la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ha di recente stabilito che quando l'espropriazione sia stata promossa per la soddisfazione di crediti aventi natura tributaria e si assuma la illegittimità del pignoramento per vizio formale propagato scaturente dalla pretesa illegittimità degli atti prodromici (ad esempio conseguente alla mancata o irrituale notificazione della cartella di pagamento), laddove si lamenti l'invalidità formale dei soli atti prodromici e si assuma l'invalidità formale esclusivamente derivata del pignoramento la controversia va devoluta alle Commissioni Tributarie (Cass. sez. un. 5 giugno 2017, n.13913); ritenuto quindi che l'opposizione proposta dinanzi al giudice dell'esecuzione con riferimento a tali motivi deve considerarsi inammissibile dovendosi introdurre un giudizio dinanzi alla commissione tributaria competente; che nel caso in esame l'opponente lamenta proprio la nullità della notifica delle cartelle di pagamento; che con riferimento a tale motivo l'opposizione dinanzi al giudice dell'esecuzione è inammissibile; ritenuto, quindi, insussistente il *fumus* della fondatezza della opposizione; rilevato che a seguito della mancata costituzione della Agenzia delle Entrate non si debba provvedere sulle spese della fase cautelare;>>.

Sulla base di queste ragioni il Giudice dell'Esecuzione del Tribunale di Roma, dopo avere revocato la sospensione disposta con provvedimento *inaudita altera parte* e rigettato l'istanza di sospensione dell'esecuzione, concedeva <<termine perentorio di giorni 60 dalla data di scadenza del termine per proporre reclamo [al Collegio] ovvero dalla comunicazione della decisione del Collegio investito del reclamo [...] per l'introduzione della causa di merito dinanzi alla Commissione Tributaria competente>>.

2. Con atto qualificato come "ricorso per l'introduzione della causa di merito a seguito di ordinanza del Tribunale di Roma", la Mastino s.r.l., adducendo di non avere inteso reclamare detta ordinanza, ha introdotto davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma le stesse domande a suo tempo proposte dinanzi al tribunale capitolino.

2.1.Con ordinanza del 29 ottobre 2018, resa all'esito della prima udienza nella costituzione della sola Agenzia delle Entrate, l'adita

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Commissione Tributaria ha elevato conflitto di giurisdizione ai sensi dell'art. 59, terzo comma, della l. n. 69 del 2009, dopo avere dato atto della riassunzione e che il Tribunale di Roma aveva <<declinato la giurisdizione in favore del Giudice Tributario, sul presupposto che la ricorrente avesse lamentato la nullità della notifica delle cartelle di pagamento>>, si è così espressa:

<<Rilevato, al contrario, che la ricorrente ha ammesso, già nel ricorso introduttivo, la regolare notifica di entrambe le cartelle presupposte dall'atto di pignoramento impugnato (notificate, precisamente, in data 29.09.2016 e 17.10.2016); Rilevato, altresì, che nel presente procedimento, la ricorrente ha contestato il diritto della resistente di procedere ad esecuzione forzata per la sopravvenuta estinzione della pretesa ereditaria; Considerato che l'Agenzia delle Entrate, costituendosi in giudizio, ha eccepito l'inammissibilità del ricorso in quanto l'impugnazione dell'atto di pignoramento dinanzi alle commissioni tributarie sarebbe ammissibile soltanto nei casi di omessa notifica della cartella o di altro atto presupposto, mentre nel caso dì specie, come detto, la ricorrente ha addirittura ammesso la notifica delle cartelle presupposte; Rilevato, al riguardo, che le SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza 05.06.2017, n. 13913, hanno chiarito, che "In materia di esecuzione-forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma l, e 19 del digs. n. 546 del 1992, dell'art. 57 del D. P. R n. 602 del 1973 e dell'art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario"; Considerato che, nel caso di specie, la ricorrente aveva già avuto contezza della pendenza della pretesa tributaria in quanto, come detto, le relative cartelle erano state regolarmente notificate; Ritenuto, pertanto, contrariamente a quanto deciso dal Tribunale di Roma con l'ordinanza del 13.09.2017, che la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cognizione della presente controversia debba essere riservata alla giurisdizione del Giudice ordinario; Visto l'art.59, terzo comma, della legge 69/2009 in materia di conflitto dì giurisdizione; Rimette gli atti alle SS.UU. civili della Suprema Corte di Cassazione affinché risolva, definitivamente, la questione di giurisdizione sulla controversia oggetto di causa>>.

3. Nessuna delle parti costituite davanti al giudice confliggente ha svolto attività difensiva.

4. Dovendo seguire la trattazione ai sensi dell'art. 380-*ter* cod. proc. civ., è stata fatta richiesta al Pubblico Ministero presso la Corte di formulare le sue conclusioni ed all'esito del loro deposito è stata fissata l'adunanza camerale.

5. Il Pubblico Ministero ha concluso perché sia dichiarata la giurisdizione ordinaria, sull'assunto "che, nel caso di specie si controverte in relazione all'estinzione della pretesa creditoria dell'Ente, non contestandosi né l'esistenza né la correttezza della cartella e della sua notifica".

Considerato che:

1. Ai fini della soluzione del conflitto di giurisdizione è preliminare chiarire che assume rilevanza l'ordine con cui le domande erano state proposte dalla parte attrice dinanzi al giudice ordinario e, a seguito della declinatoria della giurisdizione da parte sua, sono state identicamente riproposte davanti al giudice tributario.

Come emerge da quanto si è sopra indicato, il cumulo di domande proposte non è stato formulato senza che la parte abbia indicato al giudice, sulla base di quanto le compete come genuina espressione del principio della domanda, di volerne l'esame indifferentemente, sì da onerare il giudice adìto del dovere di decidere comunque su tutte.

Il cumulo è stato, invece, proposto con l'espressa indicazione di una gradazione riguardo alla richiesta di esaminare le domande.

Infatti, in disparte la formulazione dell'istanza cautelare di sospensione dell'esecuzione, parte attrice ha proposto espressamente "in via pregiudiziale" la domanda di accertamento dell'improcedibilità e/o

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

inammissibilità del pignoramento di crediti presso terzi e, dunque, in buona sostanza della sua invalidità e, quindi, nullità, adducendo come ragione l'inesistenza del terzo *debitor debitoris* come causa di tale nullità. L'espressa indicazione della richiesta di una decisione "in via pregiudiziale" su tale domanda assegna a quella successivamente proposta, sebbene indicata come articolata "nel merito, in via principale", carattere subordinato rispetto a quella proposta in via pregiudiziale. La previsione della subordinazione avrebbe potuto essere espressa dicendo la prima domanda proposta "in via principale" e la seconda "in via subordinata", ma l'uso a proposito della prima della locuzione avverbiale "in via pregiudiziale" sottende comunque il nesso di subordinazione della seconda, tenuto conto, altresì: *a)* che non si è usata, a proposito di quest'ultima, la locuzione "in ogni caso" o altra simile oppure l'avverbio "comunque"; *b)* e che il nesso di subordinazione, d'altro canto, è *ad abundantiam* rafforzato dalla circostanza che nell'ipotesi di accoglimento della prima domanda, la seconda, almeno quanto alla richiesta di <<accertare e dichiarare la nullità e l'illegittimità, totale e/o parziale, dell'impugnato atto di pignoramento>>, resterebbe naturalmente assorbita per cessazione della materia del contendere.

1.1. Tanto premesso, rilevano le Sezioni Unite (così intendendo enunciare un principio di diritto), che <<quando vengono proposte domande con nesso di subordinazione, in sede di esame delle domande il giudice adìto deve interrogarsi e decidere sulla giurisdizione con riferimento alla domanda proposta in via pregiudiziale, atteso che la questione di giurisdizione sulla domanda subordinata può venire in rilievo solo quando egli abbia deciso sulla domanda pregiudiziale in modo da rendere necessario, in conformità alla richiesta della parte e, dunque, restando sciolto il nesso di subordinazione, l'esame della domanda subordinata. Il che accade se la domanda principale venga rigettata nel merito o per ragioni di rito (e, in questo secondo caso, la decisione lasci la controversia per la domanda subordinata davanti al giudice adìto, in quanto il processo non si chiuda davanti al giudice per effetto della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

pronuncia di rito)>> (si pensi ad una pronuncia impediente ogni decisione perché travolgente per motivi formali tutto l'atto introduttivo del processo oppure ad una declinatoria di competenza sulla domanda principale, la quale, di per sé non scioglie il nesso di subordinazione).

La declinatoria della giurisdizione sulla domanda principale, poiché non scioglie il nesso di subordinazione, non si connota, dunque, come decisione sulla giurisdizione anche riguardo alla o alle domande subordinate, a meno che il giudice, naturalmente, violando il nesso di subordinazione, si pronunci pure sulle domande subordinate giudicando della giurisdizione riguardo ad esse e declinando la propria sia sulla domanda principale che su di esse.

Ne segue questo ulteriore principio di diritto: <<Se il nesso di subordinazione non viene sciolto e la declinatoria della giurisdizione avviene con riferimento alla domanda principale, qualora la decisione non sia impugnata nel plesso giurisdizionale cui appartiene il giudice, ma sia riproposta davanti alla giurisdizione indicata indicato nella pronuncia declinatoria (a norma dell'art. 59, secondo comma, della l. n. 69 del 2009 o delle norme omologhe che dettano gli stessi principi quando la declinatoria avviene da parte di un giudice non ordinario: art. 11 cod. proc. amm., art. 17 cod. cont.), anche il potere del giudice della riassunzione di elevare conflitto di giurisdizione concerne, permanendo il nesso di subordinazione, la domanda proposta in via principale>>.

Da tanto non deriva, tuttavia, che il potere delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione investite dal conflitto, se nell'elevarlo il giudice rimettente non abbia sciolto a sua volta il nesso di subordinazione, debba riguardare solo la domanda principale.

In tal caso si deve ritenere che: <<poiché lo strumento del conflitto è diretto a determinare in modo vincolante fra le parti la giurisdizione, il potere di regolare la giurisdizione si debba esercitare da parte delle Sezioni Unite prescindendo dal nesso di subordinazione, cioè con riferimento a tutto il cumulo di domande, giacché sussiste l'esigenza di assicurare che la questione di giurisdizione sia risolta una volta per tutte

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sull'intera controversia e considerato che l'esercizio del potere delle Sezioni Unite può e deve avvenire senza che esse sciolgano, contro la volontà dell'attore, il nesso di subordinazione, di modo che Esse debbono rimettere le parti davanti alla giurisdizione riconosciuta esistente sulla domanda principale e dichiarare eventualmente quella di un altro giudice sulle domande subordinate. Ma ciò solo subordinatamente allo scioglimento, con la sua decisione, del nesso di subordinazione da parte del giudice della giurisdizione dichiarata sulla domanda principale>>.

Questa soluzione risulta rispettosa dell'atteggiarsi del principio della domanda e si lascia preferire rispetto all'altra, che comporterebbe che le Sezioni Unite, investite del conflitto sul cumulo di domande proposto con nesso di subordinazione, qualora ritengano che la giurisdizione appartenga sulla principale ad un giudice e sulla subordinata ad un giudice di altro plesso giurisdizionale, debbano, una volta così individuati distinti plessi giurisdizionali, risolvere d'ufficio il nesso di subordinazione in via, per così dire, preventiva, e separare le domande rimettendole dinanzi ai distinti plessi giurisdizionali: tale soluzione, infatti, confliggerebbe con il principio della domanda ed in particolare con il suo amminicolo rappresentato dalla scelta della parte di subordinare la richiesta di decisione di una domanda alla previa decisione dell'altra.

1.2. Può accadere che il giudice investito del cumulo delle domande declini la giurisdizione violando espressamente o implicitamente (cioè con la motivazione declinatoria) l'ordine di subordinazione, cioè esaminando prima la domanda subordinata e, quindi, declinando la giurisdizione su tutta la causa e che all'esito una parte riassuma tutta la causa davanti alla giurisdizione dichiarata.

In questo caso, deve ritenersi che <<se il giudice della riassunzione elevi il conflitto su tutto il cumulo, le Sezioni Unite, inerendo il nesso di subordinazione alla domanda e dunque a ciò su cui deve decidersi la questione di giurisdizione, possono rilevare la violazione del nesso di subordinazione e decidere sulla giurisdizione rispettando il nesso di subordinazione proposto dalla parte. Con la conseguenza che andrà

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dichiarata la giurisdizione del giudice cui spetta la causa principale e quella, eventualmente diversa sulla subordinata, andrà dichiarata – nella stessa logica prima indicata – solo condizionatamente alla definizione della domanda principale.

1.3. Nel caso di specie il Tribunale di Roma declinò la giurisdizione su tutte le domande senza prendere posizione sul nesso di subordinazione né espressamente né implicitamente ed il giudice tributario ha elevato il conflitto allo stesso modo.

2. Può passarsi ora all'esame del conflitto, il che comporterà l'individuazione della giurisdizione in primo luogo sulla domanda principale e quindi sulle subordinate, sebbene in via condizionata.

Essendo pacifico che la pretesa esecutiva esattoriale, in relazione alla quale è stato introdotto il cumulo di domande dalla Mastino s.r.l. concerne la realizzazione coattiva di una pretesa sostanziale tributaria, la soluzione del conflitto esige l'applicazione dei principi che, in tema di riparto di giurisdizione, si correlano all'esistenza nell'ordinamento di una previsione sulle controversie inerenti alle pretese tributarie di una giurisdizione speciale, quella davanti alle commissioni tributarie, e all'attribuzione in generale della giurisdizione sulle pretese esecutive, cioè dell'esecuzione forzata di detta pretesa, alla giurisdizione ordinaria.

Dovendosi considerare che in relazione ad essa possono sorgere contestazioni che danno o possono dar luogo a tutela sul piano della cognizione, è necessario interrogarsi sulla riconducibilità anche di esse alla giurisdizione ordinaria i tutto od in parte.

In proposito, si deve registrare l'incidenza di una recente sentenza della Corte Costituzionale, la n. 114 del 2018, che ha introdotto, con una pronuncia additiva, un elemento di novità del quale occorre tenere conto.

2.1. Poco prima di questo intervento, peraltro, sulle implicazioni dell'assetto normativo già esistente era intervenuta l'ordinanza n. 13913 del 2017 delle Sezioni Unite, della quale è qui necessario richiamare i contenuti.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Nella citata decisione le Sezioni Unite richiamarono in primo luogo il quadro normativo allora vigente, ricordando che esso era <<costituito: *a)* dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che (dopo le modifiche apportate dall'art. 12, comma 2, della legge n. 488 del 2001 e dal d.l. n. 203 del 2005, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 248 del 2005) ha attribuito in generale alle commissioni tributarie, per i giudizi di merito, la giurisdizione in materia tributaria, precisando, nel secondo periodo del comma 1, che «Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. 20 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica»; *b*) dall'art. 19 del citato d.P.R. n. 546 del 1992, recante l'elenco degli atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie, suscettibile (secondo la nota e consolidata giurisprudenza di questa Corte) di ampliamento per interpretazione estensiva (in relazione, ad esempio, ad ogni atto autoritativo contenente una ben individuata pretesa tributaria a carico del contribuente); *c)* dall'art. 49, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, per il quale il procedimento di espropriazione forzata nell'esecuzione tributaria è regolato «dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione» in quanto non derogate dal capo II del medesimo d.P.R. e con esso compatibili; *d)* dall'art. 57 del citato d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ. (salvo quelle concernenti la pignorabilità dei beni) né quelle regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. ove siano relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo; *e)* dall'art. 9, secondo comma, cod. proc. civ., che attribuisce al tribunale (in via generale e residuale) la competenza esclusiva delle cause in materia di imposte e tasse.>>.

Nella contemplazione del descritto quadro normativo le Sezioni Unite hanno affermato che da esso <<si evince, in ordine al riparto di giurisdizione (sostanzialmente nello stesso senso, *ex plurimis*, Cass. n.

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

18505 del 2013), che: 1) le cause concernenti il titolo esecutivo, in relazione al diritto di procedere ad esecuzione forzata tributaria, si propongono davanti al giudice tributario (art. 2, secondo periodo del comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.); 2) le opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 cod. proc. civ. concernenti la pignorabilità dei beni si propongono davanti al giudice ordinario (art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.); 3) le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art. 617 cod. proc. civ., ove siano diverse da quelle concernenti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, si propongono al giudice ordinario (art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.); 4) le opposizioni di terzo all'esecuzione di cui all'art. 619 cod. proc. civ. si propongono al giudice ordinario (art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992; art. 9, secondo comma, cod. proc. civ.).>>.

Hanno, poi, continuato le Sezioni Unite, osservando che:

a) rimaneva <<tuttavia aperto il problema dell'individuazione del giudice davanti al quale proporre l'opposizione agli atti esecutivi ove questa concerna la regolarità formale o la notificazione del titolo esecutivo e, in particolare, ove il contribuente, di fronte al primo atto dell'esecuzione forzata tributaria (cioè all'atto di pignoramento), deduca (come nella specie) di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo>>;

b) sussistevano <<in proposito due opposti orientamenti>>, che pur partendo <<dal condivisibile comune presupposto interpretativo secondo cui l'inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi stabilita dall'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 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>>, divergevano <<però, sull'individuazione del giudice da adire>>, in quanto: *b1)* <<in base al primo di essi [...] l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato da nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, si risolve

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nell'impugnazione del primo atto in cui viene manifestato al contribuente l'intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria>> e <<l'opposizione, pertanto, è ammissibile e va proposta davanti al giudice tributario (ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, e 19 — estensivamente interpretato — del d.lgs. n. 546 del 1992)>>; *b2)* <<in base al secondo e più recente orientamento [...] l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assume essere viziato per nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, è ammissibile e va proposta dinanzi al giudice ordinario, ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e degli artt. 617 e 9 cod. proc. civ., perché la giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria sussiste quando sia impugnato un atto dell'esecuzione forzata tributaria successivo alla notificazione della cartella di pagamento (come, appunto, un atto di pignoramento), restando irrilevante il vizio dedotto e, quindi, anche quando detto vizio venga indicato nella mancata notificazione della cartella di pagamento>>, dovendo <<in tale ipotesi, il giudice ordinario [...] verificare solo se ricorra il denunciato difetto di notifica all'esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità del consequenziale pignoramento basato su crediti tributari.>>.

2.2. Le Sezioni Unite hanno risolto il contrasto a favore del primo orientamento, rinvenendo a suo favore <<ragioni letterali e sistematiche>>.

Quanto alle prime, hanno osservato: *aa)* che <<l'art. 2, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria nella «notificazione della cartella di pagamento» (ovvero, a seconda dei casi, dell'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, dell'avviso cosiddetto "impoesattivo" o dell'intimazione di pagamento)>>, onde <<prima di tale notifica la controversia è devoluta al giudice tributario, dopo, al giudice ordinario>>; *bb)* che, in conseguenza, <<l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria (come il pignoramento effettuato in base a crediti tributari) che il contribuente assume essere invalido perché non preceduto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dalla suddetta notificazione integra una opposizione ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ. nella quale si fa valere una nullità "derivata" dell'atto espropriativo [...] devoluta alla cognizione del giudice tributario, proprio perché si situa (beninteso, secondo la deduzione difensiva del contribuente) prima della notificazione in discorso>> ed hanno osservato che <<in questa prospettiva, ai fini della giurisdizione, non ha importanza se, in punto di fatto, la cartella (o un altro degli atti equipollenti richiesti dalla legge) sia stata o no effettivamente notificata>>, giacché <<il punto attiene al merito e la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione e, quindi, *secundum eventum*>>, mentre <<rileva invece, ai fini indicati, il dedotto vizio dell'atto di pignoramento (mancata notificazione della cartella) e non la natura, propria di questo, di primo atto dell'espropriazione forzata (art. 491 cod. proc. civ.); *cc)* <<che l'orientamento secondo cui è ammissibile davanti al giudice ordinario l'impugnazione del pignoramento incentrata sulla mancata notifica della cartella di pagamento (o dei suddetti atti assimilabili) si scontra con l'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo; *dd)* che, peraltro, non appariva <<convincente ripartire la giurisdizione, nell'ipotesi in esame, in base al *petitum* formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente>>, cioè nel senso della <<giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti)>> e della <<giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento>>, atteso che <<non solo il *petitum* sostanziale è unico (il contribuente ha interesse a rendere non azionabile la pretesa tributaria, facendo valere una soluzione di continuità nell'iter procedimentale richiesto dall'ordinamento) e non solo una simile ricostruzione sarebbe inutilmente artificiosa, obbligando ad una duplice azione davanti a giudici diversi, ma nella specie sarebbe problematico individuare in concreto l'atto presupposto dal pignoramento ove (come prospettato dalla parte) l'atto di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente>>; *ee)* che <<del resto, l'invalidità della notificazione della cartella o l'omissione della medesima notificazione non integrano, in sé, un vizio della cartella, ove non si accompagnino alla intervenuta decadenza dal potere di procedere alla riscossione>> e che <<inoltre, come già osservato, ammettere davanti al giudice ordinario l'impugnazione del pignoramento per omessa notifica della cartella appare comunque in contrasto con il menzionato divieto di cui all'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973>>.

Sotto l'aspetto sistematico, le Sezioni Unite hanno rilevato che <<l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra (come sottolineato dalla CTR) il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ., rientra nell'àmbito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (quale interpretato estensivamente dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte: *ex plurimis*, Sezioni Unite n. 9570 e n. 3773 del 2014)>>, onde il secondo orientamento interpretativo <<nell'attribuire alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia concernente un atto compreso tra quelli di cui al citato art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992>>, sarebbe risultato <<disarmonico rispetto al disegno del legislatore di riservare al giudice tributario la cognizione delle controversie relative a tali atti>>, mentre <<l'adozione del primo orientamento giurisprudenziale>> avrebbe trovato <<una più agevole sistemazione il disposto dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui stabilisce che non sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. riguardanti la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo>>, in quanto <<tale inammissibilità, infatti, può ben essere interpretata nel senso di comportare il divieto di proporre dette opposizioni davanti al giudice ordinario, senza però che ciò impedisca di proporre la questione al

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Est. Cons. Raffaele Frasca

giudice tributario, facendo valere, come nella specie, l'invalidità del pignoramento per la mancata notificazione della cartella di pagamento>>.

Concludendo il ragionamento le Sezioni Unite hanno rilevato che <<in tal modo, tutto sembra ricomporsi in armonia con l'originario disegno del legislatore che, nel prevedere nell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 l'inammissibilità davanti al giudice ordinario di alcune opposizioni in sede di esecuzione forzata, ha evidentemente presupposto che le situazioni soggettive poste a base di esse possano essere preventivamente tutelate davanti al giudice tributario>> ed hanno, quindi, enunciato il principio di diritto secondo cui: <<in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o degli altri atti presupposti dal pignoramento), è ammissibile e va proposta — ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 617 cod. proc. civ. — davanti al giudice tributario>>.

3. Ritengono le Sezioni Unite che i principi affermati dall'ordinanza del 2017 risultavano giustificati, come risultava giustificato il processo motivazionale allora seguito.

La circostanza che in quella decisione si procedette all'enunciazione dei detti principi con specifico riferimento alla tipologia di controversie inerenti il profilo che davanti alla giurisdizione ordinaria è riconducibile all'azione tipica di cui all'art. 617, nonché quella della sopravvenienza della citata sentenza della Corte Costituzionale, inducono a svolgere ulteriori rilievi che si muovano nella considerazione del problema della delimitazione della giurisdizione tributaria anche con riferimento a controversie che sarebbero rispondenti, davanti alla giurisdizione ordinaria, all'azione tipica di cui all'art. 615 cod. proc civ.

Questa ulteriore riflessione si giustifica in ragione del dovere regolare la giurisdizione anche sulle domande subordinate, come meglio emergerà successivamente.

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.1. Mette conto, in quest'ottica, partire da una riflessione preliminare, finalizzata ad intendere il disposto del secondo inciso dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, là dove, dopo che nel primo inciso ha individuato l'àmbito della giurisdizione speciale tributaria riferendolo alle <<controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati>>, 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>>.

Ai fini dell'esatta comprensione della norma non è in primo luogo inopportuno leggerla in senso contrario, cioè come se dicesse che sono ricompresi nella giurisdizione tributaria gli atti funzionali all'esecuzione tributaria fino alla notifica della cartella esattoriale o della c.d. intimazione di pagamento di cui all'evocato art. 50. E dunque che alla giurisdizione tributaria è riservata la cognizione del loro modo di essere.

In secondo luogo, atteso il riferimento agli atti dell'esecuzione tributaria è opportuno considerare in che modo risulti disciplinata l'esecuzione tributaria, o meglio il diritto di procedere esecutivamente per un credito tributario, fino a quella notifica compresa.

3.2. All'uopo, va ricordato che l'esecuzione di una pretesa tributaria (come diritto di procedere *in executivis*), come per qualsiasi esecuzione suppone l'esistenza di un titolo esecutivo e di esso fa l'individuazione l'art. 49 del d.P.R. n. 602 del 1973, che, nel testo vigente, dispone al primo inciso del comma 1, che <<Per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo>>.

Il ruolo, giusta l'art. 19, comma 1, lett. *d)*, del d.lgs. n. 546 del 1992, è atto impugnabile davanti alla giurisdizione tributaria e, quindi, la cognizione di ogni questione che riguardi la pretesa tributaria in esso

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

individuata appartiene alla giurisdizione tributaria. Si tratta sia delle questioni eventualmente afferenti alla sua validità formale come atto, sia delle questioni che ineriscono alla sussistenza pretesa tributaria da esso emergente e, dunque, delle questioni relative ai fatti costitutivi, impeditivi ed estintivi che si siano storicamente verificati prima che la pretesa tributaria in esso formalmente si evidenziasse. Dunque, tutto ciò che ha portato alla formazione del ruolo, siccome contenente l'indicazione di una pretesa tributaria, sia in senso formale (cioè come atto sostanzialmente di natura amministrativa e compiuto in autotutela), sia sotto il profilo della disciplina di diritto sostanziale

L'utilizzazione del ruolo come titolo esecutivo e, quindi, in funzione dell'esecuzione forzata, è, poi, com'è noto, disciplinata dall'art. 21, comma 1, secondo inciso, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui <<la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo>> e dall'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale dispone al comma 1 che <<il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento>>, e, quindi, al comma 2, che <<se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni>>.

Il profilo contenutistico della cartella di pagamento, siccome indicato dal comma 2 e dal comma 2-*bis* dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1972 (rispettivamente nel senso che <<La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.>> e che <<la cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

reso esecutivo>>), palesa che essa, se riguardata rispetto all'esecuzione forzata, ha una funzione equivalente al precetto in quanto contiene l'intimazione di adempiere, con l'avvertenza che in mancanza si procederà all'esecuzione e, nel contempo, di notificazione del titolo esecutivo, dovendo indicare l'obbligo risultante dal ruolo e, quindi, fornire una indicazione del credito per cui si procede. Sicché è corretta l'affermazione che <<Nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal d.P.R. n. 602 del 1973, la notificazione della cartella di pagamento costituisce atto preliminare indefettibile per l'effettuazione di un pignoramento da parte dell'agente della riscossione, atteso che la cartella di pagamento, a mente dell'art. 25 del d.P.R. citato, assolve *uno actu* le funzioni svolte, ex art. 479 c.p.c., dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica, e che il disposto dell'art. 50 del medesimo d.P.R. depone univocamente in tal senso. >> (Cass. n. 3021 del 2018).

L'avviso di pagamento, quando viene notificato dopo il decorso del termine entro il quale poteva procedersi ad esecuzione a seguito della notifica della cartella, a sua volta assolve alla funzione di nuovo precetto.

3.3. Va, poi ricordato che il comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dopo avere precisato che <<gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente>> e che <<ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri>>, dispone che, tuttavia, <<la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo>>.

Tale disposizione, quando si riferisce alla "mancata notificazione" vuole, evidentemente, alludere: *a)* sia alla fattispecie in cui qualsiasi attività notificatoria dell'atto impugnabile sia stata omessa; *b)* sia alla fattispecie in cui un'attività notificatoria sia stata eseguita, ma con difformità tali dal modello legale da ridondare in notificazione inesistente; *c)* sia ancora all'ipotesi in cui l'attività notificatoria sia stata eseguita in modo nullo, atteso che l'atto nullo è inidoneo a produrre i suoi effetti e,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quindi, deve considerarsi inidoneo ad essere apprezzato come notificazione (salva la questione della possibilità di applicazione del principio della idoneità al raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156, terzo comma, c.p.c., in funzione di elisione della nullità formale, su cui non è questa la sede per prendere posizione).

In tutte queste ipotesi vi è legittimazione ad impugnare la cartella.

3.4. Va pure ricordato che sempre l'art. 19, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 prevede l'impugnabilità dell'avviso di mora, che attualmente si identifica nell'intimazione di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Anche riguardo alla notifica di esso possono ripetersi le considerazioni appena fatte.

3.5. Questo essendo il quadro normativo rilevante, si deve rimarcare che il riferimento agli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notifica della cartella o della c.d. intimazione di pagamento, una volta considerato che tali atti assumono il carattere di atti equivalenti al precetto, cioè di esternazione della pretesa esecutiva tributaria, ed anzi di individuazione del titolo esecutivo, è fatto nell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 genericamente con riguardo alla loro "notifica".

Ebbene, si potrebbe pensare che detto riferimento vada inteso nel senso che una notifica vi debba essere stata, e che, dunque, se non vi sia stata o sia stata fatta in modo inesistente o sia stata fatta in modo nullo e, dunque, tale da non potersi ritenere idonea notifica, gli atti di esecuzione esattoriale non possano ritenersi ad essa successivi alla stregua del citato art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, potendolo essere cioè solo in presenza di una notifica valida secondo l'ordinamento. Con la conseguenza che di fronte ad atti di esecuzione che conseguano in situazione di mancanza, di inesistenza o di nullità della notifica, sia configurabile la giurisdizione ordinaria e non lo sia quella tributaria.

Senonché, questa ipotesi non considera che, essendo la notifica della cartella e dell'intimazione di pagamento necessarie perché sia l'una che l'altra siano produttive dei loro effetti (salva l'ipotesi che vi siano stati equipollenti della notifica stessa), è logica implicazione il ritenere che

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nell'àmbito della previsione della impugnabilità dell'una e dell'altra dinanzi alla giurisdizione tributaria, prevista dall'art. 19, non possa non essere compresa la deduzione, come ragione di impugnabilità, del fatto che tali non abbiano prodotto i loro effetti in ragione o della mancanza o della inesistenza o della nullità della loro notificazione.

D'altro canto, quando viene riservata ad un giudice la cognizione di un atto in quanto notificato, l'àmbito del controllo deferitogli non può non comprendere l'esistenza e validità della notificazione, perché altrimenti se tale controllo fosse riservato ad altro giudice, si avrebbe che il controllo del primo risulterebbe in modo incoerente condizionato dall'instaurazione del giudizio sulla notificazione davanti al secondo.

3.5. Risulta allora evidente che il confine fra la giurisdizione tributaria e la giurisdizione ordinaria, si deve individuare considerando che, quanto la legge, nell'art. 2 più volte citato, dice che restano esclusi dalla giurisdizione tributaria gli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notifica dei noti atti, intende dire che alla giurisdizione tributaria risulta riservata la cognizione delle questioni inerenti alla pretesa tributaria non solo se una notifica valida vi sia stata, ma anche se non vi sia stata o se vi sia stata in modo inesistente o in modo nullo. Ne discende che la qualificazione che il legislatore ha fatto con l'aggettivo "successivi" per individuare gli atti dell'esecuzione riservati alla cognizione del giudice ordinario deve essere letta nel senso che comprenda questi atti non solo in quanto succeduti ad una notifica della cartella o dell'intimazione effettivamente e validamente eseguite, ma anche nel senso di comprendere l'ipotesi in cui detti atti siano succeduti ad una notifica nulla o inesistente o mancata. La cognizione della questione della nullità, della inesistenza, della mancanza della notifica non è deducibile come ragione di impugnazione dell'atto dell'esecuzione davanti al giudice ordinario per il fatto che è questione che si appartiene alla giurisdizione tributaria.

Tale appartenenza non cessa di sussistere in presenza del compimento di un atto dell'esecuzione, in quanto esso segna il momento in cui si verifica la possibilità di conoscenza dell'esistenza della cartella o

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'intimazione, che il vizio o la mancanza della notifica non ha garantito, così rendendosi possibile solo con quel compimento ed in quel momento l'impugnazione di detti atti e la contestazione della pretesa tributaria, sia in via formale (cioè proprio e/o anche per il vizio o la mancanza di notificazione), sia in via eventualmente sostanziale (cioè con riferimento alla sussistenza della pretesa indicata nella cartella).

L'atto esecutivo in presenza di una notifica invalida, mancante, inesistente della cartella o dell'intimazione, assumeva il valore di equipollente di una valida notifica, in quanto evidenziava al contribuente l'esistenza di detti atti e, dunque, lo poneva in condizioni di esercitare il diritto di impugnarli non potuto esercitare per la mancata realizzazione in modo valido della fattispecie di notifica.

3.6. Già nella norma dell'art. 2, dunque, con riferimento alla tutela giurisdizionale possibile contro gli atti dell'esecuzione forzata della pretesa tributaria si configurava una linea di demarcazione fra le questioni inerenti alla pretesa tributaria deducibili solo davanti alla giurisdizione tributaria e quelle deducibili davanti alla giurisdizione ordinaria.

Le prime erano quelle inerenti a tutti i fatti costitutivi, modificativi od estintivi della pretesa tributaria fino al momento della notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, in quanto detta notifica fosse regolarmente avvenuta ed inoltre, nei casi di nullità, di inesistenza, di mancanza della notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, fino al momento della loro conoscenza attraverso il primo atto esecutivo, *in primis* il pignoramento eseguito dall'esattore.

Nei casi di inesistenza o di mancanza o di nullità della notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, la conoscenza del primo atto esecutivo, in quanto idonea a far conseguire quella dei detti atti, assumeva il valore di cui al terzo comma dell'art. 19, comma 3, secondo inciso, del d.lgs. n. 546 del 1992, cioè di atto legittimante la loro impugnazione unitamente allo stesso atto esecutivo.

L'impugnazione poteva attingere:

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

aa) sia la sola mancanza, inesistenza, nullità della notificazione dell'atto, sia il suo profilo contenutistico e, dunque, il rispetto dei requisiti formali previsti dalla legge: in tal modo, attesa la natura di atti equivalenti alla notificazione del titolo esecutivo e del precetto, l'impugnazione assumeva un profilo funzionale equivalente a quello che davanti alla giurisdizione ordinaria ha il rimedio dell'opposizione agli atti esecutivi di cui al primo comma dell'art. 617 cod. proc. civ.;

b) sia – qualora la conoscenza del pignoramento o dell'atto esecutivo fosse stata anche la prima occasione di conoscenza della stessa formazione ed esistenza del titolo esecutivo tributario e, quindi, il primo momento utile per contestarlo in tutto od in parte - un profilo di contestazione della stessa sussistenza sostanziale della pretesa tributaria, e ciò in non diversa guisa di come sarebbe stata una impugnazione proposta contro la cartella ritualmente notificata o contro l'intimazione ritualmente notifica (in questo secondo caso, qualora la notificazione della cartella fosse regolarmente avvenuta e l'esattore avesse poi beneficiato della possibilità di cui al secondo comma dell'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, con la limitazione a contestazioni basate sui fatti successivi alla valida notifica della cartella, per non essere stata impugnata essa tempestivamente).

Nel caso *sub b)* l'impugnazione davanti al giudice tributario, nel disegno dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, assolveva una funzione per così dire "recuperatoria" della tutela che si sarebbe potuta esperire nel caso in cui il contribuente avesse avuto conoscenza della cartella e dell'intimazione (con le precisazioni appena sopra indicate a proposito dell'atto di cui all'art. 50), essendo però il diritto di impugnazione da esercitarsi nel termine previsto dall'art. 21, comma 1, del d.lgs., decorrente, secondo la previsione del comma 3 dell'art. 19, dall'atto esecutivo implicante la conoscenza dei detti atti.

3.7. Il sistema delineato dall'art. 2 risultava articolato con una linea di demarcazione fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria riguardo all'attuazione coattiva della pretesa tributaria fissata in questo modo:

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

a) alla prima, ancorché la pretesa tributaria si fosse manifestata con un atto esecutivo, spettava la cognizione di ogni questione con cui si fossero fatti valere fatti relativi alla pretesa tributaria e su di essa incidenti: *a1)* sia in senso formale, cioè in quanto afferenti ad atti di manifestazione di essa come provvedimenti autoritativi ed alle regole della loro adozione come atti amministrativi, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, e ciò tanto se validamente avvenute quanto se mancate o inesistenti; *a2)* e sia in senso sostanziale, cioè in quanto afferenti ai fatti costitutivi, modificativi od impeditivi della pretesa tributaria in senso sostanziale, ove però manifestatisi fino alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento (in questo secondo caso con la precisazione fatta in precedenza) se validamente avvenute e fino allo stesso atto esecutivo, se quella notificazione fosse mancata o fosse avvenuta in modo inesistente o invalido;

b) alla seconda la cognizione: *b1)* sia delle questioni inerenti la forma dell'atto esecutivo e dunque la sua legittimità formale; *b2)* sia, se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali (restando, come s'è detto, in caso contrario attribuita alla giurisdizione tributaria la relativa cognizione, tanto se la contestazione fosse stata di nullità, quanto di mancanza, quanto di inesistenza della notifica di detti atti), dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata *in excutivis* successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o, è da precisare (giusta quanto si è prima osservato), 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' palese che le controversie così riservate alla giurisdizione ordinaria nei sensi appena indicati, se ricondotte ai modelli normativi di giudizi cognitivi sulla legittimità dell'esecuzione forzata, regolati dalle norme sulla giurisdizione ordinaria, si individuavano rispettivamente nel profilo dell'opposizione agli atti esecutivi ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ. ed in quello dell'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.8. L'esistenza del discrimine fra le due giurisdizioni nei sensi indicati indicava come necessaria conseguenza che l'oggetto della tutela davanti all'una e quello della tutela davanti all'altra non fossero in alcun modo sovrapponibili e che, dunque, quando fosse stata sussistente nei sensi indicati la giurisdizione tributaria, non fosse in alcun modo predicabile che, con riferimento all'atto esecutivo ed in funzione di ottenere tutela contro l'esecuzione forzata si potesse adire in via cognitiva con i rimedi oppositori la giurisdizione ordinaria al fine di ottenere una specifica tutela contro l'atto esecutivo.

E' palese che riconoscere tale possibilità si sarebbe risolto in una evidente contraddizione delle implicazioni del riparto della giurisdizione secondo l'indicato discrimine.

Ciò non solo nel caso in cui fosse stata comunque esperita la giurisdizione tributaria, ma anche nel caso in cui non la si fosse esperita.

3.8.1. Nel primo caso, immaginare la possibilità di una tutela aggiuntiva dinanzi alla giurisdizione ordinaria, magari al solo fine di ottenere la sola tutela sommaria apparecchiata dall'art. 624 cod. proc. civ. o quella indicata dall'art. 618 cod. proc. civ. e imponendo quindi che la tutela con la cognizione ordinaria tramite il giudizio di merito dovesse arrestarsi con il meccanismo della sospensione *ex* art. 295 cod. proc. civ. per la pregiudizialità del giudizio dinanzi alla prima, avrebbe implicato una duplicazione dei giudizi del tutto inutile: invero, ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 il giudice tributario, investito del giudizio, bene avrebbe potuto disporre tutele equivalenti a quelle sommarie interne ai procedimenti oppositivi e ciò in non diversa guisa di come, allorquando dinanzi al giudice ordinario della cognizione è impugnato il titolo esecutivo (art. 623, primo comma, cod. proc. civ., in relazione agli artt. 282 e 283, 351 e 373 cod. proc. civ.).

Nel secondo caso, il mancato espletamento del rimedio recuperatorio dinanzi alla giurisdizione tributaria avrebbe reso a maggior ragione inutile anche nella prospettiva indicata l'introduzione di un giudizio oppositivo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Est. Cons. Raffaele Frasca

In ogni caso la conclamata esistenza di due giurisdizioni con un confine individuato con riferimento ad un certo momento di vita della pretesa tributaria, sebbene variabile in ragione della realizzazione o meno in modo valido della notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, escludeva qualsiasi possibilità che le due giurisdizioni potessero decidere con efficacia di giudicato le medesime questioni.

Mette conto di rilevare che l'esclusione della possibilità della tutela dinanzi al giudice ordinario, una volta che il giudice tributario avesse provveduto ai sensi dell'art. 47 citato sospendendo l'esecuzione, non impediva in alcun modo che il provvedimento di quel giudice potesse e dovesse essere applicato dal giudice dell'esecuzione, il quale, pertanto, doveva intervenire sul processo esecutivo in conseguenza.

3.9. L'esposta ricostruzione era suggerita dalla contemplazione della sola norma dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992.

3.10. L'interprete doveva considerare altresì che, con riferimento sempre agli atti esecutivi successivi alla notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, intese nei sensi indicati, l'art. 2, com'è noto, dichiarava e dichiara che continuano ad applicarsi le disposizioni del d.P.R. n. 602 del 1973, le quali, com'è altrettanto noto, all'art. 57 disponeva che non sono ammesse né le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ., cioè dirette a contestare l'esistenza del diritto di procedere all'esecuzione, con l'eccezione di quelle concernenti la pignorabilità dei beni (che, in realtà, hanno il profilo sostanziale non di contestazione del diritto di procedere all'esecuzione nell'*an*, ma nel *quomodo*, cioè con riferimento all'individuazione come oggetto dell'espropriazione di un certo bene in assoluto o entro certi limiti), né le opposizioni agli atti esecutivi di cui all'art. 617 cod. proc. civ. qualora <<relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo>>, il che, letto il disposto all'incontrario, rendeva possibili tali opposizioni riguardo agli atti esecutivi diversi e successivi.

3.10.1. Quanto alle opposizioni *ex* art. 615 cod. proc. civ., il restar fermo il disposto del d.P.R. n. 602 del 1973 e dunque precluso tale tipo di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

opposizioni risultava coerente con il disposto dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 là dove – come s'è detto - precludeva la contestabilità con l'opposizione all'esecuzione del diritto di procedere all'esecuzione sulla base di fatti impeditivi, modificativi o estintivi e comunque di contestazioni inerenti la pretesa tributaria azionata *in executivis* che, per il tempo di verificazione e deducibilità si fossero potuti far valere impugnando atti di manifestazione della pretesa tributaria indicati come impugnabili ove tempestivamente conosciuti e comunque se verificatisi prima della valida notifica della cartella o dell'intimazione. Ma, nel contempo, proprio come suggeriva l'art. 2, secondo quanto si è prima osservato, la previsione implicava che l'opposizione fosse esclusa rispetto a quei fatti anche se la loro conoscenza si fosse verificata con un atto esecutivo, in ragione della nullità, mancanza o inesistenza della notifica di quegli atti preesecutivi, atteso che veniva recuperata la tutela impugnatoria tributaria contro la cartella o l'intimazione.

3.10.2. Con riferimento all'opposizione agli atti l'esclusione di essa per le questioni inerenti alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo, una volta considerato il modo in cui la notificazione del titolo avviene, cioè con la notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, risultava pienamente coerente con il disposto dell'art. 2 di riserva alla giurisdizione ordinaria delle controversie sugli atti esecutivi successivi alla notificazione di quegli atti. La preclusione dell'opposizione agli atti davanti al giudice ordinario quanto alla regolarità formale di tali atti ed alla loro notificazione, era perfettamente funzionale alla riserva di esso alla giurisdizione tributaria e confermava l'esegesi del confine della giurisdizione tributaria secondo l'art. 2 nel senso che il riferimento alla notifica della cartella o dell'intimazione non fosse da intendere solo come relativo ad una notifica valida, essendo al giudice tributario riservato di conoscere anche della notifica nulla, mancante o inesistente attraverso il meccanismo della legittimazione ad impugnare cartella o intimazione una volta conosciuti per il tramite di un atto esecutivo basato su di essi.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Le svolte considerazioni esplicative del sistema scaturente dal combinato disposto dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 57 del d.P.R. possono essere completate osservando che da tale sistema risultava apparentemente sancita l'inammissibilità dell'opposizione ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ. con cui si fosse preteso di dedurre l'inesistenza totale o parziale del diritto di procedere esecutivamente: *1a)* per fatti sopravvenuti rispetto al momento della valida notificazione della cartella o dell'intimazione e, quindi, come tali non deducibili eventualmente come ragioni di contestazione della pretesa tributaria siccome evidenziata da detti atti, cioè come ragioni impugnatorie sostanziali di essi; *1b)* o, nel caso di notificazione nulla, mancante o inesistente, per fatti sopravvenuti al momento in cui il compimento di un atto esecutivo successivo, in particolare il pignoramento, avesse consentito di conoscere cartella o intimazione e, dunque, di reagire contro di esse ai sensi del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

La proclamazione dell'inammissibilità delle opposizioni ex art. 615 con la sola eccezione di quella relativa all'impignorabilità dei beni pignorati, apparentemente, infatti, sembrava assoluta.

4.1. In realtà, nel tessuto normativo del d.P.R. n. 602 del 1973, poiché la norma di esordio della sezione I del capo II del titolo II, dedicato alla riscossione, cioè l'art. 49 si preoccupa di individuare il titolo esecutivo e quella dell'art. 50 individua gli atti con cui il titolo viene palesato al debitore, la proclamazione dell'art. 57 si sarebbe potuta intendere come relativa alla sola preclusione del rimedio dell'opposizione *ex* art. 615 per contestare la pretesa contenuta nel titolo esecutivo e manifestata con la cartella o l'intimazione validamente notificata oppure, nel caso di mancanza, inesistenza o nullità della loro notificazione, con il primo atto esecutivo, in quanto tali contestazioni erano e sono riservate alla giurisdizione tributaria.

Con la conseguenza che in via esegetica il rimedio dell'opposizione ai sensi dell'art. 615 si sarebbe potuto ipotizzare praticabile per dedurre fatti successivi a quei momenti, cioè verificatisi dopo la valida notifica della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cartella o dell'intimazione di pagamento, oppure - nel caso di nullità, inesistenza o mancanza della notifica - dopo il momento di conoscenza di tali atti per il tramite del compimento da parte dell'esattore di un atto esecutivo, cioè *in primis* il pignoramento.

4.2. L'impossibilità di praticare una simile interpretazione è stata, tuttavia, condivisa dalla Corte Costituzionale con la recente sentenza n. 114 del 2018 in sede di valutazione della questione di costituzionalità fatta da un giudice di merito. Ed il Giudice delle Leggi, dopo avere ampiamente giustificato l'inammissibilità dell'opposizione ai sensi dell'art. 615 quando è esperibile la tutela davanti al giudice tributario, in particolare escludendo che, proprio per l'azionabilità dei tale tutela, quell'opposizione possa assumere una sorta di funzione recuperatoria e comunque concorrente con quella tutela, ha dichiarato <<l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come sostituito dall'art. 16 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337), 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'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile>>.

La Corte Costituzionale, nella motivazione, ha esemplificato detti fatti successivi comprendendovi l'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 (che ha esemplificato indicando 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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ed è appunto alla luce della motivazione enunciata a suo sostegno che occorre intendere le implicazioni applicative del dispositivo.

4.3. Esse si possono così individuare.

Al lume della motivazione il dispositivo deve certamene intendersi in primo luogo nel senso che contro gli atti dell'esecuzione, per effetto della pronuncia additiva, è ammissibile la tutela ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ. allorquando la contestazione del diritto di procedere all'esecuzione riguardi vicende della pretesa esecutiva tributaria rappresentate da fatti successivi alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento così intendendo riferirsi ad una valida ed incontestata notifica di detti atti.

Ma il dispositivo, proprio considerando l'espresso riferimento della motivazione ad una esclusione nell'opposizione a sensi dell'art. 615 cod. proc. civ. con una funzione recuperatoria della tutela recuperatoria della tutela esperibile davanti alla giurisdizione tributaria, deve, altresì, intendersi nel senso che la possibilità di esperimento della detta opposizione resta ammessa quando essa si fondi su fatti estintivi o comunque incidenti sulla pretesa tributaria oggetto di esecuzione forzata che si verifichino in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notifica della cartella e, dunque, di avvenuta conoscenza di tali atti solo a seguito del compimento di un atto esecutivo, allorquando, però, il contribuente per dedurre detti fatti non abbia bisogno, al fine di dimostrarne la verificazione, di sostenere che essa dipenda alla mancata notificazione della cartella, dalla inesistenza della sua notificazione o dalla nullità della sua notificazione pur avvenuta. Il fatto deducibile con l'opposizione all'esecuzione deve dedursi come rilevante e, dunque, come verificatosi secondo la fattispecie normativa regolatrice della pretesa tributaria, non già perché è mancata, è stata inesistente o nulla la notificazione della cartella o dell'intimazione, bensì nonostante ciò e, dunque, in modo indifferente rispetto a dette evenienze.

In tal caso il contribuente deduce un fatto che non suppone la deduzione e, dunque, l'impugnazione della cartella in quanto non notificata, o notificata in modo invalido o inesistente e che, dunque, non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

suppone l'attivazione della giurisdizione tributaria. Ciò, perché il fatto non si è, o meglio non si deduce, verificato in ragione ed a causa di quella mancanza, invalidità o inesistenza

Per esemplificare, si pensi alla prescrizione: se essa si assume verificata perché la notifica della cartella o dell'intimazione mancò, fu nulla o fu eseguita in modo inesistente e, quindi, non si potè verificare un effetto interruttivo del corso della prescrizione, il preteso fatto estintivo "prescrizione" suppone, per essere apprezzato, l'accertamento di detti vizi della notifica e, dunque, si risolve in una censura il cui esame risulta riservato alla giurisdizione tributaria tramite l'impugnazione della cartella o dell'intimazione, in quanto conosciute per il tramite ed in forza dell'atto esecutivo che ne rivela l'esistenza.

L'opposizione ai sensi dell'art. 615 non è data.

Essa è data, invece, se la prescrizione si assume verificata per il decorso del tempo dopo una valida notifica o comunque per il decorso del tempo a prescindere dalla mancanza della notifica o dalla sua inesistenza o dalla sua nullità: si pensi al caso in cui un pignoramento sia compiuto in un momento che si colloca oltre il termine di prescrizione ancorché calcolato dalla valida notifica della cartella o dell'intimazione (si veda, per questa ipotesi, di recente, Cass. Sez. Un., n. 34447 del 2019, per un'applicazione in tema di esecuzione forzata concorsuale) oppure dal momento in cui si sarebbe *in thesi* collocata la notifica nulla, mancante o inesistente di detti atti.

4.4. Le implicazioni della sentenza del Giudice delle Leggi così individuate si palesano così sostanzialmente coincidenti ed avallanti l'esegesi del disposto dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 che sopra si è sostenuta, sviluppando i ragionamenti svolti a suo tempo dalle Sezioni Unite nell'ordinanza n. 13913 del 2017 (cui, peraltro, la Corte Costituzionale ha fatto richiamo), che si era soffermata sulla tutela esperibile conto la pretesa esecutiva tributaria *ad instar* di quanto corrispondente al modello della tutela di cui all'art. 617 cod. proc. civ. La sentenza della Corte Costituzionale, quanto alla tutela ai sensi dell'art. 615

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ha emendato una carenza dell'Ordinamento che forse sarebbe stata solo supposta e, dunque, superabile in via esegetica e non v'è che da prendere atto della chiarezza che così si è comunque fatta. Ma si deve rilevare che l'emenda ha realizzato un risultato del tutto identico alla ricostruzione che sopra si è fatta del significato dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 e delle implicazioni al lume di esso del sistema degli artt. 49 e ss. del d.P.R. n. 602 del 1973.

5. I principi di diritto che all'esito delle considerazioni svolte possono enunciarsi sono i seguenti:

<<Nel sistema del combinato disposto dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 49 e ss. del d.P.R. n. 602 del 1973 ed in particolare dell'art. 57 di quest'ultimo, come emendato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 114 del 2018, il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all'attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti:

a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verificazione del fatto dedotto);

b) alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonché dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata *in excutivis* successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'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).>>.

5.1. Mette conto di rilevare che la tutela davanti alla giurisdizione tributaria è tutela sempre iscrivibile nel modello di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, sicché si tratta del normale giudizio impugnatorio regolato da tale d.lgs., dovendosi in generale considerare che la tutela davanti al giudice tributario può essere introdotta, ricorrendone le condizioni (la cui verifica appartiene alla giurisdizione del giudice tributario), ai sensi del comma 3 di detta norma.

Quando la tutela concerne un atto esecutivo che si assume viziato per la mancanza o l'invalidità (sia per nullità sia per inesistenza) della notificazione della cartella o dell'intimazione oppure per vizi formali inerenti al loro profilo di contenuto forma, l'azione davanti al giudice tributario non è – lo si dice a precisazione degli insegnamenti di cui a Cass. n. 13913 del 2017 - un'opposizione agli esecutivi secondo il modello di cui all'art. 617 cod. proc. civ., ma un giudizio ai sensi dell'art. 19, comma 3, del citato d.lgs., del quale si può dire solo che ha una funzione simile a quella del rimedio dell'art. 617. Quando la tutela concerne i fatti inerenti alla pretesa tributaria sostanziale analogamente il profilo del giudizio tributario non assume il carattere di opposizione ai sensi dell'art. 615, ma mantiene quello desumibile dal paradigma dell'art. 19 citato.

5.2. Mette conto di rilevare che il riparto così delineato deve necessariamente operare anche quando l'esattore proceda all'esecuzione sulla base di pretese di riscossione sia tributarie sia non tributarie. La circostanza che in tal modo per esse possano aversi giudizi dinanzi a

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giurisdizioni distinte, a differenza che per le seconde, è meramente consequenziale all'esistenza di un riparto solo per le prime (si veda il caso deciso da Cass. (ord.) n. 11900 del 2019).

6. Sulla base delle complessive considerazioni svolte, può ora passarsi alla decisione del conflitto.

6.1. La decisione deve concernere in primo luogo la domanda proposta dalla Mastino "in via pregiudiziale", cioè quella di accertamento dell'improcedibilità e/o inammissibilità del pignoramento di crediti presso terzi e, dunque, in buona sostanza della sua invalidità e, quindi, nullità a causa dell'inesistenza del terzo *debitor debitoris*.

La domanda così proposta non riguarda in primo luogo un profilo relativo all'esistenza del diritto di procedere all'esecuzione, ma un profilo relativo al suo *quomodo*, in quanto la deduzione relativa all'inesistenza del *debitor debitoris* destinatario del pignoramento concerne una modalità di realizzazione del diritto stesso. Si tratta di una domanda che, pertanto, attiene ad un profilo corrispondente in àmbito di giurisdizione ordinaria all'opposizione agli esecutivi, giacché con essa si postula che il pignoramento sia affetto da invalidità in quanto il preteso *debitor debitoris* che ne è stato destinatario non sarebbe un soggetto giuridico esistente.

La domanda concerne la nullità del pignoramento e, dunque, di un atto dell'esecuzione, il primo, e non pone in discussione la notifica delle cartelle esattoriali che individuano il diritto per cui si intenderebbe procedere all'esecuzione riguardo alla cui ritualità nessun rilievo è svolto.

La domanda concerne così il pignoramento come tale e non ne sostiene la nullità in via derivata per un'invalidità, inesistenza o mancanza della notifica delle due cartelle e, dunque, non ha un *petitum* sostanziale riconducibile alla lettera *b)* dell'art. 57, primo comma, cioè non integra in alcun modo un'opposizione relativa alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo che, in base all'indicato coordinamento con il disposto del comma 1 dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, non appartiene alla giurisdizione ordinaria, ma a quella tributaria e che

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sarebbe stata da proporre con giudizio impugnatorio ai sensi dell'art. 19 del detto d.l.gs.

Il Tribunale di Roma, che doveva giudicare della sussistenza della propria giurisdizione in via immediata su tale domanda, non l'ha considerata nei termini in cui era stata proposta, ma ha al contrario e senza alcuna considerazione di essi affermato che lo fosse stata nel presupposto della nullità della notifica delle cartelle di pagamento.

La domanda, invece, non era stata proposta in questi termini, in quanto la pretesa inesistenza giuridica del *debitor debitoris* era stata dedotta come causa di nullità del pignoramento in quanto tale e non in quanto derivata da una nullità della notifica delle due cartelle, che anzi non era stata in alcun modo dedotta.

Si rileva, del resto, che la richiesta di annullamento delle cartelle esattoriali formulata successivamente e, quindi, subordinatamente alla domanda principale in alcun modo poteva avere rilievo ai fini della individuazione della giurisdizione sulla domanda principale. Ciò, non solo per l'esistenza del nesso di subordinazione, ma in primo luogo perché fra i fatti posti a suo fondamento non risultava indicata l'inesistenza del soggetto terzo *debitor debitoris*, la quale, del resto, essendo il pignoramento atto successivo alla cartella ed alla sua notificazione, nemmeno poteva prospettarsi come incidente per così dire retroattivamente su detti atti.

Il Tribunale avrebbe dunque dovuto giudicare, in ossequio al nesso di subordinazione, sulla domanda ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ. ed esaminarla.

6.2. Solo dopo avere deciso su di essa il Tribunale avrebbe dovuto porsi il problema della giurisdizione sulle altre domande, mentre il giudice capitolino ha reso una decisione che non ha tenuto conto del nesso di subordinazione.

Il cumulo di domande è stato riassunto integralmente davanti alla Commissione Tributaria ed il conflitto da essa sollevato deve decidersi secondo i principi esposti in precedenza in primo luogo sulla domanda

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

principale. Ed è la decisione riguardo a tale domanda che deve individuare la giurisdizione dinanzi alla quale il processo deve rimettersi.

Il conflitto sotto tale profilo è fondato e deve dichiararsi la giurisdizione del giudice ordinario sull'indicata domanda principale.

6.3. Nel contempo, secondo i principi innanzi indicati, deve procedersi all'individuazione della giurisdizione anche sulle domande subordinate, sebbene condizionatamente, cioè all'esito della decisione del Tribunale di Roma sulla domanda principale. E ciò in modo che quel tribunale, davanti al quale le parti vanno rimesse per la cognizione della domanda principale, una volta deciso su di essa possa, se necessario in ragione del tenore della decisione sulla principale e, dunque, ove occorra per lo scioglimento del vincolo di subordinazione, esaminare dette domande applicando le conseguenti statuizioni individuatrici della giurisdizione su di esse.

6.4. Tanto premesso, rilevano le Sezioni Unite che, pacifica essendo la validità della notifica delle cartelle esattoriali, la domanda subordinata è stata articolata in realtà in maniera duplice, sebbene basata sugli stessi fatti.

Si è chiesta, infatti, per un verso la declaratoria di nullità del pignoramento in tutto od in parte e per altro verso delle due cartelle esattoriali.

Sono stati proposti due distinti *petita* e, quindi, la giurisdizione si deve individuare per l'uno e per l'altro.

I fatti su cui risultano fondate le domande suggeriscono le seguenti considerazioni quanto a quella di nullità del pignoramento:

a) essa non sostiene la nullità del pignoramento per ragioni inerenti alla sua forma e, quindi, non è innanzitutto riconducibile all'àmbito del rimedio di cui all'art. 617 cod. proc. civ.;

b) la domanda sostiene la nullità del pignoramento per ragioni che ineriscono alla stessa sussistenza del diritto di procedere all'esecuzione forzata e che, quindi, ove si configurasse la giurisdizione ordinaria, la direbbero riconducibile all'àmbito dell'opposizione di cui all'art. 615 cod. proc. civ.

Est. Cons. Raffaele Frasca

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6.4.1. Essendo stati posti a base dell'esecuzione due diversi titoli esecutivi, cioè le cartelle notificate il 29 settembre 2016 ed il 17 ottobre 2016, si rileva che, con riferimento alla pretesa tributaria esecutiva contenuta nella prima cartella, concernente imposta regionale sui beni del demanio, per l'anno 2008 i fatti che inciderebbero sul diritto di procedere all'esecuzione sono stati allegati a fondamento della domanda indicandoli:

1) in primo luogo, nella promozione di un giudizio nel 2009 davanti al Tribunale di Civitavecchia con il quale si sarebbe chiesta la rideterminazione dei canoni anche per il 2008, adducendo l'erroneità del metodo di determinazione;

2) in secondo luogo, nell'intervento, a seguito di una istanza presentata nel 2014 al Comune di Fiumicino per la rideterminazione dei canoni demaniali per gli anni 2007, 2008 e 2009, istanza accolta dal Comune nel 2015 appunto con la rideterminazione dell'importo, che sarebbe stato pagato;

3) nella derivante conseguenza che, in ragione della rideterminazione del canone demaniale per il 2008, l'importo dell'imposta regionale sarebbe stato in conseguenza da rideterminare e tanto avrebbe provocato <<il venir meno dell'avviso di accertamento del 2011>> sul quale si fonda la cartella di pagamento di cui trattasi;

4) nella sopravvenienza – in terzo luogo - nel 2017, in un giudizio introdotto nel 2014, di una sentenza del Tribunale di Civitavecchia che, nel definire un giudizio di impugnazione di una cartella esattoriale per canoni demaniali relativi agli atti dal 2010 al 2013, l'avrebbe annullata totalmente in ragione del fatto che il detto Comune aveva rideterminato i canoni degli anni 2007, 2008 e 2009;

5) nel fatto conseguente che l'accertamento contenuto in detta sentenza nuovamente palesava che l'imposta regionale per il 2008 risultava determinata nella cartella del 2016 erroneamente.

Ebbene, il fatto che è stato addotto come causa di nullità del pignoramento, *scilicet* di inesistenza del diritto di procedere all'esecuzione, cioè che la rideterminazione del canone demaniale avrebbe evidenziato

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quella dell'imposta regionale, risulta originato dalla deduzione della contestazione del canone demaniale che si assume oggetto di un giudizio iniziato nel 2009, dall'accoglimento di un'istanza al Comune presentata nel 2014 e dall'accertamento contenuta nella sentenza ora citata in un giudizio che dal numero di iscrizione a ruolo si evince introdotto nel 2014.

Si evidenzia, dunque, che fin dal 2009 la ricorrente aveva contestato addirittura in un primo giudizio (di cui, peraltro, non riferisce l'esito) il canone demaniale, rilevante, a suo dire, per la determinazione dell'imposta regionale, e che nel 2014 aveva formulato istanza all'amministrazione per far valere in via amministrativa la sua contestazione e nello stesso anno introdotto altro giudizio sempre con quella contestazione, sebbene riferita a canoni pretesi riguardo ad anni successivi al 2008.

Ne segue allora che la contestazione del canone demaniale quale fatto incidente sull'imposta regionale, cioè, in definitiva, il fatto che il canone demaniale fosse errato e tanto comportasse un'incidenza sulla imposta regionale, bene avrebbe potuto farsi valere contro la cartella, che venne notificata nel 2016, e, conseguentemente, non integra un fatto successivo alla valida notifica della cartella deducibile con l'opposizione ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ., che, dunque, non sarà ammissibile secondo l'additiva della Corte costituzionale.

Peraltro, l'espressa deduzione dei fatti di cui si è detto con l'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615, secondo comma, cod. proc. civ. in funzione del riconoscimento dell'inesistenza del diritto di procedere all'esecuzione, là dove esprime il *petitum* con cui si chiede la caducazione del pignoramento, non richiederà una declinatoria di giurisdizione a favore della giurisdizione del giudice tributario, atteso che l'esistenza di tale giurisdizione supporrebbe una domanda di annullamento della cartella che è stata proposta distintamente ed in cumulo con essa e su cui andrà invece regolata la giurisdizione, come si dirà di seguito. La domanda di annullamento del pignoramento è stata basata sulla deduzione di fatti inidonei in astratto a costituirne *causa petendi* e non si

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tratterà di domanda che pertanto, sulla base del criterio del *petitum* sostanziale ai sensi dell'art. 386 cod. proc. civ., potrà giustificare una *translatio* davanti al giudice tributario.

In relazione al criterio di riparto che in questa sede si è evidenziato un problema di *translatio* si può porre quando venga introdotta davanti al giudice ordinario una domanda ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ. o ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ. sulla base di fatti giustificativi e con un *petitum* mediato che avrebbero dovuto comportare la proposizione della domanda davanti alla giurisdizione tributaria. Questo esige che il *petitum* mediato non attinga solo l'atto esecutivo, ma anche la validità della notificazione della cartella o dell'intimazione e/o eventualmente il loro contenuto sostanziale (il che suppone che si deduca che quella notificazione si assuma mancata, inesistente o nulla), oppure, se non si ponga in discussione la validità di quella notificazione, che si contesti la cartella o l'intimazione stessa sul piano formale e sostanziale. In tal caso, appartenendo il *petitum* mediato alla giurisdizione tributaria, la *translatio* si giustifica. Quando invece il *petitum* mediato, che si sorregge su qui fatti riguarda solo l'atto esecutivo si ha che la domanda *ex* artt. 617 o 615 cod. proc. civ. risulta solo manifestamente infondata *in iure* sulla base della sua stessa prospettazione e come tale scrutinabile dalla giurisdizione ordinaria adìta. Una *translatio* non sarebbe giustificata perché, quando risulta compiuto un atto esecutivo, la controversia appartenente alla giurisdizione tributaria si configura se esso costituisce, ai sensi dell'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, l'occasione per impugnare per ragioni formali o sostanziali la pretesa tributaria siccome espressa negli atti preesecutivi che si assumono non conosciuti. Ed all'uopo occorre la formulazione di un *petitum* in tal senso.

6.4.2. Con riferimento alla seconda cartella esattoriale, notificata il 17 ottobre 2016 e relativa al canone demaniale per il 2015, il fatto dedotto a giustificazione della inesistenza del diritto di procedere all'esecuzione è stato indicato nella circostanza che con raccomandata con A.R. del 21 ottobre 2016 l'Agenzia del Demanio, cioè l'ente titolare della pretesa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tributaria, ha accolto una richiesta di dilazione: tale fatto è successivo alla notifica della cartella e, quindi, non rientra fra quelli che avrebbero dovuto dedursi davanti alla giurisdizione tributaria, ma, in forza della sentenza additiva della Corte Costituzionale, poteva farsi valere con l'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615, secondo comma, cod. proc. civ., trattandosi – se esistente - di fatto modificativo del modo di essere della pretesa tributaria consacrata nella cartella siccome notificata validamente e, pertanto, ove il Tribunale dovesse sciogliere il nesso di subordinazione, esso stesso, nell'àmbito della sua giurisdizione dovrà esaminare l'opposizione in quanto ammissibile.

6.5. In fine si deve rilevare che riguardo alla domanda di annullamento delle due cartelle esattoriali non si può dubitare che, ove lo scioglimento del nesso di subordinazione ne rendesse necessario l'esame, la loro cognizione, essendo stato formulato un *petitum* mediato espresso di loro annullamento, competerebbe alla giurisdizione tributaria ai sensi dell'art. 19, comma 1, lettera *d)* del d.lgs. n. 546 del 1992. E ciò proprio in ragione del rilievo svolto in chiusura del paragrafo precedente.

7. Conclusivamente, deve risolversi il conflitto dichiarando la giurisdizione del giudice ordinario sulla domanda principale. Le parti riassumeranno il giudizio dinanzi al Tribunale di Roma e le statuizioni sulla giurisdizione relative alle domande subordinate diverranno se lo scioglimento del nesso di subordinazione ne renderà necessario l'esame.

Non si deve statuire sulle spese del regolamento di ufficio, non avendo svolto alcuna delle parti attività difensiva e, quindi, preso posizione sulla prospettazione del conflitto.

P. Q. M.

La Corte dichiara la giurisdizione del giudice ordinario.

Così deciso nella Camera di consiglio delle Sezioni Unite Civili il 2 luglio 2019.

Il Presidente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale