

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22754 Anno 2024

Presidente: PAOLITTO LIBERATO

Relatore: PENTA ANDREA

Data pubblicazione: 13/08/2024

Pignoramento
Opposizione atti esecutivi
– Giurisdizione giudice
tributario

ORDINANZA

sul ricorso 35462/2018 proposto da:

Giuseppina COSENTINO, nata a San Nicola da Crissa (VV) il 15.02.1947 e residente in Corigliano-Rossano, alla Via Michelangelo n. 45 (C.F.: CSNGPP47BS51058E), nella qualità di erede unica del *de cuius* rag. Eugenio OCCHIUZZO, nato a Rossano il 14.7.1977 e deceduto il 31.01.2015 (C.F.: CCHGNE44L14H579Z), rappresentata e difesa, come da mandato in calce al ricorso, dall'Avv. Giovanni Bruno (C.F.: BRN GNN 66P05H589F; indirizzo pec: giovanni.bruno@avvocatirossano.legalmai.it) ed elettivamente domiciliata in Roma presso lo studio dell'Avv. Giuseppe Sellaro, alla Via Tiburtina n. 352;

- **ricorrente** -

contro

Agenzia delle Entrate-Riscossione, (c.f. 13756881002), in persona del Presidente p.t., nonché l'AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in

persona del Direttore *p.t.*, entrambe rappresentate e difese ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587 fax 0696514000 pec ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it), presso i cui uffici sono domiciliate in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- **controricorrenti** -

- avverso la sentenza n. 1419/2018 emessa dalla CTR Calabria in data 15/06/2018 e non notificata;
- udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta;
- lette le conclusioni scritte del PG, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.ssa Rosa Maria Dell'Erba, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Rilevato che

1. Occhiuzzo Eugenio proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza avverso un atto di pignoramento verso terzi, notificatogli da Equitalia Sud s.p.a., derivante dal mancato pagamento di ventotto cartelle esattoriali.
 2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, rilevando l'inesistenza giuridica della notifica delle cartelle di pagamento prodromiche all'atto impugnato.
 3. Sull'appello di Equitalia Sud s.p.a., e nel contraddittorio con Giuseppina Cosentina (quale erede del contribuente), la Commissione Tributaria Regionale Calabria dichiarava il difetto di giurisdizione del giudice tributario in favore di quello ordinario, trattandosi di un'opposizione agli atti esecutivi avverso un atto di pignoramento dei crediti verso terzi.
 4. Avverso la sentenza della CTR proponeva ricorso per cassazione Giuseppina Cosentina sulla base di un unico articolato motivo.
- Il Collegio, con ordinanza interlocutoria del 13.11.2023, rinviava la causa a nuovo ruolo, concedendo alla ricorrente termine di giorni 60 per rinnovare la notificazione del ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.
- Rinnovata la notificazione, quest'ultima, unitamente all'Agenzia delle Entrate, resisteva con controricorso, eccependo la cessata la materia del

contendere.

In prossimità dell'adunanza camerale la ricorrente ha depositato una nuova memoria illustrativa.

Il Sostituto Procuratore Generale della Repubblica, dott.ssa Rosa Maria Dell'Erba, concludeva nel senso dell'accoglimento del ricorso.

Considerato che

1. Preliminarmente, va dichiarato inammissibile il controricorso depositato nell'interesse dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Invero, sì come chiarito dalle Sezioni Unite (Cass., Sez. U, Ordinanza n. 7170 del 18/03/2024), in tema di giudizio di cassazione, l'art. 370 c.p.c. - che, dopo la modificata apportata dall'art. 3, comma 27, del d.lgs. n. 149 del 2022, non prevede più la notifica del controricorso, ma soltanto il suo deposito entro quaranta giorni dalla notificazione del ricorso - si applica ai giudizi introdotti successivamente al 1° gennaio 2023, poiché, in forza dell'art. 35, comma 5, del citato d.lgs., come modificato dalla l. n. 197 del 2022, tutte le disposizioni del capo III del titolo III del libro secondo del codice di rito, nella loro nuova formulazione, hanno effetto a decorrere dalla predetta data e si applicano ai giudizi introdotti con ricorso ad essa successivamente notificato.

Nel caso di specie, l'Agenzia si è limitata a depositare il controricorso entro 40 giorni dalla notificazione in rinnovazione del ricorso, omettendo di notificarlo previamente alla ricorrente.

1.2. Sebbene per mera completezza espositiva, va in ogni caso evidenziato che la richiesta dell'Agenzia di declaratoria della cessata materia del contendere si sarebbe rivelata inaccoglibile.

L'Agenzia ha dedotto che:

1. - il terzo pignorato - "Crotongas di Sestito F. & C. S.A.S." -, nell'ambito del pignoramento ex art. 72-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ha dichiarato, con raccomandata, in data 11.11.2014 - di non avere debiti nei confronti del contribuente debitore pignorato;

2. - alcune cartelle hanno formato oggetto di annullamento di ufficio:

- le cartelle di pagamento nn. 03420010096747156000 -

03420020005990560000 - 03420020034374968000 -
03420020034375069000 - 03420100005789957000 -
03420100027830452000, sono state annullate a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 4, comma 5, del d.l. n. 41/2021, convertito nella l. n. 69/2021;

- le cartelle di pagamento nn. 03420030005022030000 -
03420050039259235000 - 03420050047954129000 -
03420060081710074000 - 03420070046468317000 -
03420080022066312000 e 03420080047721166000 sono state annullate a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 4, comma 1, del d.l. n. 119/2018, convertito con l. 136/2018:

la cartella n. 03420050035199276000 è stata oggetto di provvedimento di sgravio emesso da parte dell'ente impositore.

Tuttavia, da un lato, assume valenza pregiudiziale ed assorbente la questione di giurisdizione e, dall'altro lato, l'annullamento/sgravio ha riguardato solo 14 delle 28 cartelle esattoriali oggetto di impugnazione.

2. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la "violazione di legge in riferimento alla previsione di cui all'art. 360 c.p.c. co. 1 lett. 1) e 3) per motivi attinenti alla giurisdizione e violazione e falsa applicazione di norme di diritto".

2.1. Il motivo è fondato.

Preliminarmente, va evidenziato che l'art. 374 cod. proc. civ. va interpretato nel senso che, tranne nei casi di impugnazione delle decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei Conti, i ricorsi che pongono questioni di giurisdizione possono essere trattati dalle sezioni semplici allorché sulla regola finale di riparto della giurisdizione "si sono già pronunciate le sezioni unite" (Cass. civ., Sez. U, Sentenza n. 1599 del 19/01/2022).

Ciò debitamente premesso, le Sezioni Unite di questa Corte, superando un contrasto che era insorto, hanno statuito 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 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 617 cod. proc. civ. - 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 (Cass. civ., Sez. U, Sentenza n. 13913 del 05/06/2017; conf. Cass. civ., Sez. 5, Sentenza n. 11481 del 11/05/2018 e Sez. U, Ordinanza n. 17126 del 28/06/2018).

Al riguardo, il quadro normativo essenziale di riferimento è 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 I. 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.

1.2. Da questo plesso di norme si evince, in ordine al riparto di giurisdizione (sostanzialmente nello stesso senso, *ex plurimis*, Cass. n. 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.).

Rimaneva, tuttavia, aperto il problema dell'individuazione del giudice davanti al quale proporre l'opposizione agli atti esecutivi ove questa concerneva 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), deduceva (come nella specie) di non avere mai ricevuto in precedenza la notificazione del titolo esecutivo.

Sussistevano in proposito due opposti orientamenti di questa Corte, che, pure, partivano 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 andava 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.

Gli orientamenti divergevano, però, sull'individuazione del giudice da adire.

In base al primo di essi (espresso, tra le altre pronunce, da Cass., Sezioni Unite, n. 14667 del 2011; Cass., Sezione quinta, n. 24915 del 2016; spunti nello stesso senso in Cass., Sezioni Unite, n. 15994 e n. 5993 del 2012, anche se in relazione alla diversa fattispecie di una «opposizione ex art. 617 cod. proc. civ., diretta a far valere vizi della cartella di pagamento» emessa per un credito tributario), l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assumeva essere viziato da nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, si risolveva nell'impugnazione del primo atto in cui veniva manifestato al contribuente l'intento di procedere alla riscossione di una ben individuata pretesa tributaria: l'opposizione, pertanto, era ammissibile e andava 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). In base al secondo orientamento (espresso, tra le altre pronunce, da Cass., Sezioni Unite, n. 21690 del 2016 e n. 8618 del 2015; Cass., Sezione terza, n. 24235 e n. 9246 del 2015), l'opposizione agli atti esecutivi riguardante un atto di pignoramento, che il contribuente assumeva essere viziato per nullità derivata dall'omessa notificazione degli atti presupposti, era ammissibile e andava 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: in tale ipotesi, il giudice ordinario avrebbe dovuto verificare solo se ricorresse il denunciato difetto di notifica all'esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità del consequenziale pignoramento basato su crediti tributari.

1.3. Il suddetto contrasto giurisprudenziale è stato risolto dalle menzionate Sezioni Unite dando prevalenza e continuità al primo (meno recente) orientamento, preferito per ragioni letterali e sistematiche.

Sotto l'aspetto letterale, 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): prima di tale notifica la controversia è devoluta al giudice tributario, dopo, al giudice ordinario. La disposizione richiede dunque, per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, la notificazione del titolo esecutivo (o degli altri atti costituenti presupposti dell'esecuzione forzata tributaria). Ne deriva che 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 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 (sulla riconducibilità di siffatta impugnazione all'opposizione di cui all'art. 617 cod. proc. civ., *ex plurimis*, Cass. n. 252 del 2008) e che è devoluta alla cognizione del giudice tributario, proprio perché si situa (beninteso, secondo la deduzione difensiva del contribuente) prima della notificazione in discorso.

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: il punto attiene al merito e la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione e, quindi, *secundum eventum*. 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.).

E' stato poi osservato, sempre da un punto di vista letterale, 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.

Né è apparso convincente ripartire la giurisdizione, nell'ipotesi in esame, in base al *petitum* formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente: a) giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti); b) giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento. 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 pignoramento sia l'unico atto portato a conoscenza del contribuente. 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. 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; divieto che, per la sua collocazione sistematica e per la sua sopra ricordata formulazione, deve ritenersi assoluto (cioè diretto non esclusivamente al giudice tributario).

1.3.1. Sotto l'aspetto sistematico, poi, l'atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra 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'ambito 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).

Secondo le Sezioni Unite, il sopra indicato più recente 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.

Infine, con l'adozione del primo orientamento giurisprudenziale, si sarebbe trovata una più agevole sistemazione al 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. 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 giudice tributario, facendo valere, come nella specie, l'invalidità del pignoramento per la mancata notificazione della cartella di pagamento. 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.

Nel solco della impostazione riportata si sono inserite Cass., Sez. U, Ordinanza n. 21642 del 28/07/2021 (<<In tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta

la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione>>) e Cass., Sez. U, Ordinanza n. 7822 del 14/04/2020 [«In tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria (nella specie, ordine di pagamento diretto ex art. 72 bis del d.P.R. n. 602 del 1973), il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione sui fatti incidenti sulla pretesa tributaria (inclusi i fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa in senso sostanziale) che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, in caso di notificazione omessa, inesistente o nulla degli atti prodromici; alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale (a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici) nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione>>].

3. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso merita di essere accolto, con conseguente rinvio della causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, affinché si pronunci sul merito della controversia.

P.Q.M.

accoglie il ricorso e, per l'effetto, dichiara la giurisdizione del giudice tributario; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese

del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria in differente composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi in data 13.6.2024.