

**Cassazione, sentenza n.3773  
Del 18 febbraio 2014**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROVELLI Luigi Antonio - Primo Presidente f.f. -

Dott. TRIOLA Roberto Michele - Presidente di Sez. -

Dott. RORDORF Renato - Presidente di Sez. -

Dott. CECCHERINI Aldo - Consigliere -

Dott. AMATUCCI Alfonso - Consigliere -

Dott. VIVALDI Roberta - Consigliere -

Dott. PETITTI Stefano - Consigliere -

Dott. VIRGILIO Biagio - rel. Consigliere -

Dott. D'ASCOLA Pasquale - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 21453-2012 proposto da:

D.G.A., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA LAURA MANTEGAZZA 24, presso il sig. GARDIN MARCO, rappresentato e difeso da se medesimo;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore Centrale pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

nonchè contro

BETAPPALTI A R.L. IN LIQUIDAZIONE;

- intimata -

avverso la sentenza n. 432/2012 del TRIBUNALE di PESCARA, depositata il 28/03/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 26/11/2013 dal Consigliere Dott. VIRGILIO BIAGIO;

uditi gli avvocati DI GIUSEPPE Ascanio, SCARAMUCCI Maria Elena dell'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. APICE Umberto, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

**Svolgimento del processo**

1. D.G.A., in qualità di creditore della Betappalti s.r.l., intraprese procedura di espropriazione presso terzi, notificando all'Agenzia delle entrate atto di pignoramento di presunti crediti tributari vantati dalla anzidetta società nei confronti dell'Agenzia.

A seguito di dichiarazione negativa resa dall'Agenzia circa la sussistenza di un credito d'imposta certo, liquido ed esigibile della società Betappalti, il D.G. propose azione di accertamento dell'obbligo del terzo ai sensi dell'art. 548 c.p.c., dinanzi al Tribunale di Pescara.

Il giudice dell'esecuzione, con ordinanza del 6 aprile 2010, dichiarò il difetto di giurisdizione del giudice ordinario, assegnando al creditore precedente termine per l'instaurazione del giudizio di accertamento dell'obbligo del terzo pignorato, Agenzia delle entrate, dinanzi alla commissione tributaria competente per territorio.

Avverso tale provvedimento il D.G. ha proposto opposizione agli atti esecutivi, all'esito della quale il Tribunale di Pescara, con sentenza n. 432 del 2012, depositata il 28 marzo 2012, ha rigettato l'opposizione: premesso che al credito in questione manca, in base alla dichiarazione resa dal terzo, la qualità di "certezza" (il che ne ha impedito l'assegnazione in sede esecutiva), il Tribunale ha affermato di aderire al principio, enunciato dalle sezioni unite di questa Corte con la sentenza n. 25037 del 2008, secondo il quale è ammissibile la questione di giurisdizione

nell'ambito del giudizio di accertamento dell'obbligo del terzo ex *art. 548 c.p.c.*; pertanto, atteso che nella specie il credito oggetto di accertamento è un credito d'imposta, ha ribadito la dichiarazione di difetto di giurisdizione del giudice ordinario in favore di quello tributario. Ha anche osservato che a tale conclusione non ostava la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pescara (nel frattempo adita dal D.G.), la quale si era limitata a dichiarare inammissibile il ricorso per difetto di atto impugnabile.

2. Avverso detta sentenza il D.G. propone ricorso per cassazione, articolato in quattro motivi ed illustrato con memoria, al quale resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo, il ricorrente, denunciando "violazione o falsa applicazione degli *artt. 547 e 548 c.p.c.*, in relazione agli *artt. 360 c.p.c.*, n. 3 e *art. 111 Cost.*", censura la sentenza impugnata nella parte in cui il giudice a quo, nel confermare l'ordinanza del giudice dell'esecuzione del 2010, ha ritenuto l'ammissibilità della questione di giurisdizione nel giudizio di accertamento dell'obbligo del terzo ex *art. 548 c.p.c.*, che invece andrebbe esclusa trattandosi di accertamento strettamente attinente all'azione esecutiva e privo di rilevanza esterna, e senza che, in senso contrario, possa assumere rilevanza la sentenza delle sezioni unite n. 25037 del 2008 (citata nella sentenza impugnata), in quanto riferita solo ai rapporti tra la giurisdizione italiana e quella di altri Paesi.

Con il secondo motivo, è denunciata la violazione dell'*art. 6* della CEDU, *dell'art. 24 Cost.*, degli *artt. 547 e 548 c.p.c.*, del *D.Lgs. n. 546 del 1992*, *artt. 18, 19 e 24*. Osserva il ricorrente che la tesi accolta nella sentenza impugnata comporta la pratica inapplicabilità della stessa, in ragione sia del carattere impugnatorio del processo tributario e della mancanza, nella fattispecie in esame, di un provvedimento impugnabile, sia della estraneità del creditore pignorante al rapporto tributario: ne conseguirebbe l'impossibilità di adire il giudice tributario, restando così in concreto precluso al cittadino l'accesso alla giustizia.

Con la terza censura, vengono in sostanza ribadite le anzidette doglianze sotto il profilo del vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione.

Infine, con il quarto motivo, denunciando la violazione degli *artt. 547, 548, 549 e 553 c.p.c.*, nonché del *D.P.R. n. 917 del 1986*, *art. 11* e del *D.P.R. n. 600* di 1973, *artt. 36 bis, 36 ter e 38*, il ricorrente deduce che la dichiarazione resa dall'Agenzia delle entrate dinanzi al giudice dell'esecuzione non avrebbe dovuto essere considerata alla stregua di una dichiarazione negativa, bensì positiva, ben potendo l'espropriazione presso terzi riguardare crediti certi (come deve ritenersi quello in esame), ma non ancora liquidi ed esigibili: il giudice, quindi, avrebbe dovuto assegnare il credito, sia pure "ora per allora, e cioè per quando la somma fosse divenuta esigibile", oppure, quanto meno, chiamare il terzo a chiarimenti.

2. Per ragioni di priorità logica, va esaminato per primo il quarto motivo di ricorso.

Il motivo è inammissibile, poichè confligge con l'accertamento di fatto, compiuto dal giudice di merito e insindacabile in questa sede, e comunque non adeguatamente censurato, secondo il quale "manca al credito, secondo la dichiarazione resa dal terzo pignorato, proprio la qualità di certezza, il che ha impedito l'assegnazione in sede esecutiva".

3.1. I primi tre motivi di ricorso, da esaminare congiuntamente per stretta connessione, sono infondati, nei sensi di seguito precisati.

3.2. In primo luogo, il Collegio intende ribadire il principio affermato dalle sezioni unite con la sentenza n. 25037 del 2008 (e con l'ordinanza n. 19601 dello stesso anno), richiamata dal giudice a quo, in virtù del quale le questioni di giurisdizione sono ammissibili nell'ambito del giudizio di accertamento dell'obbligo del terzo, previsto *dall'art. 548 c.p.c.*.

Tale giudizio, infatti, pur essendo promosso dal creditore in forza di una propria legittimazione ad agire e non in via surrogatoria del debitore, non ha rilevanza limitata alla sola azione esecutiva, ma - anche per motivi di economia e celerità processuale richiesti dai principi del giusto processo ex *art. 111 Cost.* - si conclude con una sentenza dal duplice contenuto di accertamento: l'uno, idoneo ad acquistare autorità di cosa giudicata sostanziale tra le parti del rapporto, avente ad oggetto il credito del debitore esecutato - che, pertanto, è litisconsorte necessario - nei confronti del terzo pignorato (si tratta, cioè, di un vero e proprio giudizio di cognizione sull'esistenza del detto credito); l'altro, di rilevanza meramente processuale, attinente all'assoggettabilità del credito pignorato all'espropriazione forzata,

efficace nei rapporti tra creditore procedente e terzo debitor debitoris e come tale rilevante ai soli fini dell'esecuzione in corso, secondo la forma dell'accertamento incidentale ex lege.

Nè assume rilievo, al fine di limitare l'ambito applicativo di dette pronunce, il fatto che esse, come osserva il ricorrente, siano state emesse con riferimento a questioni riguardanti i rapporti tra la giurisdizione italiana e quella di altri Paesi: la ratio decidendi, infatti, basata su considerazioni di ordine sistematico concernenti la natura e l'oggetto del giudizio di accertamento dell'obbligo del terzo e su esigenze di economia e celerità processuale richieste dai principi del giusto processo, rende evidente la portata di carattere generale del principio sopra enunciato.

3.3. Nel merito, la giurisdizione in ordine all'accertamento del credito, avente indubbia natura tributaria, del debitore esecutato (Betappalti s.r.l.) nei confronti del terzo pignorato (Agenzia delle entrate) va attribuita al giudice tributario. Osserva il Collegio che, ai fini della delimitazione dell'ambito della giurisdizione tributaria, occorre attribuire esclusivo rilievo alla disciplina dettata dal *D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2*, (nelle formulazioni succedutesi nel tempo, anche a seguito di pronunce della Corte costituzionale), norma espressamente dedicata a definire l'oggetto della giurisdizione tributaria, senza che tale disciplina possa essere, ai fini anzidetti, in qualche modo condizionata (in senso limitativo) dal dettato del medesimo *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19*, (anch'esso più volte modificato), il quale, agendo su un piano distinto, elenca gli atti che possono - e debbono - essere oggetto di impugnazione dinanzi al giudice tributario.

3.4. L'art. 2 costituisce, infatti, la sedes materiae per individuare i confini della giurisdizione tributaria, delineati essenzialmente attraverso l'indicazione dei tributi oggetto di controversia, con i relativi accessori (a parte, inoltre, i giudizi attinenti al classamento dei terreni e dei fabbricati e all'attribuzione della rendita catastale); tali confini, com'è noto, prima con la *L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12* e poi con il *D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3 bis* (convertito nella *L. 2 dicembre 2005, n. 248*), si sono ampliati fino a comprendere le controversie aventi ad oggetto, innanzitutto, "i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati" (con esclusione delle controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria, tra i quali non rientrano le cartelle di pagamento e gli avvisi di mora), e sempre che si tratti di controversie in cui sia configurabile un rapporto di natura effettivamente tributaria, cioè concernente prestazioni patrimoniali imposte di natura tributaria, al fine di evitare la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali (Corte cost., sentt. nn. 64 e 130 del 2008, 238 del 2009, 39 del 2010) (cfr. Cass., sez. un., n. 20323 del 2012): si tratta, quindi, di una giurisdizione attribuita in via esclusiva e ratione materiae, indipendentemente dal contenuto della domanda e dalla tipologia di atti emessi dall'Amministrazione finanziaria (Cass., sez. un., nn. 20889 del 2006, 27209 del 2009).

Va aggiunto che, sempre ai fini della sussistenza della giurisdizione tributaria, è altresì necessario - come ha precisato l'orientamento più recente di queste sezioni unite, espresso con riguardo essenzialmente al tema della giurisdizione in materia di rapporti tra sostituto d'imposta e sostituito - che alla controversia non sia estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà - soggezione, proprio del rapporto tributario; se si tratta, cioè, di una controversia esclusivamente tra privati, la mancanza di un soggetto investito di potestas impositiva, intesa in senso lato, comporta l'assenza anche del rapporto tributario (Cass. nn. 15031 e 26820 del 2009, 8312 del 2010, 2064 del 2011, 7526 del 2013).

3.5. Il *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19*, attiene, invece, specificamente, alla proponibilità della domanda dinanzi al giudice tributario e, quale espressione della struttura impugnatoria del processo tributario, contiene il "catalogo" (anch'esso arricchitosi nel tempo) degli "atti impugnabili", cioè degli atti che, se ritualmente notificati, comportano, in ragione della loro ritenuta natura immediatamente impositiva, l'onere della impugnazione, a pena della cristallizzazione della pretesa in essi contenuta; secondo la giurisprudenza di questa Corte, peraltro, la tassatività di detta elencazione va riferita non tanto ai singoli atti nominativamente indicati, ma piuttosto alla individuazione di "categorie" di atti, considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti, con la conseguenza che la norma è suscettibile, in presenza di determinate condizioni, di interpretazione estensiva, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (*artt. 24 e 53 Cost.*) e di buon andamento della p.a. (*art. 97 Cost.*); ciò con la precisazione, quanto agli atti per i quali si ritenga di ammettere la possibilità di una tutela di natura "anticipata", della mera facoltatività dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa in un secondo momento, quando cioè essa si veda della forma autoritativa di uno degli atti espressamente indicati nell'art. 19 (cfr., dault., Cass. nn. 17010 del 2012 e 24916 del 2013).

3.6. Dalle considerazioni che precedono discende che il dettato del *D.Lgs. n. 546, art. 19*, mentre, per un verso, rafforza la tesi suddetta, secondo cui per aversi controversia tributaria, rimessa alla giurisdizione delle commissioni

tributarie, occorre l'esercizio del potere impositivo mediante un atto proveniente da un soggetto investito di detta potestas, d'altro canto, però, non può evidentemente condurre, in ragione della mancanza di tale atto nell'elenco ivi indicato, a precludere l'accesso del cittadino alla tutela giurisdizionale ogni qual volta esista un atto che si riveli comunque idoneo, in ragione del suo contenuto, a far sorgere l'interesse ad agire ex *art. 100 c.p.c.*, come avverrebbe qualora, da un lato, il giudice ordinario correttamente negasse la propria giurisdizione in favore di quello tributario e, dall'altro, quest'ultimo dichiarasse il ricorso improponibile per la non riconducibilità dell'atto stesso all'elenco dell'*art. 19*.

4. Venendo, dunque, alla fattispecie in esame, ritiene il Collegio che la giurisdizione debba essere attribuita al giudice tributario e che siano ravvisabili i presupposti per una valida instaurazione di un giudizio dinanzi al detto giudice (ciò che, del resto, il ricorrente ha fatto).

La controversia, infatti, investe un rapporto di natura indubbiamente tributaria, avendo ad oggetto l'accertamento della esistenza, o meno, di crediti d'imposta della contribuente esecutata; nè sembrano sussistere - in virtù di una doverosa interpretazione estensiva dell'*art. 19* cit. per le ragioni anzidette - ragioni idonee ad impedire il riconoscimento alla dichiarazione negativa al riguardo resa dall'Agenzia delle entrate, terzo pignorato, della natura di atto costituente espressione del potere impositivo ad essa spettante.

E' pacifico, infine, che alla controversia debbano partecipare, in veste di litisconsorti necessari, tutti i soggetti interessati, cioè il creditore procedente, il debitore esecutato ed il terzo pignorato.

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

6. Sussistono giusti motivi, in ragione della novità della questione, per disporre la compensazione delle spese del presente giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte, a sezioni unite, rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 26 novembre 2013.

Depositato in Cancelleria il 18 febbraio 2014