

PARTE TERZA (Giurisprudenza)

Riflessioni sui termini di prescrizione dell'azione di riscossione a seguito della pronuncia delle Sezioni Unite n.23397/2016

di Roberta Avolio

Cultore di Diritto tributario, Università degli Studi di Napoli, "Federico II"

ABSTRACT

With the sentence in question, the United Sections have held that the tax records, although having the details of an enforcement order, still remain an administrative act without the attitude to acquire "res judicata" and, therefore, the opposition's period, also establishing the revocation from the chance to bring such an appeal, produce only the substantial effect of the non-negotiation details of the credit, while it does not confer any judgement effect, so that the article 2953 c.c. cannot find application for the purpose of the terms conversion operability of short prescription (five-year), "eventually previewed" - like the Social insurance credits - in the ordinary one (ten-year).

SINTESI

Con la sentenza in esame le Sezioni Unite hanno statuito che la cartella esattoriale, pur avendo le caratteristiche di un titolo esecutivo, resta pur sempre un atto amministrativo privo dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato e, pertanto, la decorrenza del termine per l'opposizione, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, mentre non determina alcun effetto processuale, sicché non può trovare applicazione l'art. 2953 c.c. ai fini della operatività della conversione del termine di prescrizione breve (quinquennale), "eventualmente previsto" - come per i crediti previdenziali - in quello ordinario (decennale).

Massima

La scadenza del termine - pacificamente perentorio - per proporre opposizione a cartella di pagamento di cui all'art. 24, co. 5, del D.Lgs n.46 del 1999, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo senza determinare anche la cd. "conversione" del termine di prescrizione breve (nella specie, quinquennale, secondo l'art. 3, co. 9 e 10, della L. n.335 del 1995) in quello ordinario (decennale), ai sensi dell'art. 2953 c.c.

Tale ultima disposizione, infatti, si applica soltanto nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, mentre la suddetta cartella, avendo natura di atto amministrativo, è priva dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato. Lo stesso vale per l'avviso di addebito dell'INPS, che, dall'1 gennaio 2011, ha sostituito la cartella di pagamento per i crediti di natura previdenziale di detto Istituto (art. 30

del D.L. n.78 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla L. n.122 del 2010). (1)

(*) Fonte: CED Cassazione. Riferimenti normativi: art. 2953 c.c.; art. 24, co. 5, D.Lgs 26 febbraio 1999, n.46; art. 3, co. 9-10, L. 8 agosto 1995, n.335; art. 1, L. 30 luglio 2010, n.122; art. 30, D.L. 31 maggio 2010, n.78.

(1) Cfr., in senso difforme, Cass. Civ., sez. lavoro, sentenza 15 marzo 2016, n.5060.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Prescrizione e decadenza – 3. Le obbligazioni periodiche ed istantanee nel diritto privato e nel diritto tributario – 4. La prescrizione ordinaria ex art. 2946 c.c. e la prescrizione breve ex art. 2948, n.4, c.c. – 5. La natura periodica dei tributi locali e la conseguente prescrizione quinquennale – 6. La prescrizione delle imposte erariali – 7. Conclusioni

1. Premessa

Le cartelle esattoriali, grazie anche alle recenti novità normative sulla cosiddetta "rottamazione", rappresentano un tema di grande attualità giuridica.

Ed infatti, con la L. 1 dicembre 2016, n.225², è stato convertito con modificazioni il D.L. 22 ottobre 2016, n.193³, recante "disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili" che, in specie, all'articolo 6, rubricato "Definizione agevolata", prevede una sanatoria per i carichi inclusi in ruoli e/o affidati all'Agente della riscossione dal 2000 al 2016⁴. Trattasi, in particolare, di una sorta di "condono", in virtù del quale è concessa dallo Stato la possibilità ai contribuenti di poter definire, in maniera agevolata, i debiti Equitalia e non⁵, notificati dal 2000 al 31 dicembre 2016, non pagati nei termini di legge⁶.

² Pubblicata in G.U. n.282 del 02-12-2016 - Suppl. Ordinario n.53, vigente al 03-12-2016.

³ Pubblicato in GU Serie Generale n.249 del 24-10-2016.

⁴ Ai sensi del comma 1 del citato art. 6, D.L. n.193/2016, convertito con modificazioni in L. n.225/2016: "Relativamente ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, i debitori possono estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n.46, provvedendo al pagamento integrale delle somme di cui alle lettere a) e b), dilazionato in rate sulle quali sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2017, gli interessi nella misura di cui all'articolo 21, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n.602 del 1973...".In particolare, ai sensi del comma 2 del cit. articolo: "Ai fini della definizione di cui al comma 1, il debitore manifesta all'agente della riscossione la sua volontà di avvalersene, rendendo, entro il 31 marzo 2017 apposita dichiarazione...".

⁵ E' concessa la possibilità anche per gli Enti locali che non si affidano ad Equitalia per la riscossione, di poter concedere il condono delle cartelle esattoriali.

⁶ I soggetti beneficiari della rottamazione delle cartelle Equitalia con sconti sanzioni e interessi sono: 1) i debitori i cui ruoli sono stati iscritti nel periodo compreso tra il 3 gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2016; 2) i debitori che abbiano chiesto una dilazione di pagamento a condizione che abbiano versato le rate dovute dal 1° ottobre 2016 al 31 dicembre 2016; 3) i debitori decaduti dalla rateazione prima

L'istituto della rottamazione, a bene vedere, chiede di risolvere innanzitutto il problema della validità dei carichi agevolabili e, quindi, di stabilire se si tratti o meno di crediti prescritti secondo le indicazioni che possono trarsi dalla recente pronuncia delle Sezioni Unite, la sentenza n.23397 del 17 novembre 2016, con cui la Suprema Corte, ha inteso risolvere il contrasto tra le sezioni semplici in ordine all'applicabilità del termine di prescrizione breve o di quello ordinario decennale al credito oggetto della cartella esattoriale non opposta.

In particolare, già con ordinanza n.1799 del 29 gennaio 2016, le Sezioni Unite sono state chiamate a pronunciarsi sull'interpretazione dell'art. 2953 c.c., con riguardo specifico all'operatività o meno della ivi prevista conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario nelle fattispecie originate da atti di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali⁷. Si è trattato di stabilire, in particolare, se la disposizione dell'art. 2953 c.c. fosse applicabile anche nelle ipotesi in cui la definitività dell'accertamento del credito derivi da atti diversi rispetto ad una sentenza passata in giudicato, come nei casi di decorrenza del termine perentorio per fare opposizione a cartella di pagamento avente ad oggetto crediti previdenziali⁸; crediti che ai sensi dell'art. 3, comma 9, della L. n.335 dell' 8 agosto 1995, sono soggetti a prescrizione breve⁹.

del 1° ottobre 2016. Sono esclusi, invece, i debitori che concluderanno il pagamento dei propri debiti con Equitalia entro il prossimo 31 dicembre 2016.

⁷ Il caso trae origine da una declaratoria di inammissibilità per tardività dell'opposizione all'esecuzione proposta da un contribuente avverso l'intimazione di pagamento, relativa a cartella esattoriale per omesso pagamento di contributi previdenziali della gestione commercianti INPS negli anni 1993, 1995, 1996 e 1998. La Corte di Appello di Catania, successivamente adita, riformava tale decisione dichiarando prescritto il credito vantato dall'INPS con la cartella di pagamento oggetto di causa, rilevando che la cartella esattoriale, pur presentando le caratteristiche di un titolo esecutivo, è pur sempre un atto amministrativo che, in quanto tale, non può acquistare efficacia di giudicato. Ne consegue che la decorrenza del termine per l'opposizione, determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, rende il credito irretrattabile da un punto di vista sostanziale, ma non determina alcun effetto processuale, rendendo inapplicabile l'art. 2953 c.c., senza che, quindi, il termine di prescrizione breve possa convertirsi in quello ordinario decennale. Ovviamente, l'INPS ricorreva in Cassazione, ritenendo applicabile alla fattispecie il termine ordinario di prescrizione.

⁸ L'art. 24, comma 5, del D.Lgs 26 febbraio 1999, n.46 dispone che: "Contro l'iscrizione a ruolo il contribuente può proporre opposizione al giudice del lavoro entro il termine di quaranta giorni dalla notifica della cartella di pagamento".

⁹ Com'è noto, a norma della L. 8 agosto 1995, n.335, art. 3, comma 9, il termine prescrizione per il

Con la citata sentenza n.23397 del 17 novembre 2016, la Suprema Corte a Sezioni Unite ha, dapprima, rilevato il contrasto sorto all'interno della Corte sul tema.

In particolare, la Corte ha evidenziato che secondo il più remoto e maggioritario orientamento la conversione della prescrizione da breve a decennale può avvenire soltanto per effetto di sentenza passata in giudicato, oppure di decreto ingiuntivo che abbia acquisito efficacia di giudicato formale e sostanziale¹⁰. Secondo tale interpretazione, su cui si erano già espresse in modo favorevole precedenti Sezioni Unite¹¹, per la riscossione coattiva dei crediti, siano essi tributi oppure contributi previdenziali, l'art. 2953 c.c. è applicabile esclusivamente quando il titolo sulla base del quale viene intrapresa la riscossione non è più l'atto amministrativo, ma un provvedimento giurisdizionale divenuto definitivo¹².

Di contro, secondo altra parte di giurisprudenza di legittimità¹³ vi sarebbe una nuova categoria di titoli esecutivi, definiti "titoli esecutivi paragiudiziali", aventi l'attitudine a diventare, in caso di mancata opposizione o di opposizione proposta fuori termine, definitivi e incontrovertibili, per i quali, al pari di quanto accade per quelli giudiziali, il decorso del termine per la relativa opposizione davanti al giudice ordinario, o la tardiva opposizione, fa acquistare agli stessi la definitività al pari del giudicato.

Ebbene, la più recente sentenza a SS.UU. n.23397/2016 ha, innanzitutto,

versamento dei contributivi previdenziali, prima decennale, è ritornato quinquennale a partire dal gennaio 1996, ma l'art. 3 cit., successivo comma 10, ha fatto salva la permanenza del termine decennale per le contribuzioni relative agli anni precedenti, nel caso di atti interruttivi già compiuti e/o di procedure di recupero iniziate dall'Istituto previdenziale nel rispetto della normativa preesistente, evenienza che qui non si verifica.

¹⁰ Cass. 24 marzo 2006, n.6628; Cass. 27 gennaio 2014, n.1650; Cass. 29 febbraio 2016, n.3987.

¹¹ Le SS.UU. con sentenza del 10 dicembre 2009, n.25790, trattando la questione se l'art. 2953 c.c. potesse trovare applicazione soltanto in caso di sentenza passata in giudicato, pronunciata in giudizi aventi ad oggetto l'obbligazione tributaria o anche in presenza di giudicato su ricorsi avverso provvedimenti di irrogazione di sanzioni tributarie amministrative, avevano affermato che il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la c.d. *actio iudicati*, mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile, sarebbe stato applicabile il termine di prescrizione di cinque anni.

¹² Cass. 25 maggio 2007, n.12263; Cass. 16 novembre 2006, n.24449; Cass. 26 maggio 2003, n.8335.

¹³ Cass. 24 settembre 1991, n.9944; Cass. 26 ottobre 1991, n.11421; Cass. 11 agosto 1993, n.8624

affermato che quest'ultimo orientamento nulla ha innovato rispetto a quanto in precedenza affermato, poiché, come si evince chiaramente dall'espresso riferimento alla conclusione del giudizio sulla opposizione, la contemplata "definitività" del titolo contestato è riferita esclusivamente - e in linea con l'indirizzo tradizionale - al diritto sostanziale, senza incidere, quindi, sulla questione della conversione della prescrizione ex art. 2953 c.c. A giudizio della Corte, la disarmonia tra le posizioni delle sezioni semplici, si sarebbe originata dalla sentenza del 26 agosto 2004, n.17051, secondo la quale, per effetto dell'iscrizione a ruolo, l'Ufficio forma un titolo esecutivo al quale si sarebbe dovuto applicare, comunque, il termine prescrizionale di dieci anni previsto dall'art. 2946 c.c., anche se in quella sentenza non veniva fornita alcuna spiegazione sul punto, né vi era un riferimento all'*actio iudicati*. Ciò nonostante, in altre occasioni (ad es., sentenza 15 marzo 2016, n.5060), la Corte ha applicato l'art. 2953 c.c. alla cartella di pagamento divenuta definitiva per mancata impugnazione¹⁴.

Ora, con la più recente sentenza del 2016, le Sezioni Unite hanno statuito che la cartella esattoriale, pur avendo le caratteristiche di un titolo esecutivo, resta pur sempre un atto amministrativo privo dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato e, pertanto, la decorrenza del termine per l'opposizione, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, ma non determina alcun effetto processuale, sicché non può trovare applicazione l'art. 2953 c.c. ai fini della operatività della conversione del termine di prescrizione breve (quinquennale), "eventualmente previsto" - come accade invece per i crediti previdenziali - in quello ordinario (decennale).

Per le Sezioni Unite l'articolo 2953 c.c. è norma speciale che non può essere suscettibile di applicazione analogica, per cui la prescrizione decennale decorre

¹⁴ In particolare, secondo la citata sentenza n.5060 del 15 marzo 2016: "Nel caso di mancata proposizione di opposizione a cartella esattoriale la pretesa contributiva previdenziale ad essa sottesa diviene intangibile e non più soggetta ad estinzione per prescrizione, potendo prescriversi soltanto l'azione diretta all'esecuzione del titolo così definitivamente formatosi che, in difetto di diverse disposizioni e in sostanziale conformità a quanto previsto dall'art. 2953 c.c., è soggetta al termine decennale ordinario di cui all'art. 2946 c.c.".

solo in caso di sentenza passata in giudicato, di decreto ingiuntivo che abbia acquisito efficacia di giudicato formale e sostanziale, oppure di decreto o sentenza penale di condanna divenuti definitivi.

Secondo questo indirizzo interpretativo, dopo la notifica della cartella e la sua definitività per mancata impugnazione, il termine di prescrizione non può subire alcun allungamento, rimanendo quello originariamente previsto in ragione della tipologia di credito assunto in riscossione, con la conseguenza che resta il problema di stabilire il termine di prescrizione da applicare *all'obbligazione tributaria* ed in specie a quella originatasi per crediti erariali.

Ed infatti, mentre per i *crediti locali e previdenziali* si è, ormai, consolidato l'orientamento per cui essi si prescrivono in cinque anni, ex art. 2948, n.4 c.c. e art. 3, comma 9, L. 8 agosto 1995, n.335, per i crediti erariali persiste, invece, il dubbio circa il termine prescrizione da applicare, di cinque anni, cui all'articolo 2948, n.4, c.c., ovvero di dieci anni, cui all'art. 2946 c.c.

2. Prescrizione e decadenza

Va premesso che prescrizione e decadenza sono due istituti che assolvono funzioni diverse, a cui il legislatore dedica loro discipline distinte.

In particolare, per esigenze di certezza del diritto, dall'inerzia prolungata, da parte del creditore, dell'esercizio di un diritto disponibile la legge presume la volontà di abbandono del diritto stesso.

L'articolo 2934 c.c. dispone, infatti, che ogni diritto si estingue per prescrizione, quando il titolare non lo esercita per il tempo previsto dalla legge, ad eccezione dei diritti indisponibili e degli altri diritti indicati dalla legge¹⁵.

La prescrizione, quindi, è un istituto che si occupa degli effetti del tempo sulle situazioni giuridiche non esercitate dal titolare nei termini previsti dal legislatore ed assolve la funzione di paralizzare i diritti esercitati tardivamente.

Si tratta di una disciplina inderogabile, come risulta dall'art. 2936 c.c., secondo

¹⁵ Sono indisponibili, ad es., i diritti relativi allo stato e capacità delle persone, i diritti della personalità, il diritto agli alimenti, il diritto a pensione normale o privilegiata dovuta dallo Stato e il diritto di proprietà, salvo l'acquisto per usucapione del bene.

cui è nullo ogni accordo diretto a modificare la disciplina legale della prescrizione.

La prescrizione deve essere fatta valere dall'interessato e non può essere rilevata d'ufficio dal giudice (art. 2938 c.c.), tranne alcune ipotesi nelle quali è ammessa la rilevabilità d'ufficio¹⁶.

Il mancato esercizio del diritto assume rilevanza ai fini della prescrizione, pertanto, quando sia giuridicamente e socialmente apprezzabile come disinteresse rispetto al diritto ed alla sua tutela¹⁷. Ogniqualvolta si verifichi un mancato esercizio del diritto ricorre, infatti, l'inerzia del soggetto, che la legge esige come fattore caratterizzante l'istituto¹⁸.

Il termine di prescrizione decorre da quando il diritto può essere fatto valere, tuttavia, la legge ammette cause giustificative e interruttive dell'inerzia¹⁹.

Il fondamento della prescrizione risiede, quindi, nell'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, che non possono restare sospesi troppo a lungo, nonché nella presunzione di abbandono di un diritto per inerzia del titolare. Un credito prescritto è un credito estinto.

Diversa dalla prescrizione è la decadenza, che consiste nella perdita della possibilità di esercitare un diritto a causa del mancato compimento di una determinata attività o di un determinato atto nel termine indicato dalla legge, ex art. 2964 c.c. Il fondamento della decadenza è, infatti, la necessità che particolari atti siano compiuti entro un termine perentorio stabilito dalla legge o dalla volontà dei

¹⁶ ad es. nei processi in materia pensionistica, dove il giudice può accertare tutti gli elementi e gli aspetti del diritto alla pensione, compresa l'eventuale prescrizione. Corte dei Conti Liguria, 01-02-96, n.76.

¹⁷ cfr. Auricchio, Appunti sulla prescrizione, Napoli, 1971, 30.

¹⁸ cfr. F. Gazzoni, Manuale di diritto privato, Napoli, 2012, 110, il quale ritiene del tutto improprio, posto che ai sensi dell'art. 2940 c.c. non è ammessa la ripetizione di ciò che è stato spontaneamente pagato in adempimento di un debito prescritto. Infatti, se davvero il diritto di credito prescritto non esistesse più, il pagamento di esso non sarebbe in alcun modo dovuto ed è regola generale dell'ordinamento che il pagamento dell'indebito ammette la ripetizione. Appare, così, più opportuno parlare di effetti preclusivi prodotti dalla prescrizione e non già estintivi.

¹⁹ Le cause interruttive della prescrizione sono tassative e sono previste dall'art. 2943 c.c., secondo cui: "La prescrizione è interrotta dalla notificazione dell'atto con il quale si inizia un giudizio, sia questo di cognizione ovvero conservativo o esecutivo. È pure interrotta dalla domanda proposta nel corso di un giudizio. L'interruzione si verifica anche se il giudice adito è incompetente. La prescrizione è inoltre interrotta da ogni altro atto che valga a costituire in mora il debitore e dall'atto notificato con il quale una parte, in presenza di compromesso o clausola compromissoria, dichiara la propria intenzione di promuovere il procedimento arbitrale, propone la domanda e procede, per quanto le spetta, alla nomina degli arbitri".

privati, indipendentemente dalle circostanze dalle quali dipende l'inutile decorso del tempo.

Il presupposto della decadenza, quindi, a differenza della prescrizione, non risiede nel fatto soggettivo dell'inerzia del titolare, ma nel fatto oggettivo del mancato esercizio del diritto nel tempo stabilito. Ne consegue che in materia di decadenza non trovano applicazione la sospensione e l'interruzione, anche se del pari della prescrizione, la decadenza deve essere fatta valere dall'interessato e non può essere rilevata d'ufficio dal giudice²⁰.

Per affermare la natura decadenziale di un termine, previsto dalla legge o da un negozio, non è necessario che la decadenza sia espressamente prevista, ma è sufficiente che, con riferimento allo scopo perseguito e alla funzione che il termine è destinato ad assolvere, risulti, anche implicitamente, che dalla mancata osservanza deriva la perdita del diritto²¹.

In tema di riscossione tramite cartelle esattoriali, prescrizione e decadenza spesso vengono confuse. Ed invero, anche in tale ambito vi è differenza tra i due istituti.

In particolare, il diritto di credito si prescrive dopo che è decorso un certo periodo di tempo senza che l'Agente per la riscossione abbia notificato alcun atto interruttivo; a ciò consegue l'impossibilità di pretendere il pagamento sia con riscossione che tramite azione giudiziale.

Di contro, l'Agente decade dall'azione di riscossione se entro determinati termini non notifica alcun atto della riscossione (avvisi o cartelle).

La decadenza, però, non comporta l'estinzione del diritto, ma l'estinzione dell'azione. Ed infatti, se l'Agente decade dalla riscossione, ma il credito non è ancora prescritto, questo può comunque essere preteso in via giudiziaria tramite un'azione davanti al giudice. La decadenza, infatti, non annulla il diritto di credito, ma il diritto del soggetto titolare ad agire mediante riscossione²².

²⁰ Cass. SS.UU. 5 ottobre 2004, n.19854; Cass. 23 marzo 2012, n.4670; Cass. 8 marzo 2013, n.5862.

²¹ Cass. 15 settembre 1995, n.9764.

²² Per esempio: l'IRPEF si prescrive in 10 anni, ma l'Agenzia delle entrate decade dalla possibilità di agire mediante riscossione esattoriale se Equitalia non notifica la cartella entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Se la cartella viene notificata

Da ciò consegue che nel sistema attuale, è soggetta a termini decadenziali, non solo la fase di accertamento, liquidazione delle imposte ma anche la fase della riscossione, con specifico riferimento alla cartella di pagamento²³. Quindi, solo dopo la notifica di suddetto provvedimento trovano applicazione i termini di prescrizione, entro i quali, salvo eventi interruttivi, deve essere notificato il pignoramento.

Com'è noto, ai sensi dell'art. 25 del DPR n.602/1973, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del: a) terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, in caso di liquidazione automatica eseguita ai sensi degli artt. 36-bis del DPR n.600/1973 e 54-bis del DPR n.633/1972; b) quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, in caso di controllo formale ex art. 36-ter del DPR n.600/1973; c) secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo²⁴.

Per i comparti impositivi diversi dalle imposte sui redditi/Iva i provvedimenti di riscossione devono essere notificati anch'essi entro termini previsti a pena di decadenza, che variano a seconda del tributo, nonché della fattispecie considerata.

dopo il termine di prescrizione di dieci anni, il credito è ormai estinto e la cartella deve essere annullata. Se la cartella viene notificata dopo il termine di decadenza, ma prima del termine di prescrizione, la cartella è comunque nulla (perché sono scaduti i termini per riscuotere mediante ruolo) ma il credito è ancora esigibile e quindi può essere preteso tramite una causa davanti al giudice.

²³ Il potere di liquidazione di imposte è regolato dall'art. 26 bis DPR n.600/1973, in base al quale il termine ultimo da parte dell'amministrazione finanziaria coincide con l'inizio del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo (per l'IVA art. 54-bis DPR n.633/1972). Il potere di liquidazione per il controllo formale da parte dell'Ufficio è disciplinato dall'art. 36-ter e coincide con il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale. Ai sensi dell'art. 43 del DPR 29 settembre 1973, n.600, l'avviso di accertamento relativo alle imposte sui redditi deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Nel caso di omessa dichiarazione il termine previsto è del 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. La stessa disposizione è prevista nell'art. 57 del DPR 26 ottobre 1972, n.633, con riferimento all'Iva.

²⁴ Si ricorda che, a decorrere dall'1° luglio 2011, gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, e i connessi avvisi di irrogazione sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro i termini di presentazione del ricorso all'obbligo di pagamento degli importi stabiliti dall'art. 15 del DPR 29 settembre 1973, n.602, ovvero nel limite di un terzo delle imposte dovute sugli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati. Detti atti costituiscono, quindi, titolo esecutivo per la successiva attività di riscossione coattiva da parte dell'agente per la riscossione del credito tributario e, pertanto, non necessitano di una preventiva iscrizione a ruolo (art. 29, D.L. 31 maggio 2010, n.78).

Per l'Irap, infatti, l'art. 30, comma 6, del D.Lgs n.446/1997 prevede che per la riscossione si applichino le norme previste per le imposte sui redditi, quindi la cartella di pagamento dovrà essere notificata entro i termini di cui all'art. 25 del DPR n.602/1973²⁵.

I testi normativi sulle varie imposte indirette, invece, non contengono indicazioni sulla notifica, a pena di decadenza, della cartella di pagamento, facendo riferimento all'ormai abrogato DPR n.43/1988²⁶. Per contro per essi, vi è un riferimento, in punto di riscossione, a termini prescrizionali²⁷. Da ciò, potrebbe sostenersi che, successivamente all'avviso di accertamento/liquidazione, da notificarsi entro termini decadenziali, entri in funzione il termine prescrizionale per la notifica della cartella di pagamento, optando per l'inapplicabilità, nell'imposizione indiretta, dell'art. 25 del DPR n.602/1973.

Questa tesi, invero, poco condivisibile, si basa sul fatto che l'art. 23 del D.lgs n.46/1999 prevede che l'art. 25 del DPR n.602/1973 si applichi all'Iva, con implicita esclusione delle altre imposte indirette²⁸.

A contrario, si potrebbe affermare che l'art. 19 del D.lgs n.46/1999, che elenca le norme del DPR n.602/1973 applicabili "esclusivamente" alle imposte sui redditi, non contiene alcun riferimento all'art. 25 del suddetto DPR, e che costituisce principio assodato quello in forza del quale il contribuente non può essere assoggettato all'azione esattiva per un periodo indefinito²⁹.

²⁵ Per l'accertamento dell'IRAP trovano applicazione i termini previsti per le imposte sui redditi, posto che l'art. 25 del D.Lgs 15 dicembre 1997, n.446 rinvia alla disciplina del DPR n.600/1973.

²⁶ Il testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni DPR n.346/1990, al comma 1, art. 41 dispone che: "Per la riscossione coattiva dell'imposta e delle sanzioni amministrative si applicano le disposizioni del titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n.43..."

²⁷ Per l'imposta di registro l'art. 78 del DPR n.131/1986 dispone che: "Il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni". Per l'imposta sulle successioni e donazioni il comma 2, art. 41 del DPR n.346/1990: "Il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni".

²⁸ Comm. trib. prov. Taranto 17 novembre 2008, n.351; Comm. trib. reg. Bologna 11 febbraio 2009, n.21.

²⁹ Nel senso dell'applicabilità del "vecchio" art. 17 del DPR n.602/1973 (relativo alla decadenza del termine per l'iscrizione a ruolo), Comm. trib. prov. Cagliari 23 gennaio 2006, n.298, Comm. trib. reg. Roma 26 febbraio 2010, n.42, Cass. 10 marzo 2008, n.6330. In particolare, la Cassazione afferma che il predetto termine decadenziale deve applicarsi a tutti i tributi indiretti elencati dall'ormai abrogato art. 67 del DPR n.43/1988. Non vi sono ragioni per non ritenere applicabile quanto esposto

Per la riscossione coattiva dei tributi locali, invece, il relativo titolo esecutivo, ovvero il ruolo incorporato nella cartella di pagamento, deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, secondo il disposto dell'art. 1, c. 163, L. 27 dicembre 2006, n.296, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento, è divenuto definitivo³⁰.

Orbene, una volta esercitato il potere di riscossione nel termine di legge, la decadenza resta definitivamente esclusa e l'esercizio del diritto che ne rinviene resta assoggettato alle sole regole della prescrizione.

A tal proposito, seguendo le recenti Sezioni Unite di cui alla sentenza n.23397 del 17 novembre 2016. la decorrenza del termine perentorio per proporre opposizione a cartella di pagamento determina la sola decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, con l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non produce effetti di ordine processuale, quali la c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve in quello ordinario, con la conseguenza che occorre ulteriormente distinguere i crediti maturati a seconda della tipologia di obbligazione, periodica od istantanea, da cui essi promanano.

3. Le obbligazioni periodiche ed istantanee nel diritto privato e nel diritto tributario

Prima di ripercorrere le diverse tipologie di prescrizione disciplinate dalla normativa civilistica, applicabili alle diverse tipologie di credito assunto in riscossione, appare doveroso esaminare brevemente la nozione di obbligazione periodica e istantanea secondo la disciplina civilistica.

In ambito civilistico, la prima distinzione che si è soliti operare in tema di contratti è quella tra contratti a esecuzione unica o istantanea e contratti a esecuzione continuata o periodica (c.d. di durata).

La prima tipologia individua quei contratti suscettibili di esecuzione *uno actu*³¹,

al termine decadenziale per la notifica della cartella.

³⁰ Ai sensi dell'art. 1, comma 161, della L. n.296/2006La notifica degli avvisi di accertamento dei tributi locali deve avvenire a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento è stato o avrebbe dovuto essere effettuato.

³¹ Es. vendita, con il perfezionamento del contratto, si trasferisce la proprietà del bene e si ha l'adempimento.

mentre, al contrario, la seconda categoria dei contratti, c.d. di durata o a esecuzione continuata o periodica, ex art. 1467 c.c., è quella per cui la prestazione è suscettibile di adempimento solo col decorso del tempo, cosicché soltanto con il protrarsi dell'adempimento nel tempo si realizza la causa del rapporto obbligatorio e può essere soddisfatto l'interesse delle parti per il tramite della ricezione di più prestazioni, aventi un titolo unico, ma ripetute nel tempo ed autonome le une dalle altre.

Nell'ambito dei contratti a esecuzione periodica, quindi, la durata non è subita dalle parti, ma voluta dalle stesse e l'utilità del contratto è direttamente proporzionale alla durata dello stesso³². Conseguentemente, è chiaro che nell'ambito dei contratti di durata, l'elemento del tempo, costituisce caratteristica essenziale del rapporto giuridico contrattuale. Pertanto, il contratto di durata comporta esecuzione ininterrotta (c.d. contratto a esecuzione continuata) oppure esecuzioni replicate nel tempo (c.d. contratto a esecuzione periodica).

Sul punto, si rilevi, infine, che sebbene il contratto a esecuzione periodica spesso si frazioni in una pluralità di prestazioni, tuttavia, come sottolinea autorevole dottrina³³, non può dirsi che lo stesso dia luogo a una pluralità di obbligazioni e sia giustificato da una pluralità di cause.

Dal punto di vista tributario, invece, si è soliti operare la distinzione tra imposte istantanee e periodiche, potendo la fattispecie d'imposta essere costituita da un

³² cfr. F. Messineo, Il contratto in genere, in A. Cicu - F. Messineo, Trattato di diritto civile e commerciale, XXI, t. 1, Milano, 1973, 784, per il quale "sarebbe inconcepibile, perché contrario al bisogno e all'interesse di un lamento delle parti, che la prestazione sia adempiuta in modo diverso che con la continuità o periodicità; sarebbe inconcepibile, cioè, l'esecuzione del contratto *uno actu*". nello stesso senso cfr. anche G. Oppo, I contratti di durata, in Riv. dir. comm., 1943, 149-153 e 156-157.

³³ cfr. F. Massineo, op. cit. per il quale se fosse vera tale conclusione "dovrebbe essere vera anche la premessa: che cioè, a base della pluralità delle obbligazioni, accompagnata da pluralità di cause, dovrebbe stare una pluralità di contratti; e la nozione di contratto a esecuzione periodica sarebbe per implicito negata, non potendosi evitare di sbloccare nella sopra detta pluralità, se vi sia pluralità di cause. Il parlare di pluralità di cause avrebbe senso, qualora si trattasse della combinazione di cause tra loro diverse, come nella maggior parte di figure di contratto innominato; non ha senso qui, dove ammessa per un momento la pluralità, si tratterebbe, se mai, di più cause identiche. Tuttavia, l'esatta intuizione, che è contenuta nell'espressione "pluralità", si può tenere ferma, purché la si intenda quale causa complessa; il che, però, è evidentemente cosa diversa dalla pluralità di cause, in quanto si afferma l'unità della causa, pur ammettendone la complessità del contenuto (pluralità di prestazioni, non di obbligazioni)". Sulla stessa linea d'onda anche G. Oppo, *op. cit.*, 41 ss.

fatto istantaneo o da un fatto di durata.

In particolare, le imposte istantanee hanno per presupposti fatti istantanei; "per ogni singolo avvenimento, che ne forma il presupposto, sorge una distinta ed unica obbligazione, cosicché la ripetizione del medesimo fatto dà origine ad una nuova obbligazione"³⁴. Le imposte periodiche, invece, hanno come presupposto una fattispecie che si prolunga nel tempo, per cui assume rilievo giuridico un insieme di fatti che si collocano in un dato arco temporale, c.d. "periodo d'imposta"³⁵.

Ebbene, è proprio dalla natura dell'obbligazione, periodica od istantanea, che discende la disputa dei diversi termini di prescrizioni da applicare nei casi concreti.

4. La prescrizione ordinaria ex art. 2946 c.c. e la prescrizione breve ex art. 2948, n.4, c.c.

In materia tributaria, se è vero che i termini di prescrizione per la riscossione dei tributi sono stabiliti dalle singole leggi d'imposta e decorrono dalla notifica della cartella di pagamento o dalla notifica dell'avviso di accertamento "esecutivo", è altrettanto vero che il termine per la riscossione del tributo resta regolato dalla disciplina generale del codice civile e non può superare siffatti limiti³⁶. Anche per il computo del termine, l'art. 66, DPR n.6000/73, rinvia all'art. 2963 c.c.³⁷

³⁴ A.D. Giannini, I concetti fondamentali del diritto tributario, Torino, 1956, p. 177. In generale, sulla distinzione tra situazioni giuridiche istantanee e durevoli cfr. R. Caponi, L'efficacia del giudicato civile nel tempo, Milano, 1991, p. 9.

Sono istantanee, ad esempio le imposte che prendono in considerazione la consistenza del patrimonio o di parte del patrimonio in un dato istante; l'imposta di registro, che tassa gli atti giuridici, l'imposta sulle successioni, che colpisce l'asse ereditario al momento della morte del de cuius.

³⁵ Sono imposte periodiche, ad esempio, le imposte sui redditi. L'art. 7 del T.u.i.r., in tema di Irpef, e l'art. 76, in tema di Ires, prevedono, che "l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma". Anche l'imposta sul valore aggiunto è un tributo periodico: l'insieme delle operazioni rilevanti compiute in ciascun anno solare determina il calcolo del volume d'affari, ex art. 20 DPR 26 ottobre 1972, n.633, e, pertanto, l'imposta deve essere liquidata su base annuale ed in relazione ad ogni anno solare va presentata una distinta dichiarazione, con effetti caratterizzati dall'anno di riferimento.

³⁶ L'art. 8, comma 3, L. 27 luglio 2000, n.212, rubricato "Tutela dell'integrità patrimoniale", dispone, infatti che: "Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile".

³⁷ Ai sensi dell'art. 2963 c.c. "In tutti i casi contemplati dal presente codice e dalle altre leggi si computano secondo il calendario comune. Non si computa il giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine e la prescrizione si verifica con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale. Se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo.

Come noto, l'ordinamento civilistico, prevede due tipologie di prescrizione, l'una c.d. "ordinaria", l'altra c.d. "breve". Per ciò che attiene a quella ordinaria, l'art. 2946 c.c. individua come termine ordinario di prescrizione quello di dieci anni³⁸.

La richiamata norma, dunque, prevedendo un'apposita clausola di salvezza per le ipotesi che siano espressamente disciplinate dalla legge, mina la possibilità di un concorso tra prescrizione ordinaria e prescrizione breve.

Invero, come opportunamente sottolineato dalla stessa giurisprudenza di legittimità l'ipotesi di un simile concorso sarebbe del tutto illogico, in quanto non ha alcun senso assoggettare a prescrizione decennale un diritto che si è già estinto per prescrizione breve³⁹.

Pertanto, l'ambito di applicazione della norma in questione si determina in maniera negativa, ossia si applica nei casi in cui la legge non individua espressamente alcun specifico termine prescrizionale⁴⁰.

Tra le prescrizioni brevi previste dal codice civile (artt. 2947 c.c. e ss.), quella che qui rileva è prevista dall'art. 2948, n.4, c.c secondo cui "Si prescrivono in cinque anni: ... 4) gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi".

La prescrizione quinquennale trova, quindi, applicazione oltreché in riferimento alle ipotesi espressamente individuate dalla legge, anche in tutte quelle fattispecie ove le prestazioni con cadenza periodica, annuale o infrannuale, siano dovute per effetto di un'unica *causa debendi* di durata indefinita e, quindi, di ammontare

³⁸ Ai sensi dell' art. 2946 c.c. "salvi i casi in cui la legge dispone diversamente, i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni".

³⁹ In tal senso, Cassazione 14 maggio 1985, n.3005 e Cassazione 27 giugno 1979, n.3606; 14 maggio 1985, n.3005, per le quali la prescrizione decennale e quella quinquennale, prevista per alcune categorie di crediti, non possono concorrere, essendo privo di senso l'assoggettare alla più lunga prescrizione un diritto già estinto per effetto della prescrizione più breve.

⁴⁰ Cfr. Cass., 4 luglio 1983, n.4461, con cui i giudici di legittimità hanno rilevato come nel nostro ordinamento l'istituto della prescrizione abbia una disciplina complessa e variegata in relazione a singole fattispecie. Ciò evidentemente dimostra come "il legislatore non ha inteso affatto stabilire un termine generale di prescrizione, derogandovi soltanto in talune ipotesi eccezionali, ma ha, invece, preferito adottare una pluralità di regolamentazioni al fine di adeguare il più possibile la durata del periodo di prescrizione alle esigenze logico-giuridiche delle fattispecie legali concretamente considerate" e, pertanto, "in tale contesto l'art. 2946 c.c. assume la chiara funzione di una norma di chiusura, alla quale l'interprete può ricorrere soltanto se non ravvisi nel sistema altra disposizione particolare nel cui ambito sia compresa la fattispecie in esame".

complessivo non determinabile a priori.

5. La natura periodica dei tributi locali e la conseguente prescrizione quinquennale

E' pacifico che i tributi locali (IMU, ICI, TARSU, TASI, TOSAP ecc.) hanno natura giuridica di obbligazione ad esecuzione periodica, comportante una serie di atti di esecuzione distribuiti nel tempo in maniera ricorrente e saltuaria, il cui relativo pagamento è frazionato nel corso dell'anno.

Da ciò consegue che, non esistendo una norma specifica che stabilisce il termine di prescrizione dei tributi locali, ricorre in tal caso l'ipotesi di cui all'art. 2948 c.c., n.4, che prevede una prescrizione quinquennale per *"tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi"*.

La prescrizione quinquennale prevista dall'art. 2948 c.c., n.4, si riferisce, infatti, alle obbligazioni periodiche o di durata, caratterizzate dal fatto che la prestazione è suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo, cosicché soltanto con il protrarsi dell'adempimento nel tempo si realizza la causa del rapporto obbligatorio e può essere soddisfatto l'interesse del creditore per il tramite della ricezione di più prestazioni, aventi un titolo unico, ma ripetute nel tempo ad autonome le une dalle altre⁴¹.

L'applicabilità della suddetta norma ai tributi locali trova consolidata conferma nella giurisprudenza di legittimità⁴², secondo cui "i tributi locali (nel caso di specie tassa smaltimento rifiuti solidi urbani, tributo per occupazione di aree pubbliche e passi carrabili, contributo per consorzio di bonifica)... sono elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzato da una "causa debendi" di tipo continuativo suscettibile di adempimento solo con il decorso del tempo in relazione alla quale l'utente è tenuto ad una erogazione periodica, dipendente dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione erogata dall'ente impositore, o del beneficio dallo stesso concesso".

Secondo detta giurisprudenza, la disposizione che avvalorata in via presuntiva la tesi di una prescrizione quinquennale di detta pretesa impositiva fatta valere con la

⁴¹ Consiglio di Stato, Sez. 3, 27 gennaio 1984, n.1421.

⁴² Cass., 23 febbraio 2010, n.4283, conformemente si veda anche Cass., 10 dicembre 2014 n.26013 e Cass., 19 dicembre 2014, n.27060.

cartella è, senz'altro, l'art. 26, comma 4, del DPR 29 settembre 1973, n.602, che dispone che il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione della avvenuta notifica o l'avviso del ricevimento.

6. La prescrizione delle imposte erariali

Anche per le imposte erariali, in particolare, per le imposte dirette (IRPEF, IRAP) e per l'IVA non sussiste una disposizione di legge che disciplini il termine di prescrizione per la riscossione dei relativi crediti, rilevando, quindi, anche per essi la disciplina generale sulla prescrizione prevista dal codice civile.

Diversamente dai tributi locali, però, riguardo alle imposte erariali la giurisprudenza ha affrontato più volte la complessa problematica della possibilità o meno di qualificare detta obbligazione tributaria a carattere periodico e, conseguentemente, del termine prescrizionale quinquennale o decennale da applicare ad essa.

Secondo l'orientamento maggioritario della Suprema Corte⁴³, questi crediti erariali non possono considerarsi "prestazioni periodiche", in quanto derivano anno in anno da una autonoma valutazione con riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi e, pertanto, ai fini Irpef, Irap e Iva, dovrebbe trovare applicazione la prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c: in altre parole, i singoli periodi d'imposta e le relative obbligazioni sono tra loro autonomi mancando per essi la "*causa debendi continuativa*", che caratterizza le prestazioni periodiche⁴⁴.

In controtendenza rispetto a tale orientamento si pone, tuttavia, taluna giurisprudenza di merito, per la quale tutte le obbligazioni tributarie, a prescindere

⁴³ Citata Cassazione n.4283/2010; Cass., sentenza del 14 novembre 2014, n.24322.

⁴⁴ Con l'ordinanza n.20213 del 8 ottobre 2015, la Corte di Cassazione si è pronunciata in senso difforme, stabilendo che laddove il titolo esecutivo sia unicamente costituito dalla cartella esattoriale dell'Agente di Riscossione, opera la prescrizione quinquennale. In particolare, per la cit. sentenza, i provvedimenti esattoriali sono "adottati in virtù di procedure che consentono di prescindere dal previo accertamento dell'esistenza del titolo" e, pertanto, le cartelle di pagamento "non possono per questo considerarsi rette dall'irretrattabilità e definitività del titolo di accertamento". Per detta sentenza il creditore chiamato in causa, sia esso l'Ente della Riscossione o l'Ente impositivo, dovrà produrre in giudizio il "titolo definitivo" della pretesa, ossia "il provvedimento amministrativo di accertamento o la sentenza passata in giudicato", emessi "antecedentemente all'emissione delle cartelle"; in difetto opererà la prescrizione quinquennale.

dalla tipologia d'imposta, locale o erariale, sono strutturalmente *obbligazioni periodiche* e, pertanto, per esse troverebbe sempre applicazione il termine di prescrizione "breve" di cui l'art. 2948, n.4, c.c.⁴⁵. Il carattere della periodicità discenderebbe, a dire dei giudici di merito, dalla "*tenutezza a corrispondere, appunto, periodicamente un importo per delle prestazioni erogate dall'altra parte*"⁴⁶.

Al riguardo giova ricordare che anche la Corte costituzionale, si è espressa sull'operatività della prescrizione lunga o breve per la riscossione di crediti erariali ai danni del cittadino, osservando che, sotto il profilo del principio del diritto di difesa (art. 24 Cost.), non è "consentito lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione", l'arco temporale di potenziale riscossione del credito erariale apparirebbe "certamente eccessivo e irragionevole"⁴⁷.

7. Conclusioni

La questione della prescrizione è forse una delle più delicate tematiche in ambito tributario, soprattutto alla luce del fatto che, negli anni, i poteri dell'Agente della

⁴⁵ Commiss. Trib.Prov. Reggio Calabria Sez. VII 28 maggio 2014.

⁴⁶ Invero, l'insorgenza annuale del debito d'imposta, che rende lo stesso "periodico", non è garanzia del suo perpetuarsi nel tempo in maniera continuata come, al contrario, richiede l'art. 2948, n.4. Sul punto, infatti, autorevole e prevalente dottrina, sottolinea come vero è che le imposte dirette sono periodiche, posto che il possesso di un reddito o di un patrimonio dura nel tempo e rende dunque necessario frazionare il periodo di possesso al fine di applicare l'imposta, ma altrettanto innegabile è che l'accezione di periodicità così come delineata non coincida in alcun modo con quella civilistica. Conseguentemente, all'obbligazione tributaria non possono applicarsi in tema di prescrizione le regole del diritto civile prevista per le obbligazioni periodiche, ma la prescrizione ordinaria decennale in assenza di una diversa disciplina prevista dalla legge (cfr. A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Roma, 2003, 63; De Mita, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, 83; M. Cogliatti Dezza, *Prescrizione (dir. trib.)*, in *Enc. dir. vol. XXXV*, Roma, 1991, 1).

⁴⁷ La Corte Costituzionale con la nota sentenza del 15 luglio 2005, n.280 ha statuito che: "È costituzionalmente illegittimo l'art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n.602, come modificato dal D.Lgs. 27 aprile 2001, n.193, nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario della riscossione deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art.36-bis del DPR 29 settembre 1973, n.600, non essendo consentito dall'art. 24 Cost. lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole".

Riscossione sono stati potenziati e perfezionati a dismisura.

È, dunque, doveroso che il contribuente sia posto nelle condizioni di comprendere con chiarezza fino a quando una sua pendenza con il fisco potrà essere riscossa ed è, conseguentemente, obbligo del Legislatore in primis, e non della giurisprudenza, emanare norme generali e comprensibili: ciò in virtù dei principi della buona amministrazione, voluta dall'art. 97 Cost., e della buona fede, imposta dall'art. 10 della L. n.212/2000 con riferimento al rapporto tra il contribuente e l'amministrazione.

Va detto che, ad oggi, la legislazione tributaria non sembra essere di aiuto a rinvenire una visione organica e sistematica dell'istituto della prescrizione, essendo invece esso rimesso a norme specifiche per i singoli tributi, a differenza del diritto civile, in cui la prescrizione costituisce un istituto generale.

Ed infatti, ai sensi dell'art. 78 del DPR 26 aprile 1986, n.131 l'imposta di registro si prescrive in dieci anni, mentre secondo l'art. 84 del DPR23 gennaio 1973, n.43⁴⁸, la riscossione dei diritti doganali si prescrive nel termine di tre anni.

Uno spunto riflessivo pratico, oltre che giuridicamente ragionevole, sulla prescrizione breve della riscossione qualunque sia la natura del credito, potrebbe rappresentare il D.lgs 472 del 18 dicembre 1997, recante Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, ove al comma 3 dell'art. 20 dispone che: "*Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni*".

Ed infatti, proprio con riferimento a detta norma le Sezioni Unite, richiamate anche nella sentenza n.23397/2016, hanno affermato che: "Il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta "actio iudicati", mentre, se la

⁴⁸ La L. 29 dicembre 1990, n.428 ha disposto con l'art. 29, comma 1, che a decorrere dal novantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore della presente legge, il termine di prescrizione previsto dall'articolo 84 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n.43, è ridotto da cinque anni a tre anni.

definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dall'art. 20 del D.lgs 18 dicembre 1997 n.472, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario⁴⁹.

Il che dovrebbe portare all'identica vigenza temporale, quinquennale, dei tributi e delle sanzioni, non potendosi ammettere un diverso termine di prescrizione delle sanzioni a seconda della natura dell'obbligazione tributaria principale.

Il convincimento della prescrizione quinquennale delle cartelle di pagamento, qualunque sia la natura del credito ivi riscosso, infine, troverebbe un ulteriore avallo nell'obbligo, sancito all'art. 26 del DPR n.602 del 1973, per il concessionario di provvedere alla conservazione della copia delle cartelle di pagamento e dei relativi attestati di ricevimento per la durata totale di cinque anni.

Il che dovrebbe portare alla conclusione che solo in caso di notifica di cartella esattoriale su sentenza passata in giudicato relativa ad un atto impositivo andrebbe applicato il termine di prescrizione decennale, di cui all'art. 2953 c.c, anche nel caso in cui l'accertamento riguardi sanzioni per violazioni tributarie, posto che, in siffatta ipotesi, il titolo della pretesa tributaria cessa di essere l'atto e diventa la sentenza che, pronunciandosi sul rapporto, finisce per confermarne definitivamente la legittimità⁵⁰.

⁴⁹ SS.UU., 10 dicembre 2009, n.25790.

⁵⁰ Cass., 9 agosto 2016, n.16730.

Sent. Sez. Un.civ. num. 23397 Anno 2016
Presidente: AMOROSO GIOVANNI
Relatore: TRIA LUCIA Data pubblicazione: 17/11/2016

SENTENZA

sul ricorso 20394-2014 proposto da:

I.N.P.S. - ISTITUTO NAZIONALE DELLA PREVIDENZA SOCIALE, in persona del Commissario straordinario pro tempore, in proprio e nella qualità di procuratore speciale della S.C.C.I. S.P.A. - SOCIETA' DI CARTOLARIZZAZIONE DEI CREDITI INPS, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA CESARE BECCARIA 29, presso l'Avvocatura Centrale dell'Istituto stesso, rappresentato e difeso dagli avvocati LELIO MARITATO, GIUSEPPE MATANO, XXXXXXXX SGROI, EMANUELE DE ROSE, CARLA D'ALOSIO, per delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

XXXXXXXX XXXXXXXX, XXXXX SICILIA S.P.A.;

- intimati -

avverso la sentenza n.456/2014 della CORTE D'APPELLO di CATANIA, depositata il 16/05/2014;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 25/10/2016 dal Consigliere Dott. LUCIA TRIA;

udito l'Avvocato Lelio MARITATO;

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

udienza 25 ottobre 2016 20394/14 r.g.n.

ESPOSIZIONE DEL FATTO

1. Con sentenza del 28 ottobre 2009 il Tribunale di Catania dichiarò inammissibile per tardività - in quanto proposta oltre il termine di quaranta giorni dalla notifica di cui all'art. 24, comma 5, del D.lgs 26 febbraio 1999, n.46 - l'opposizione all'esecuzione di A.M. avverso l'**intimazione di pagamento relativa a cartella esattoriale** notificatagli il 31 agosto 2001 per **omesso pagamento di contributi previdenziali della gestione commercianti INPS** negli anni 1993, 1995, 1996 e 1998.

2. La Corte di appello di Catania, con la sentenza attualmente impugnata, ha riformato tale decisione dichiarando prescritto il credito vantato dall'INPS con la cartella di pagamento suddetta.

A tale conclusione la Corte territoriale è pervenuta sulla base dei seguenti principali rilievi:

a) l'appellante sostiene che, diversamente da quanto affermato dal primo giudice - che ha considerato l'opposizione inammissibile perché proposta oltre il termine perentorio di quaranta giorni dalla notifica, di cui all'art. 24, comma 5, del D.lgs n.46 del 1999 - la domanda azionata deve essere qualificata come opposizione all'esecuzione, proponibile senza limiti di tempo ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ., avendo con essa l'interessato fatto valere un atto estintivo successivo alla notifica del titolo, consistente nella sopravvenuta prescrizione del credito

b) infatti, anche a voler considerare valida la notifica della cartella di pagamento (avvenuta il 31 agosto 2001) - superando la tesi dell'appellante secondo cui il titolo esecutivo costituito dalla cartella di pagamento avrebbe perso efficacia dopo l'infruttuoso decorso di un anno dalla relativa notifica - comunque, al momento della notifica dell'intimazione di pagamento, il credito contributivo vantato dall'INPS era prescritto;

c) invero, è pacifico che l'intimazione di pagamento sia stata notificata in data 27 maggio 2008, sicché all'epoca il credito contributivo vantato dall'INPS era sicuramente prescritto a causa dell'avvenuto decorso del quinquennio dalla notifica della **cartella esattoriale** (avvenuta, si ribadisce, il 31 agosto 2001), senza il compimento di alcun atto interruttivo da parte del "cessionario della riscossione";

d) com'è noto, a norma dell'art. 3, comma 9, della legge 8 agosto 1995, n.335 il termine prescrizione per il versamento dei contributivi previdenziali, prima decennale, è ritornato quinquennale a partire dal gennaio 1996, ma il successivo comma 10 dell'art. 3 cit. ha fatto salva la permanenza del termine decennale per le contribuzioni relative agli anni precedenti, nel caso di atti interruttivi già compiuti e/o di procedure di recupero iniziate dall'Istituto previdenziale nel rispetto della normativa preesistente, evenienza che qui non si verifica;

e) la **cartella esattoriale**, pur avendo le caratteristiche di un titolo esecutivo, resta un atto amministrativo privo dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato, il che significa che la decorrenza del termine per l'opposizione, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, mentre non determina alcun effetto processuale, sicché non può trovare applicazione l'art. 2953 cod. civ. a fini della operatività della conversione del termine di prescrizione breve (quinquennale) in quello ordinario decennale.

3. - Avverso tale sentenza l'INPS, in proprio e quale mandatario della SCCL s.p.a., ha proposto, per un unico motivo, ricorso per cassazione illustrato da memoria.

A.M e la XXXXX SICILIA s.p.a. sono rimasti intimati.

L'Istituto ricorrente - senza contestare la qualificazione della domanda azionata, effettuata dalla Corte d'appello come opposizione all'esecuzione, proponibile senza limiti di tempo ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ.- sostiene che la pacifica mancanza di tempestiva opposizione alla cartella di pagamento avrebbe determinato l'intangibilità della pretesa contributiva, con la conseguenza che il relativo diritto non potrebbe più ritenersi assoggettato alla prescrizione

quinquennale, potendo prescriversi soltanto l'azione diretta all'esecuzione del titolo definitivamente formatosi. E rispetto a tale azione, secondo quanto previsto per l'"actio judicati" dall'art. 2953 cod. civ., troverebbe applicazione il termine prescrizione decennale ordinario, nella specie non ancora decorso, in data 27 maggio 2008, quando è stata effettuata la notifica dell'intimazione di pagamento (si citano: Cass. 24 febbraio 2014, n.4338 e la giurisprudenza ivi richiamata).

4. A seguito di contraddittorio camerale - ai sensi degli artt. 380-bis, 376 e 375 cod. proc. civ. - la Sesta Sezione civile, con ordinanza 29 gennaio 2016, n.1799, avendo riscontrato nella giurisprudenza di questa Corte di cassazione delle "disarmonie" sulla determinazione dell'ambito di applicabilità dell'art. 2953 cod. civ. con riferimento alla riscossione mediante ruolo di diversi tipi di crediti, rispettivamente degli enti previdenziali, oppure per sanzioni amministrative pecuniarie e/o per violazioni di norme tributarie e così via, ha sollecitato la rimessione della questione alle Sezioni Unite, qualificandola come una questione sia di massima di particolare importanza, anche per il cospicuo contenzioso in corso che ne è interessato.

5. Il ricorso è stato perciò assegnato alle Sezioni Unite e discusso all'odierna udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La questione sulla quale queste Sezioni Unite sono chiamate a pronunciarsi investe l'interpretazione da dare all'art. 2953 cod. civ. con riguardo specifico all'operatività o meno della ivi prevista conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, nelle fattispecie originarie da atti di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via.

In particolare, dall'ordinanza di rimessione della Sesta Sezione civile n.1799 del 2016 risulta che si tratta di stabilire se la suddetta disposizione codicistica sia applicabile anche nelle ipotesi in cui la definitività dell'accertamento del credito derivi da atti diversi rispetto ad una sentenza passata in giudicato.

Nel presente giudizio il problema da risolvere è se la decorrenza del termine - pacificamente perentorio - per fare opposizione a cartella di pagamento di cui all'art. 24, comma 5, del D.lgs 26 febbraio 1999, n.46, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produca soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito oppure determini anche l'effetto di rendere applicabile l'art. 2953 cod. civ. ai fini della operatività della conversione del termine di prescrizione breve (quinquennale secondo l'art. 3, commi 9 e 10, della legge n.335 del 1995) in quello ordinario decennale.

2. Ovviamente la soluzione di tale problema va coordinata con gli indirizzi espressi da questa Corte con riguardo all'ambito di operatività della suddetta norma in tutte le fattispecie di crediti riscossi mediante ruolo o comunque coattivamente (ad

esempio con: l'avviso di addebito dell'INPS, che dal 10 gennaio 2011 ha preso il posto della cartella di pagamento per i crediti di natura previdenziale di questo Istituto; oppure con l'avviso di accertamento esecutivo, che dal 10 ottobre 2011, ha in parte sostituito la **cartella esattoriale** per i crediti erariali ed è stato poi esteso ai crediti dell'Agenzia delle dogane: vedi, rispettivamente artt. 30 e 29 del d.l. 31 maggio 2010, n.78, convertito dalla legge n.122 del 2010).

Infatti, pur essendo l'art. 24 cit. - laddove attribuisce agli enti previdenziali il potere di riscuotere i propri crediti attraverso un titolo (il ruolo esattoriale, da cui scaturisce la cartella di pagamento) che si forma prima e al di fuori del giudizio, in forza del quale l'ente può conseguire il soddisfacimento della pretesa a prescindere da una verifica in sede giurisdizionale della sua fondatezza - una norma innovativa per il sistema previdenziale dell'epoca, esso comunque non ha fatto altro che attribuire alla cartella di pagamento ivi prevista effetti propri di altri analoghi titoli previsti già in altri ambiti, effetti che sono stati poi attribuiti anche ai titoli introdotti dal suindicato d.l. n.78 del 2010.

3. Come illustrato anche dalla presente ordinanza di rimessione della Sesta Sezione civile, con riguardo all'ambito applicativo dell'art. 2953 cod. civ. nelle fattispecie originate da atti di riscossione coattiva sono stati espressi da questa Corte sostanzialmente due orientamenti - sembrerebbe inconsapevolmente - non coincidenti.

4. Secondo l'orientamento maggioritario e di origine più remota in base all'art. 2953 cod. civ. si può verificare la conversione della prescrizione da breve a decennale soltanto per effetto di sentenza passata in giudicato, oppure di decreto ingiuntivo che abbia acquisito efficacia di giudicato formale e sostanziale (**vedi, per tutte: Cass. 24 marzo 2006, n.6628; Cass. 27 gennaio 2014, n.1650; Cass. 29 febbraio 2016, n.3987**) o anche di decreto o di sentenza penale di condanna divenuti definitivi (ove si tratti di fattispecie anche penalmente rilevanti).

In particolare per la riscossione coattiva dei crediti la suddetta norma è considerata applicabile esclusivamente quando il titolo sulla base del quale viene intrapresa la riscossione non è più l'atto amministrativo, ma un provvedimento giurisdizionale divenuto definitivo (**vedi: Cass. 3 gennaio 1970, n.1; Cass. 22 dicembre 1989, n.5777; Cass. 10 marzo 1996, n.1965; Cass. 11 marzo 1996, n.1980**).

5. Per tale indirizzo l'atto con cui inizia il procedimento di riscossione forzata, qualunque sia il credito cui si riferisce - quindi, sia che attenga al pagamento di tributi oppure di contributi previdenziali, sia che si riferisca a sanzioni pecuniarie per violazioni tributarie o amministrative e così via - pur avendo natura di atto amministrativo con le caratteristiche del titolo esecutivo (ed eventualmente anche del precetto, come accade per la cartella di pagamento de qua), tuttavia è privo di attitudine ad acquistare efficacia di giudicato perché è espressione del potere di autoaccertamento e di autotutela della P.A. Pertanto, l'inutile decorso del termine perentorio per proporre l'opposizione, pur determinando la decadenza dall'impugnazione, non produce effetti di ordine processuale, ma solo l'effetto

sostanziale dell'irretrattabilità del credito (qualunque ne sia la fonte, di diritto pubblico o di diritto privato), con la conseguente inapplicabilità dell'art. 2953 cod. civ. ai fini della prescrizione (**vedi, tra le tante: Cass. 25 maggio 2007, n.12263; Cass. 16 novembre 2006, n.24449; Cass. 26 maggio 2003, n.8335**).

6. Nella sentenza di queste Sezioni Unite 10 dicembre 2009, n.25790 - nella quale si trattava di stabilire se l'art. 2953 cod. civ. potesse trovare applicazione soltanto in caso di sentenza passata in giudicato pronunciata in giudizi aventi ad oggetto l'obbligazione tributaria o anche in presenza di giudicato su ricorsi avverso provvedimenti di irrogazione di sanzioni tributarie amministrative - è stato affermato che "il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 cod. civ., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta actio iudicati, mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dall'art. 20 del D.lgs 18 dicembre 1997 n.472, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario".

A tale principio - che, come si è detto, tradizionalmente era già stato affermato dalla prevalente giurisprudenza in materia di crediti dell'Amministrazione finanziaria per tributi e sanzioni - si è uniformata la gran parte della giurisprudenza successiva in tale ambito materiale (**vedi, per tutte: Cass. 12 marzo 2010, n.6077; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2011 n.5837; Cass. 13 luglio 2012, n.1194; Cass. 6 luglio 2012, n.11380; Cass. 6 luglio 2012, n.11380; Cass. 5 aprile 2013, n.8380; Cass. 19 luglio 2013, n.17669; Cass. 11 dicembre 2013, n.27674; Cass. 17 gennaio 2014, n.842; Cass. 23 ottobre 2015, n.21623 e di recente: Cass. 13 giugno 2016, n.12074**).

7. Anche con riguardo ai crediti derivanti da omissioni e/o evasioni di contributi previdenziali, per più di trent'anni, quando tali fattispecie erano penalmente rilevanti - a partire da Cass. 1 marzo 1956, n.623 - è stato affermato il principio secondo cui in caso di condanna con decreto o con sentenza penale per il mancato o ritardato versamento dei contributi assicurativi il diritto dell'INPS al recupero delle somme ivi indicate non è più soggetto alla prescrizione quinquennale di cui all'art 55 del r.d.l. 4 ottobre 1935, n 1827 - nel testo antecedente l'art. 41 della legge 30 aprile 1969, n.153 - ma, ai sensi dell'art. 2953 cod. civ., alla prescrizione ordinaria decennale, soltanto dopo che il suddetto provvedimento giurisdizionale sia diventato definitivo (**vedi, tra le tante: Cass. 17 giugno 1974, n.1794; Cass. 10 aprile 1979, n.2085; Cass. 5 luglio 1980, n.4320; Cass. 9 giugno 1981, n.3733; Cass. 28 luglio 1983, n.5195**).

8. Dopo la disposta depenalizzazione delle suddette fattispecie, ad opera della legge 24 novembre 1981 n.689, la giurisprudenza della Sezione Lavoro (vedi, fra le prime: Cass. 14 dicembre 1990, n.11884; Cass. 24 marzo 1992, n.3651; Cass. 20 gennaio 1993, n.684; Cass. 14 giugno 1994, n.5758) ha affermato che, per effetto

del nuovo assetto, agli enti previdenziali è stata data la possibilità di avvalersi per il recupero - anche disgiunto - di contributi, premi, sanzioni civili e sanzioni amministrative, di uno strumento unitario rappresentato, alternativamente, dall'ordinanza-ingiunzione (provvedimento tipico per l'irrogazione e la riscossione della sanzione amministrativa, utilizzato anche per la riscossione dei contributi evasi e delle somme aggiuntive) oppure dal decreto ingiuntivo (strumento tipico per il recupero dei crediti civilistici, utilizzato anche per l'irrogazione e la riscossione della sanzione amministrativa) o ancora (dopo il 1989) dall'ingiunzione prevista dal r.d. 14 aprile 1910 n.639 (provvedimento amministrativo tipico per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici utilizzabile anche per la riscossione dei crediti previdenziali, nei limiti già consentiti dalla previgente disciplina).

Sicché, anche prima che la questione fosse esaminata dalla sentenza di queste Sezioni Unite 23 giugno 1993, n.6954, nella giurisprudenza della Sezione Lavoro era, sia pure implicitamente, del tutto pacifico il principio secondo cui l'ordinanza-ingiunzione di pagamento delle sanzioni pecuniarie è un provvedimento amministrativo e non giurisdizionale e, pertanto, si differenzia nettamente dal decreto ingiuntivo (Cass., Sezione Prima, 12 novembre 1992, n.12189; Id. 22 maggio 1993, n.5788; Id. 9 novembre 1993, n.11059; Id. 1 luglio 1995, n.733).

Il suddetto indirizzo, del resto, è tuttora incontrastato nella giurisprudenza di questa Corte (vedi, per tutte: Cass., Sezione Prima, 1 aprile 2004, n.6362; Cass., Sezione Seconda, 27 luglio 2012, n.13516).

9. Questa è la cornice nella quale vanno inserite anche le sentenze della Sezione Lavoro nelle quali, per la prima volta, è stata individuata la categoria dei "c.d. titoli esecutivi paragiudiziali" - accanto a quella dei titoli giudiziali - aventi l'attitudine a diventare, in caso di mancata opposizione o di opposizione proposta fuori termine, definitivi e incontrovertibili (vedi: 24 --settembre, 1991, n.9944 Cass. 2 ottobre 1991, n. 10269; Cass. 26 ottobre 1991, 11421, in motivazione).

Deve essere, peraltro, sottolineato che in tutte e tre le suindicate sentenze la Corte ha affrontato la questione relativa agli effetti da attribuire all'ordinanza-ingiunzione per crediti previdenziali maturati anteriormente all'apertura di una procedura fallimentare (o concorsuale in genere).

Pertanto, nelle relative motivazioni, la suddetta affermazione risulta chiaramente funzionale alla conclusione della equiparazione del trattamento da riservare alla situazione sub iudice - ordinanza-ingiunzione irrogativa di una sanzione amministrativa, inerente a una infrazione posta in essere dal debitore in epoca anteriore al proprio fallimento - rispetto a quello da applicare ad un decreto ingiuntivo immediatamente esecutivo emanato in costanza di fallimento per crediti antecedenti.

In questi termini si rilevava la "sostanziale identità" fra i due suindicati titoli, identità che, peraltro, veniva espressamente riferita alla incontrovertibilità sostanziale del credito, senza alcun richiamo dell'art. 2953 cod. civ.

10. Poco dopo, con specifico riferimento alla **cartella esattoriale** di pagamento

relativa alla riscossione di contributi previdenziali, Cass., Sezione Lavoro, 11 agosto 1993, n.8624 (richiamando Cass. 20 gennaio 1993, n.684 cit.) ha affermato che tale cartella emessa ai sensi dell'art. 2 del D.L. 9 ottobre 1989 n.338, convertito in legge n.389 del 1989 -nel testo all'epoca vigente, antecedente le modifiche di cui al D.lgs n.46 del 1999 - è un titolo esecutivo che diviene definitivo in caso di omessa opposizione o di opposizione tardiva, in quanto proposta dopo la scadenza del termine "e tale dichiarata dal giudice" a conclusione del relativo giudizio.

Nella relativa motivazione la Corte confermava il precedente orientamento (di cui a Cass. 24 settembre 1991 n.9944 e Cass. 2 ottobre 1991 n.10269), secondo cui non soltanto i titoli esecutivi giudiziali o "a formazione giudiziale" sono "passibili di diventare definitivi, e cioè incontrovertibili con effetti analoghi al giudicato, in caso di mancata opposizione o di opposizione proposta fuori termine -, essendo stati da tempo individuati dalla richiamata giurisprudenza i c.d. titoli paragiudiziali, in considerazione delle leggi speciali con le quali, in diverse materie, il legislatore ha consentito agli organi della pubblica amministrazione di ordinare ai privati mediante ingiunzioni, il pagamento di somme di danaro (si citavano per le omissioni contributive previdenziali il r.d. 14 aprile 1910 n.639 e la legge 24 novembre 1981 n.689, che regola peraltro il più generale contesto delle c.d. sanzioni amministrative).

Con riguardo a tali ultimi titoli si specificava che per essi, al pari di quanto accade per quelli giudiziali, è previsto un termine perentorio per la relativa opposizione davanti al giudice ordinario, "con la conseguenza che i medesimi diventano definitivi in caso o di omessa opposizione o di opposizione tardiva, in quanto proposta dopo la scadenza del termine e tale dichiarata dal giudice a conclusione del relativo giudizio".

11. Come può notarsi, tale ultima sentenza non ha detto nulla di diverso rispetto a quelle precedenti e si è limitata a ribadire che una volta scaduto inutilmente il termine perentorio per proporre opposizione avverso un c.d. titolo paragiudiziale - come la **cartella esattoriale** - il titolo diviene definitivo e il diritto di credito incontestabile.

Peraltro, come si evince chiaramente dall'espresso riferimento alla conclusione del giudizio sulla opposizione, la contemplata "definitività" del titolo era riferita esclusivamente – e in linea con l'indirizzo tradizionale – al diritto sostanziale, senza minimamente toccare la questione della conversione della prescrizione ex art. 2953 cod. civ.

Così, del resto, la sentenza è stata intesa dalla maggior parte della successiva giurisprudenza sia della Sezione Lavoro sia della Sezione Tributaria (vedi per tutte: Cass., Sezione Lavoro, 29 agosto 1995 n.9119; Id. 18 giugno 2004, n.11426; Id. 27 febbraio 2007, n.4506; Id. 25 giugno 2007, n.14692; Id. 1 luglio 2008, n.17978; Id. 24 marzo 2010, n.13262; Cass. Sez. V, 28 gennaio 2005, n.1793).

La stessa impostazione si rinviene in Cass. 14 ottobre 2009, n.21790 ove viene usata la medesima terminologia della sentenza n.8624 del 1993 cit. e ci si limita a precisare che la conseguenza della perentorietà del termine di cui all'art. 24 del D.lgs n.46 del 1999 è che, in tema di contributi previdenziali, per contestare il ruolo

è necessaria l'opposizione da parte dell'interessato nel termine stesso, poiché, in caso contrario, il titolo diviene definitivo e il diritto alla relativa pretesa contributiva incontestabile (sempre in ambito sostanziale).

Nella stessa ottica si pongono anche alcune sentenze in cui si ricorda il consolidato indirizzo che, pure per le iscrizioni a ruolo delle imposte dirette o indirette, ha riconosciuto l'esistenza della categoria dei titoli esecutivi formati sulla base di un mero procedimento amministrativo dell'ente impositore (in questo senso: Cass., Sezione Lavoro, 9 febbraio 2010, n.7667; Id. 14 giugno 2010, n.14195).

12. Va anche precisato che tale impostazione non risulta smentita dalle sentenze della Sezione Tributaria nelle quali - specialmente in tema di IVA (Cass. 12 novembre 2010, n.22977; Cass. 9 febbraio 2007, n.2941; Cass. 8 settembre 2004, n.18110) e in materia di tassa automobilistica (Cass. 15 gennaio 2014, n.701) - è stato sottolineato che il credito erariale per la riscossione dell'imposta, a seguito di accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione o sulla base di sentenza passata in giudicato, è soggetto all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 cod. civ., decorrente, ai sensi dell'art. 2935 dello stesso codice, dal momento in cui il "credito diventa esigibile, e cioè dalla data in cui l'accertamento diviene definitivo per mancata impugnazione".

In tali pronunce, infatti, il suddetto principio risulta affermato al fine di individuare il regime prescrizione da applicare, in diritto sostanziale, ed escludere l'applicabilità al credito erariale per la riscossione dell'imposta a seguito di accertamento divenuto definitivo del termine di prescrizione quinquennale previsto - "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi" - dall'art. 2948 n.4, cod. civ. ovvero di termini decadenziali ancora più brevi (come, ad esempio, quello stabilito dall'art. 57 del DPR 26 ottobre 1972, n.633).

Ma non risulta esservi alcun riferimento all'art. 2953 cod. civ. e all'actio judicati.

13. Ebbene, alla luce della presente disamina, può dirsi che una delle sentenze della Sezione Tributaria, nelle quali è stato ribadito il suddetto orientamento, abbia inconsapevolmente dato l'inizio alla "disarmonia" di indirizzi menzionata nella presente ordinanza di rimessione.

Si tratta della sentenza della Sezione V 26 agosto 2004, n.17051, nella quale - in una controversia relativa ad un caso di iscrizione a ruolo per IVA - la Corte si è limitata ad affermare espressamente che per effetto della iscrizione "l'Ufficio forma un titolo esecutivo al quale è sicuramente applicabile il termine prescrizione di dieci anni previsto dall'articolo 2946 del codice civile", senza peraltro alcuna specifica spiegazione sul punto e senza alcun riferimento all'actio judicati.

14. È, infatti, accaduto che la Sezione Lavoro, a partire da Cass. 24 febbraio 2014, n.4338, facendo principale riferimento a tale sentenza n.17051 del 2004 abbia affermato il principio secondo cui: "una volta divenuta intangibile la pretesa contributiva per effetto della mancata proposizione dell'opposizione alla **cartella esattoriale** (come avvenuto nel caso di specie), non è più soggetto ad estinzione per prescrizione il diritto alla contribuzione previdenziale di che trattasi e ciò che

può prescriversi è soltanto l'azione diretta all'esecuzione del titolo così definitivamente formatosi, riguardo alla quale, in difetto di diverse disposizioni (e in sostanziale conformità a quanto previsto per l'actio iudicati ai sensi dell'art. 2953 cod. civ.), trova applicazione il termine prescrizionale decennale ordinario di cui all'art. 2946 cod. civ."

Nella successiva Cass., Sez. Lav., 8 giugno 2015, n.11749 è stato ribadito che il termine di quaranta giorni dalla notifica della cartella di pagamento per proporre opposizione di cui all'art. 24 cit. deve ritenersi perentorio, perché diretto a rendere non più contestabile dal debitore il credito contributivo dell'ente previdenziale in caso di omessa tempestiva impugnazione ed a consentire così una rapida riscossione del credito medesimo (vedi, ex plurimis Cass. 25 giugno 2007, n.14692; Cass. 12 marzo 2008, n.6674; Cass. 5 febbraio 2009, n.2835; Cass. 19 aprile 2011, n.8931). Conseguentemente, per effetto della mancata proposizione dell'opposizione alla **cartella esattoriale** la pretesa contributiva diviene intangibile e il diritto alla contribuzione previdenziale non è più soggetto ad estinzione per prescrizione, potendo prescriversi "soltanto l'azione diretta all'esecuzione del titolo così definitivamente formatosi", nel termine prescrizionale decennale ordinario di cui all'art. 2946 cod. civ., in difetto di diverse disposizioni e "in sostanziale conformità a quanto previsto per l'actio iudicati ai sensi dell'art. 2953 cod. civ." (si citano: Cass. 26 agosto 2004, n.2004, recte n.17051, nonché Cass. 24 febbraio 2014, n.4338).

Va, peraltro, precisato che, in entrambe le suddette sentenze, l'affermazione del suindicato principio rappresenta un "obiter dictum" eccedente la necessità logico giuridica della decisione e come tale non vincolante (Cass. 11 giugno 2004, n.11160; Cass. 22 novembre 2010, n.23635; Cass. 8 febbraio 2012, n.1815).

Infatti, nella sentenza n.4338 del 2014 la Corte ha espressamente dichiarato di non essere chiamata a pronunciarsi sulla prescrizione, mentre nella sentenza n.11749 del 2015 la Corte ha precisato che, nella fattispecie esaminata, l'operatività del termine breve quinquennale, almeno per il credito per i contributi, era ormai coperta da giudicato, avendo la Corte territoriale ritenuto inapplicabile, ai fini della prescrizione decennale, l'art. 2953 cod. civ.

15. Più di recente la Corte, in Cass., Sez. Lav., 15 marzo 2016, n.5060 - questa volta in un giudizio analogo all'attuale in cui era in contestazione la questione degli effetti della mancata tempestiva proposizione dell'opposizione alla cartella di pagamento per contributi omessi sulla prescrizione del credito alla contribuzione previdenziale dell'Istituto - ha ribadito il principio (richiamando le sentenze n.17051 del 2004, n.4338 del 2014 e n.11749 del 2015 citate) che, nel caso di mancata e/o tardiva proposizione di opposizione a **cartella esattoriale**, la pretesa contributiva previdenziale ad essa sottesa diviene intangibile e non più soggetta ad estinzione per prescrizione, potendo prescriversi soltanto l'azione diretta all'esecuzione del titolo così definitivamente formatosi, riguardo alla quale, in difetto di diverse disposizioni (e in sostanziale conformità a quanto previsto per l'actio iudicati ai sensi dell'art. 2953 cod. civ.), trova applicazione il termine prescrizionale decennale ordinario di cui all'art. 2946 cod. civ.

Ed ha aggiunto che ciò deriva dalla perentorietà da riconoscere al termine previsto dall'art. 24 cit., che è finalizzata a rendere non più contestabile dal debitore il credito contributivo dell'ente previdenziale, in caso di omessa tempestiva impugnazione e a consentire così una rapida riscossione del credito medesimo (si citano Cass., Sezione Lavoro, n.14692 del 2007; Id. n.17978 del 2008; Id. n.2835 del 2009; Id. 19 aprile 2011, n.8931).

16. A quanto si è detto consegue che quest'ultima è l'unica pronuncia in cui certamente ed efficacemente è stata affermata in modo vincolante l'applicabilità dell'art. 2953 cod. civ. alla cartella di pagamento divenuta definitiva perché non opposta nel termine perentorio.

Infatti, nelle suindicate pronunce in cui si fa riferimento alla categoria dei "titoli paragiudiziali" e in quelle che le richiamano non viene mai menzionata l'actio iudicati e, anzi, dal loro contenuto complessivo, si evince chiaramente che il suddetto riferimento è fatto per finalità diverse dalla prescrizione e senza alcuna intenzione di far derivare dalla riconosciuta natura paragiudiziale di alcuni titoli, il conferimento ad essi della natura giurisdizionale, visto che si richiama espressamente la necessaria presenza di una pronuncia giurisdizionale.

D'altra parte, neppure nelle pronunce della Sezione Tributaria - del tipo della sentenza n.17051 del 2004, cui ha fatto riferimento la sentenza n.4338 del 2014 della Sezione Lavoro, seguita dalle sentenze della stessa Sezione n.11749 del 2015 e n.5060 del 2016 - in cui si menziona l'art. 2946 cod. civ. vi è alcun richiamo all'actio iudicati, essendo piuttosto in esse esaminata la questione dell'individuazione del regime prescrizionale sostanziale per la riscossione, come è confermato anche dalla più recente giurisprudenza della Sezione Tributaria (vedi, tra le altre: Cass., Sez. V, 30 giugno 2016, n.13418; Id. 9 agosto 2016, n.16713).

17. Tutto questo porta a concludere che la "disarmonia" che si è creata nell'ambito della giurisprudenza poggia su un equivoco derivante dalla erronea determinazione del contenuto della sentenza n.17051 del 2004 cit., trascinatasi per inerzia nel tempo, senza alcun particolare approfondimento e che ha prodotto effetti giuridici validi in un solo caso (sentenza n.5060 del 2016 cit.).

Ne deriva che, nell'ambito della giurisprudenza di questa Corte, tale disarmonia non ha avuto grandi conseguenze, ma ne ha sicuramente prodotte - di molto incisive - nella giurisprudenza del merito e, in genere, nella interpretazione e nell'applicazione delle norme di riferimento, in un settore di grande "impatto" come quello della riscossione mediante ruolo dei crediti previdenziali, tributari e così via.

18. Pertanto, appare opportuno precisare che la correttezza dell'orientamento tradizionale è confermata, oltre che dalla precedente sentenza di queste Sezioni Unite 10 dicembre 2009, n.25790 (già richiamata), da molteplici ulteriori elementi.

18.1. In primo luogo, va ricordato che, nell'ambito della giurisprudenza di questa Corte nella quale viene da sempre sottolineato che la disciplina della prescrizione è "di stretta osservanza ed è insuscettibile d'interpretazione analogica" (vedi, per tutte: Cass. 15 luglio 1966, n.1917 e Cass. 18 maggio 1971, n.1482) è pacifico che:

a) se in base all'art. 2946 cod. civ. la prescrizione ordinaria dei diritti è decennale a meno che la legge disponga diversamente, nel caso dei contributi previdenziali è appunto la legge che dispone diversamente (art. 3, comma 9, legge 335 del 1995 cit.);

b) la norma dell'art. 2953 cod. civ. non può essere applicata per analogia oltre i casi in essa stabiliti (ex nnulltis: Cass. 29 gennaio 1968, n.285; Cass. 10 giugno 1999, n.5710);

c) la prescrizione decennale da "actio iudicati", prevista dall'art. 2953 cod. civ., decorre non dal giorno in cui sia possibile l'esecuzione della sentenza né da quello della sua pubblicazione, ma dal momento del suo passaggio in giudicato (tra le tante: Cass. 10 luglio 2014, n.15765; Cass. 14 luglio 2004, n.13081);

d) la conversione della prescrizione breve in quella decennale per effetto della formazione del titolo giudiziale ex art. 2953 cod. civ. ha il proprio fondamento esclusivo nel titolo medesimo, sicché non incide sui diritti non riconducibili a questo e, dunque, non opera per i diritti maturati in periodi successivi a quelli oggetto del giudicato di condanna (Cass. 20 marzo 2013, n.6967; Cass. 10 giugno 1999, n.5710 cit.);

e) il generico riferimento al "diritto" per il quale sia stabilita un termine di prescrizione breve contenuto nell'art. 2953 cod. civ., consente di ritenere che laddove intervenga un giudicato di condanna (anche generica), la conversione del termine di prescrizione breve del diritto in quello decennale si estende pure ai coobbligati solidali anche se rimasti estranei al relativo giudizio (vedi, per tutte: Cass. 13 gennaio 2015, n.286; Cass. 11 giugno 1999, n.5762; Cass. 10 marzo 1976, n.839; Cass. 14 aprile 1972, n.1173; Cass. 17 giugno 1965, n.1961; Cass. 17 agosto 1965, n.1961; Cass. 20 ottobre 1964, n.2633).

18.2. Quest'ultimo effetto, all'evidenza, si attaglia solo ad un titolo esecutivo giudiziale.

È notorio che soltanto un atto giurisdizionale può acquisire autorità ed efficacia di cosa giudicata e, che il giudicato, dal punto di vista processuale, spiega effetto in ogni altro giudizio tra le stesse parti per lo stesso rapporto e dal punto di vista sostanziale rende inoppugnabile il diritto in esso consacrato tanto in ordine ai soggetti ed alla prestazione dovuta quanto all'inesistenza di fatti estintivi, impeditivi o modificativi del rapporto e del credito mentre non si estende ai fatti successivi al giudicato ed a quelli che comportino un mutamento del "petitum" ovvero della "causa petendi" della originaria domanda (vedi, per tutte: Cass. 12 maggio 2003, n.7272; Cass. 24 marzo 2006, n.6628).

Della necessità che vi sia un atto giurisdizionale divenuto cosa giudicata, ai fini dell'applicabilità della conversione del termine prescrizionale ai sensi dell'art. 2953 cod. civ. si ha conferma anche nella consolidata giurisprudenza secondo cui, in tema di riscossione delle imposte e delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, tale conversione non opera se la definitività dell'accertamento deriva non da una sentenza passata in giudicato, ma dalla dichiarazione di estinzione del processo tributario per inattività delle parti (tra le tante, di recente: Cass. 6 marzo 2015, n.4574).

18.3. Anche il carattere perentorio del termine previsto dall'art. 24, comma 5, del

D.lgs n.46 del 1999 è assodato ed è altrettanto certo che esso è funzionalizzato a rendere non più contestabile il credito contributivo, in caso di omessa tempestiva impugnazione, ed a consentirne una "rapida riscossione" (vedi, ex plurimis Cass. 25 giugno 2007, n.14692; Cass. 12 marzo 2008, n.6674; Cass. 5 febbraio 2009, n.2835; Cass. 15 ottobre 2010, n.21365; Cass. 19 aprile 2011, n.8931; Cass. 8 giugno 2015, n.11749; Cass. 15 marzo 2016, n.5060).

18.4. Infine, è indubbio che sia la cartella di pagamento sia gli altri titoli che legittimano la riscossione coattiva di crediti dell'Erario e/o degli Enti previdenziali e così via sono atti amministrativi privi dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato (vedi, tra le tante: Cass. 25 maggio 2007, n.12263; Cass. 16 novembre 2006, n.24449; Cass. 26 maggio 2003, n.8335, tutte già citate).

Questo, peraltro, non significa che la scadenza del termine perentorio per proporre opposizione non produca alcun effetto, in quanto tale decorrenza determina la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, producendo l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito.

18.5. Ma è evidente che, per tutte le suddette ragioni, tale scadenza non può certamente comportare l'applicazione dell'art. 2953 cod. civ. ai fini della operatività della conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, anche perché, fra l'altro, un simile effetto si porrebbe in contrasto con la ratio della perentorietà del termine per l'opposizione.

Se, come si è detto, è pacifico che tale ratio sia quella di consentire una "rapida riscossione" del credito, l'allungamento immotivato del termine prescrizione in favore dell'ente creditore si porrebbe, all'evidenza, in contrasto con tale ratio, oltre mettere il debitore in una situazione di perenne incertezza in una materia governata dal principio di legalità, cui per primi sono tenuti ad uniformarsi gli stessi Enti della riscossione e creditori.

Né va omissis di ricordare che, in sede di presentazione della "nuova" cartella di pagamento, prevista dal D.lgs n.46 del 1999, venne sottolineato che la relativa adozione era finalizzata a realizzare la "massima trasparenza e comprensibilità" per i destinatari delle questioni giuridiche da esse implicate, visto che la cartella, oltre a costituire l'estratto del ruolo riferito al singolo contribuente, era destinata ad assorbire anche la funzione di titolo esecutivo e di precetto (messa in mora).

Ci si preoccupava, quindi, di tutelare i diritti del contribuente, al fine di evitare che potesse subire una riscossione coattiva senza comprenderne adeguatamente le ragioni. Il che vale, a maggior ragione, con riguardo ad un eventuale imprevisto allungamento del termine di prescrizione del credito, quale originariamente stabilito.

18.6. Deve anche essere considerato che la prescrizione in materia previdenziale costituisce un istituto del tutto particolare, nel quale il carattere di "di stretta osservanza" e di ordine pubblico della disciplina è particolarmente evidente.

Al riguardo, va ricordato che originariamente il credito degli Enti previdenziali per il recupero dei contributi assicurativi omessi e/o evasi era soggetto alla prescrizione quinquennale, ai sensi dell'art 55 del r.d.l. 4 ottobre 1935, n 1827, convertito dalla legge 6 aprile 1936, n.1155. L'art. 41 della legge 30 aprile 1969, n.153 ha poi - tranne che per i cd. contributi minori - elevato tale termine di prescrizione a dieci anni,

anche per le prescrizioni in corso alla data di entrata in vigore della legge stessa. Quindi, l'art. 3, comma 9, della legge n.335 del 1995, non ha fatto altro che ripristinare il tradizionale termine quinquennale, con decorrenza dal giorno 1 gennaio 1996.

Tale ultima disposizione ha altresì reiterato, estendendone l'applicabilità a tutte le assicurazioni obbligatorie, il principio - di ordine pubblico e caratteristico di questo tipo di prescrizione - della "irrinunciabilità della prescrizione", secondo cui "non è ammessa la possibilità di effettuare versamenti, a regolarizzazione di contributi arretrati, dopo che rispetto ai contributi stessi sia intervenuta la prescrizione" (già previsto dal secondo comma dell'art. 55 del r.d.l. 1827 del 1935 cit.).

Quanto all'impossibilità di effettuare i versamenti dopo il decorso del termine prescrizionale, la nuova norma ha specificato che le contribuzioni di previdenza e di assistenza sociale obbligatoria sono soggette a prescrizione e "non possono essere versate" dopo il decorso del relativo termine. Pertanto, dopo lo spirare di tale termine, l'Ente di previdenza non solo non può procedere all'azione coattiva rivolta al recupero delle omissioni, ma è tenuto a restituire d'ufficio il pagamento del debito prescritto effettuato anche spontaneamente, in deroga alla disposizione contenuta nell'art. 2940 cod. civ., secondo cui: "Non è ammessa la ripetizione di ciò che è stato spontaneamente pagato in adempimento di un debito prescritto".

Del resto, è jus receptum che, nella materia previdenziale, a differenza che in quella civile, il regime della prescrizione già maturata è sottratto, ai sensi dell'art. 3, comma 9, della n.335, alla disponibilità delle parti, sicché una volta esaurito il termine, la prescrizione ha efficacia estintiva - non già preclusiva - in quanto l'ente previdenziale creditore non può rinunziarvi.

Secondo un costante indirizzo ermeneutico di questa Corte il suddetto divieto di effettuare versamenti a regolarizzazione di contributi assicurativi dopo che rispetto agli stessi sia intervenuta la prescrizione - originariamente stabilito dall'art. 55, comma primo, del r.d.l. n.1827 del 1935 e poi ribadito dall'art. 3, comma 9, della legge n.335 del 1995 - rispondendo a "ragioni di ordine pubblico", opera di diritto indipendentemente dall'eccezione di prescrizione da parte dell'ente previdenziale e del debitore dei contributi ed è rilevabile d'ufficio, senza che l'assicurato abbia diritto a versare contributi previdenziali prescritti e ad ottenere la retrodatazione dell'iscrizione per il periodo coperto da prescrizione. Né rileva l'eventuale inerzia dell'ente previdenziale nel provvedere al recupero delle somme corrispondenti alle contribuzioni, poiché il credito contributivo ha una sua autonoma esistenza, che prescinde dalla richiesta di adempimento avanzata dall'ente previdenziale stesso (vedi, per tutte: Cass., Sez. lav., 15 ottobre 2014, n.21830; Id. 24 marzo 2005, n.6340; Id. 16 agosto 2001, n.11140; Id. 5 ottobre 1998, n.9865; Id. 6 dicembre 1995, n.12538; Id. 19 gennaio 1968, n.131).

18.7. Per effetto della legge 28 settembre 1998, n.337 ("Delega al Governo per il riordino della disciplina relativa alla riscossione") fa varata - con decorrenza dall'1 luglio 1999 - una importante riforma volta a rendere più efficiente la riscossione coattiva, che si realizzò con i decreti legislativi n.37, n.46 e n.112 del 1999 (seguiti dai decreti correttivi n.193 e n.326 del 1999).

Nell'ambito di tale riforma va inserito anche l'art. 24 del D.lgs n.46 del 1999, con il

quale è stato attribuito agli Enti previdenziali il potere di riscuotere i propri crediti attraverso un titolo (il ruolo esattoriale, da cui scaturisce la cartella di pagamento) che si forma prima e al di fuori del giudizio e in forza del quale l'ente può conseguire il soddisfacimento della pretesa a prescindere da una verifica in sede giurisdizionale della sua fondatezza.

Deve essere ricordato che la Corte costituzionale, nel dichiarare la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 24 cit., sollevata in riferimento all'art. 111, secondo comma, Cost., ha, da un lato, escluso la irragionevolezza della scelta del legislatore di consentire ad un creditore di formare unilateralmente un titolo esecutivo, ponendo l'accento sulla sua natura pubblicistica e l'affidabilità derivante dal procedimento che ne governa l'attività. E, dall'altro lato, ha considerato tale scelta rispettosa dei diritti di difesa e dei principi del giusto processo, facendo leva sulla possibilità, concessa al preteso debitore di promuovere, entro un termine perentorio ma adeguato, un giudizio ordinario di cognizione nel quale far efficacemente valere le proprie ragioni, nonché sulla possibilità del debitore di ottenere la sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo e/o dell'esecuzione, e, infine, sulla ripartizione dell'onere della prova in base alla posizione sostanziale (e non già formale) assunta dalle parti nel giudizio di opposizione (vedi: Corte cost. ord. n.111 del 2007).

E nella successiva sentenza n.281 del 2010 la stessa Corte costituzionale ha sottolineato che "soltanto nel giudizio di opposizione alla **cartella esattoriale** il destinatario di questa ha la possibilità di far accertare l'inesistenza, o la minore entità, del proprio debito. Di qui la centralità di tale momento processuale, del quale la tutela cautelare esperibile con la sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo costituisce profilo essenziale".

Come si vede, il Giudice delle leggi, nel considerare centrale la possibilità dell'instaurazione del giudizio di opposizione, non ha mai neppure ipotizzato che la semplice scadenza del relativo termine potesse dare luogo alla applicazione dell'art. 2953 cod. civ.

18.8. Al riguardo va ricordato che la stessa Corte costituzionale, nella sentenza n.280 del 2005, ha ribadito il proprio costante indirizzo secondo cui è conforme a Costituzione, e va dall'interprete ricercata, soltanto una ricostruzione del sistema tributario che "non lasci il contribuente esposto, senza limiti temporali, all'azione esecutiva del fisco" ed ha osservato che l'esigenza, pur costituzionalmente inderogabile, di rinvenire termini decadenziali nella materia non può essere soddisfatta facendo riferimento a termini fissati per attività interne all'Amministrazione (nello stesso senso: Corte cost. ordinanza n.352 del 2004, ivi richiamata).

Nel caso esaminato, da tale principio il Giudice delle leggi ha tratto la conclusione della illegittimità costituzionale dell'art. 25 del DPR n.602 del 1973, come modificato dal D.lgs n.193 del 2001 - nella parte relativa alla mancata previsione di un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell' art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n.600 - "non essendo consentito, dall'art. 24 Cost., lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco

per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole" ed essendo irragionevole che questo avvenga in ipotesi in cui l'Amministrazione (lato sensu intesa) è chiamata a compiere una semplice operazione di verifica formale.

19. Da ultimo, deve essere escluso - per plurime ragioni - che, per la soluzione della presente questione, si possa fare riferimento alla disposizione di cui all'art. 20, comma 6, del D.lgs n.112 del 1999, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 683, della legge n.190 del 2014 - che ha sostituito integralmente il suddetto art. 20 - il quale è stato richiamato dall'INPS nella propria memoria.

Il suddetto art. 20, va letto all'interno del D.lgs n.112 del 1999 (e non all'interno della legge n.190 del 2014) che è il decreto attuativo della legge di delega n.337 del 1998 dedicato ai rapporti tra ente impositore ed agente della riscossione, che contiene un complessivo riordino della disciplina della riscossione mediante ruoli, basato su una profonda revisione dei rapporti tra ente impositore e agente della riscossione. Tale revisione risulta principalmente riferita al Servizio nazionale della riscossione mediante ruolo organizzato dal Ministero delle finanze e articolato in ambiti territoriali affidati a concessionari di pubbliche funzioni (vedi art. 2 e ss. del D.lgs n.112 cit.).

19.1. Infatti, se in base all'art. 3 del decreto - come regola generale - la concessione del servizio nazionale della riscossione viene affidata con decreto del Ministero delle finanze (comma 4), tuttavia "per le province ed i comuni restano ferme le disposizioni contenute negli articoli 52 e 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446 e, per gli enti previdenziali, quelle contenute nel Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241".

Nel suindicato Capo III del D.lgs n.241 cit. - intitolato "Disposizioni in materia di riscossione" - è dettata una specifica disciplina in materia di riscossione, applicabile a tutti gli enti previdenziali a decorrere dal 1999 (vedi art. 28) che, ovviamente, non prevede il "discarico per inesigibilità" (introdotto nel nostro sistema dagli artt. 19 e 20 del D.lgs n.112 cit.) contenendo una diversa normativa per sanzionare eventuali ritardi e/o scorrettezze del concessionario (art. 26).

19.2. Peraltro, dalla complessiva lettura del D.lgs n.112 del 1999 e dai minimi riferimenti espressi in esso contenuti alla riscossione dei contributi effettuata dagli Enti previdenziali (vedi artt. 22, comma 1, e 61 dello stesso D.lgs n.112 cit.), si trae conferma del fatto che si tratta di un decreto principalmente rivolto alla riscossione dei tributi.

19.3. A questo può aggiungersi che, in ogni caso, l'art. 20, comma 6, richiamato dall'INPS, è inutilizzabile nella specie anche perché - pur nell'ambito della riscossione fiscale - si tratta di una norma che non ha alcuna attinenza ai rapporti tra contribuente ed Ente impositore, riguardando - in modo emblematico - i rapporti tra ente impositore ed agente della riscossione come risulta evidente ove si consideri che il Capo II del D.lgs n.112 cit. contiene i "Principi generali dei diritti e degli obblighi del concessionario" e la Sezione I di tale Capo (articoli da 17 a 21) disciplina i "Diritti del concessionario", regolando il "Discarico per inesigibilità" all'art. 19 e la "Procedura di discarico per inesigibilità e reinscrizione nei ruoli" all'art.

20.

19.4. Può anzi dirsi che tali ultimi due articoli contengano la disciplina più "qualificante" del riordino della riscossione - fiscale - effettuato dal D.lgs n.112 cit., sulla premessa dell'avvenuta eliminazione - ad opera dell'art. 2 del D.lgs n.37 del 1999, emanato in attuazione della lettera c) dell'art. 1 della stessa legge di delega n.337 del 1998 - del preesistente "obbligo del non riscosso come riscosso", in base al quale a carico dell'esattore prima e del concessionario poi gravava l'onere di versare alle prescritte scadenze all'ente impositore l'ammontare pro rata dei crediti iscritti a ruolo, anche se non pagati dal debitore (art. 32, comma 3, del d. P. R. 28 gennaio 1988, n.43).

L'abolizione di tale obbligo, infatti, ha portato ad un incisivo mutamento dei rapporti tra l'ente impositore e l'agente della riscossione, nel senso che a decorrere dal 1999 quest'ultimo non è dunque più tenuto a riversare all'ente impositore le somme eventualmente corrispondenti ai ruoli trasmessi, ma deve versare soltanto ciò che effettivamente riesce a riscuotere, tempo per tempo.

Di conseguenza tale riforma è stata accompagnata dalla introduzione - per le riscossioni non andate a buon fine - di una procedura diretta a consentire all'agente della riscossione di porre termine alle attività di riscossione effettuate in favore dell'ente impositore.

Tale procedimento, ha assunto il nome di "procedura di scarico per inesigibilità" ed è quella disciplinata dagli artt. 19 e seguenti del menzionato D.lgs n.112 del 1999.

19.5. In base all'art. 19 - al di là delle ipotesi in cui opera il scarico automatico, che sono proprio quelle per le quali l'art. 61 del decreto stabilisce espressamente l'applicabilità della relativa disciplina (di cui all'art. 60, commi da 1 a 3) "ai ruoli degli enti previdenziali" - l'agente della riscossione o il concessionario per poter ottenere il scarico delle "quote iscritte a ruolo" indicate nella comunicazione di inesigibilità inviata all'ente creditore, è tenuto a fornire a tale ente la prova della correttezza del proprio operato.

Nel successivo art. 20 il legislatore ha introdotto una procedura con la quale l'ente creditore può svolgere il proprio controllo sull'operato dell'agente della riscossione nel recupero della quota.

Come precisato dalla giurisprudenza, la procedura di scarico per inesigibilità di quote di imposta, di cui agli artt. 19 e 20 del D.lgs n.112 del 1999, ha carattere meramente amministrativo e riguarda esclusivamente il rapporto giuridico di dare-avere intercorrente tra il concessionario e l'ente creditore, al fine di accertare se sussista o meno il diritto al rimborso (vedi: Cass. SU 29 ottobre 2014, n.22951; Corte Conti Calabria Sez. giurisdiz. 7 marzo 2011, n.150; Corte Conti Sicilia Sez. giurisdiz., 4 ottobre 2010, n.2041).

19.6. Nell'ambito di tale procedura, al comma 6 dell'art. 20, è stata prevista una "norma generale di salvaguardia per l'ente creditore", stabilendosi che qualora tale ente, nell'esercizio della propria attività istituzionale individui - successivamente al scarico - l'esistenza di significativi elementi reddituali o patrimoniali riferibili agli stessi debitori, può, "a condizione che non sia decorso il termine di prescrizione decennale", sulla base di valutazioni di economicità e delle esigenze operative,

riaffidare in riscossione le somme, comunicando all'agente della riscossione i nuovi beni da sottoporre a esecuzione, ovvero le azioni cautelari o esecutive da intraprendere. In questo caso, l'azione dell'agente della riscossione deve essere preceduta dalla notifica dell'avviso di intimazione previsto dall'art. 50 del DPR 29 settembre 1973, n.602.

La norma è chiaramente applicabile soltanto alla riscossione fiscale per molteplici ragioni:

a) essa risponde alla medesima logica del comma 4 del precedente art. 19, secondo cui "fino al disarcico di cui al comma 3", resta salvo, in ogni momento, il potere dell'ufficio creditore di comunicare al concessionario l'esistenza di nuovi beni da sottoporre ad esecuzione e di segnalare azioni cautelari ed esecutive nonché conservative ed ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore da intraprendere al fine di riscuotere le somme iscritte a ruolo. A tal fine l'ufficio dell'Agenzia delle entrate si avvale anche del potere di cui all'articolo 32, primo comma, n.7), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e 51, secondo comma, n.7), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633 (norme che prevedono iniziative di ufficio in materia di accertamento e riscossione, rispettivamente, in materia delle imposte sui redditi e di IVA);

b) fa - utilizzando una espressione ellittica - riferimento al termine di prescrizione decennale, che è quello che si applica ordinariamente all'esercizio del potere di riscossione fiscale (vedi, da ultimo, Cass. 30 giugno 2016, n.13418 cit.), benché, come si è detto, la Corte costituzionale abbia considerato spesso iniqua per il contribuente l'applicazione di un termine così lungo di prescrizione e abbia anche affermato l'irragionevolezza del trasferimento sul contribuente di termini decadenziali o prescrizionali fissati per attività interne dell'Amministrazione (vedi Corte cost. ord. n.352 del 2004 e sent. n.280 del 2005, già citate);

c) nel suo complessivo contenuto risulta incompatibile con il principio di "ordine pubblico" della irrinunciabilità della prescrizione dei contributivi assicurativi in materia di previdenza e assistenza obbligatoria di cui si è detto (vedi: Cass., Sez. lav., 15 ottobre 2014, n.21830; Id. 24 marzo 2005, n.6340; Id. 16 agosto 2001, n.11140; Id. 5 ottobre 1998, n.9865; Id. 6 dicembre 1995, n.12538; Id. 19 gennaio 1968, n.131, tutte citate sopra al punto 18.6).

19.7. In sintesi, il suddetto riferimento alla prescrizione decennale, nell'art. 20 comma 6 cit., risulta effettuato sempre in ambito sostanziale e senza alcun possibile riferimento all'art. 2953 cod. civ., visto che pacificamente viene richiamato con riguardo alla attività amministrativa di riscossione - per la quale, in ambito fiscale, vale, come regola generale, il termine ordinario della prescrizione - nell'ambito di una procedura (di disarcico per inesigibilità) del pari di natura pacificamente amministrativa.

20.- Per tutte le esposte considerazioni la sentenza impugnata va esente da ogni censura risultando del tutto conforme ai suindicati principi.

III - Conclusioni

21. Il ricorso, quindi, deve essere respinto.

22. La questione di massima di particolare importanza sottoposta all'attenzione di queste Sezioni Unite dall'ordinanza di rimessione della Sesta Sezione civile n.1799 del 2016 - e la ivi denunciata disarmonia riscontratasi tra le pronunce delle diverse Sezioni semplici di questa Corte - possono, pertanto, risolversi, con l'affermazione dei seguenti principi di diritto:

1) "la scadenza del termine - pacificamente perentorio - per proporre opposizione a cartella di pagamento di cui all'art. 24, comma 5, del D.lgs 26 febbraio 1999, n.46, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo senza determinare anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve (nella specie, quinquennale secondo l'art. 3, commi 9 e 10, della legge n.335 del 1995) in quello ordinario (decennale), ai sensi dell'art. 2953 cod. civ. Tale ultima disposizione, infatti, si applica soltanto nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, mentre la suddetta cartella, avendo natura di atto amministrativo, è priva dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato. Lo stesso vale per l'avviso di addebito dell'INPS, che dal 1° gennaio 2011, ha sostituito la cartella di pagamento per i crediti di natura previdenziale di detto Istituto (art. 30 del d.l. 31 maggio 2010, n.78, convertito dalla legge n.122 del 2010)";

2) "è di applicazione generale il principio secondo il quale la scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito ma non determina anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 cod. civ. Tale principio, pertanto, si applica con riguardo a tutti gli atti - comunque denominati - di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via. Con la conseguenza che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione dell'art. 2953 cod. civ., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo".

23. Nulla si dispone per le spese del presente giudizio di cassazione, in quanto A.M. e la XXXXX SICILIA s.p.a. sono rimasti intimati.

Si dà atto della sussistenza dei presupposti di cui all'art. 13, comma 1-quater, del DPR n.115 del 2002, introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge n.228 del 2012.

P.Q.M.

La Corte, a Sezioni Unite, rigetta il ricorso. Nulla per le spese del presente giudizio di cassazione.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del DPR n.115 del 2002, introdotto dall'art. 1,

comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n.228, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dell'Istituto ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.
Così deciso in Roma, il 25 ottobre 2016.