

Eccezione di prescrizione in *executivis* e giurisdizione. L'evoluzione della giurisprudenza delle Sezioni Unite.

di Gianfranco Gallo, giudice tributario in Caserta.

Da mihi iudicem, ille mihi ius dabit, verrebbe da dire parafrasando un famoso brocardo, molto in voga soprattutto in ambito penale. Bene, ma di quale giudice si tratta? Del giudice ordinario oppure di quello tributario? Non è sempre così facile, anche per le Sezioni Unite, dipanare la matassa di quale debba essere il plesso giurisdizionale da adire, con il risultato di imbattersi in decisioni contrastanti emesse dall'organo che, per autorevolezza e posizione istituzionale, dovrebbe invece porre fine a ogni controversia interpretativa.

Prendendo lo spunto dalla recente ordinanza 24.5.22 n. 16986 delle Sezioni Unite cerchiamo quindi di ricostruire, facendoci largo nella giungla delle decisioni contrastanti, come si sia evoluta la giurisprudenza in relazione al riparto di giurisdizione *in executivis*, con particolare riguardo all'eccezione di prescrizione relativa al credito tributario.

Il quadro normativo è quello, noto a tutti, dell'art. 2, I comma del Dlgs 546/92 che così dispone: *“Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove prescritto, dell'avviso di cui all'art.50 del DPR 29 ottobre 1973 n.602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica”*.

Chiaro, no? Il criterio che pare emergere dall'interpretazione letterale della norma è di carattere meramente temporale, legato all'inizio dell'esecuzione forzata. Posto che appartengono alla giurisdizione del giudice tributario tutte le controversie relative ai tributi di ogni genere e specie, non appartengono invece a tale giurisdizione le controversie che, pur relative a tributi, riguardano però gli atti dell'esecuzione forzata tributaria quali ad esempio un pignoramento intervenuto successivamente alla notifica della cartella di pagamento.

E invero le Sezioni Unite, del resto *in claris non fit interpretatio*, inizialmente si allineavano al criterio cronologico tracciato dalla norma, affermando che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, come modificato dall'art. 12 della legge n. 448 del 2001, *“sono sottratte alla giurisdizione del giudice tributario le sole controversie attinenti alla fase dell'esecuzione forzata; ne consegue che l'impugnazione degli atti prodromici all'esecuzione, quali la cartella esattoriale o l'avviso di mora (o l'intimazione di pagamento “ex” art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973) è devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie, se autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19 del medesimo d.lgs.”* (Cass., SSUU, 31 marzo 2008, n. 8279).

Con particolare riferimento alla questione dell'eccezione di prescrizione, le Sezioni Unite precisavano che l'attribuzione alle commissioni tributarie della cognizione di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, *“si estende ad ogni questione relativa all'an o al quantum del tributo, arrestandosi unicamente di fronte agli atti della esecuzione tributaria; ne consegue che anche l'eccezione di prescrizione, quale fatto estintivo dell'obbligazione tributaria, rientra nella giurisdizione del giudice che abbia giurisdizione in merito alla predetta obbligazione”* (Cass. SSUU, 19 novembre 2007, n. 23832; nello stesso senso Cass., SSUU, 8770/2016).

Nell'ambito di tale solco ermeneutico, si creava però un primo contrasto interpretativo relativo all'ipotesi in cui si fosse eccepita la nullità del pignoramento per mancata notifica dell'atto presupposto all'esecuzione, (cartella di pagamento o avviso impositivo).

Secondo l'orientamento maggioritario, l'opposizione all'atto di pignoramento affetto da nullità derivata apparteneva alla giurisdizione del giudice ordinario: e invero, essendo in contestazione la regolarità della sequela di riscossione che precede il pignoramento, la giurisdizione andava

determinata in ragione del *petitum* dell'opposizione e non del vizio dedotto dal ricorrente (Cass. sez. III, sent. n. 9246/2015, Cass. sez. III, sent. n. 24235/2015, Cass. Sez. III, sent. n. 21690/2016).

Secondo un opposto orientamento minoritario, che però annoverava anche una precedente pronuncia delle Sezioni Unite, l'opposizione al pignoramento affetto da nullità derivata apparteneva all'alveo della giurisdizione speciale, dandosi così valore più al vizio inficiante l'atto impugnato (la mancata notificazione dell'atto presupposto) che alla natura esecutiva dello stesso (Cass. S.U. sent. n. 14667/2011, Cass. sez. III, sent. n. 18505/2013, Cass. sez. V, sent. 24915/2016).

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 13913/2017, risolvevano il contrasto aderendo al secondo orientamento e precisando che *“l'art. 2, comma 1 secondo periodo, del Dlgs.546/92 individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria nella notificazione della cartella di pagamento (ovvero, a seconda dei casi, dell'avviso di cui all'art.50 DPR 602/73, dell'avviso c.d. impositivo o dell'intimazione di pagamento)”*.

La ialina chiarezza della prima interpretazione, a parere di chi scrive del tutto aderente alla lettera della legge, veniva così ad appannarsi, atteso che il criterio dirimente tra le giurisdizioni non era più quello temporale (inizio dell'attività esecutiva), ma quella della notifica della cartella di pagamento o comunque dell'avviso impositivo prodromico al pignoramento, atti che non riguardano l'esecuzione forzata, essendo meramente prodromici alla stessa.

In tale quadro si inseriva, a distanza di meno di un anno dalla pronuncia sopra indicata, la sentenza n.114/2018 della Corte Costituzionale che dichiarava l'illegittimità dell'art.57, comma 1, lett. a), del DPR 602/73 *“nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successiva alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di cui all'art.50 del DPR 602 del 1973, siano ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.”*. Il Giudice delle Leggi precisava peraltro, ed è ciò che interessa maggiormente ai fini della presente trattazione, che *“la linea di demarcazione della giurisdizione”* è segnata *“dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione”*.

La Consulta, in altre parole, indicava chiaramente la strada da seguire secondo un criterio, verrebbe da dire, geografico: a monte della notifica della cartella e fino alla notifica della stessa la giurisdizione appartiene al giudice tributario, a valle di tale notifica la giurisdizione è del giudice ordinario.

Il destino dell'eccezione di avente ad oggetto vicende estintive intervenute nel periodo anteriore alla notifica della cartella di pagamento pareva quindi segnato quanto al plesso giurisdizionale di elezione, appartenendo tale questione, a dire della Consulta, al giudice speciale, mentre l'eccezione di prescrizione relativa al decorso del tempo successivo alla notifica della cartella era da attribuirsi al giudice ordinario. Inutile dire che le ricadute dal punto di vista pratico di tali oscillazioni interpretative non erano di poco momento.

Secondo l'orientamento originario, l'eccezione di prescrizione sollevata *in executivis* doveva essere proposta innanzi al giudice ordinario a prescindere dalla notifica della cartella esattoriale.

Secondo l'orientamento affermatosi con la pronuncia del 2017, e proseguito con la sopra ricordata sentenza della Corte Costituzionale, occorreva invece guardare alla notifica della cartella di pagamento: qualora questa fosse avvenuta, l'eccezione di estinzione del credito tributario doveva essere proposta innanzi al giudice ordinario. Se invece tale notifica non fosse avvenuta, allora doveva essere il giudice speciale a conoscere della controversia, anche qualora la fase dell'esecuzione fosse già iniziata.

Con la sentenza n.34447/19 le Sezioni Unite, portando a coerenti conseguenze i principi enunciati nella sentenza del 2017 e facendo in tal modo definitiva giustizia del precedente orientamento, affrontavano espressamente la questione relativa alla eccezione di prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella, precisando che: *“Ove, in sede di ammissione al passivo fallimentare, sia eccepita dal curatore la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento, che segna il consolidamento della pretesa*

fiscale e l'esaurimento del potere impositivo, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione tributaria di cui deve conoscere il giudice delegato in sede di verifica dei crediti e il tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva, e non il giudice tributario”.

Astraendosi poi dal caso concreto che aveva originato la pronuncia, e guardando quindi alla generalità dei casi, le Sezioni Unite, con la sopra menzionata pronuncia, precisavano che nell'ipotesi in cui sia eccepita *“la prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla cartella di pagamento, che segna il consolidamento della pretesa fiscale e l'esaurimento del potere impositivo, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione tributaria”* di cui deve conoscere il giudice ordinario. E, riprendendo i principi già affermati dalla Corte Costituzionale nella già ricordata sentenza 114/2018, aggiungevano che *“la notifica della cartella di pagamento non impugnata (o vanamente impugnata) dal contribuente nel giudizio tributario determina il consolidamento della pretesa fiscale e l'apertura di una fase che, per chiara disposizione normativa, sfugge alla giurisdizione del giudice tributario”*; pertanto *“dei successivi fatti estintivi della pretesa tributaria competente a giudicare è il giudice ordinario, cui spetta l'ordinaria verifica dell'attualità del diritto dell'ente creditore di procedere all'esecuzione forzata”*. Del resto *“per espressa disposizione normativa (art.2 d.lgs. n.546 del 1992) la notifica della cartella è un dato rilevante ai fini della giurisdizione, determinando il sorgere della giurisdizione del giudice ordinario, l'unico competente a giudicare dei fatti, successivamente intervenuti, estintivi e modificativi del credito tributario cristallizzato nella cartella”*.

Chi pensava che le Sezioni Unite fossero in tal modo arrivate ad un arresto definitivo si sbagliava di grosso.

Non trascorreva nemmeno un anno ed ecco che il criterio geografico del monte e della valle veniva abbandonato, almeno in parte. E infatti le Sezioni Unite nella sentenza 14 aprile 2020, n. 7822, con un indubbio sforzo chiarificatore e, sembra di capire dalla completezza del principio di diritto enunciato, con la legittima pretesa di scrivere una volta per tutte la parola fine sulla questione, puntualizzavano che: *“il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all'attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti: a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto); b) alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonché dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata in executivis successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi - nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica - all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)”*.

In un supremo sforzo di precisazione, le Sezioni Unite chiarivano espressamente, proprio con riferimento all'ipotesi di deduzione della prescrizione, che *“...se essa si assume verificata perché la notifica della cartella o dell'intimazione mancò, fu nulla o fu eseguita in modo inesistente e, quindi, non si poté verificare un effetto interruttivo del corso della prescrizione, il preteso fatto estintivo*

"prescrizione" suppone, per essere apprezzato, l'accertamento di detti vizi della notifica e, dunque, si risolve in una censura il cui esame risulta riservato alla giurisdizione tributaria tramite l'impugnazione della cartella o dell'intimazione, in quanto conosciute per il tramite ed in forza dell'atto esecutivo che ne rivela l'esistenza".

Dunque niente più valli e montagne, lo spartiacque non era più, almeno in alcuni casi, la notifica della cartella esattoriale: se la questione riguardava la legittimità formale del pignoramento, allora la giurisdizione apparteneva al giudice ordinario, anche qualora la notifica dell'atto prodromico non fosse mai avvenuta. Nel caso di specie, si trattava di un pignoramento presso terzi, era stata eccepita l'inesistenza del terzo pignorato, che era una società ormai cancellata dal registro delle imprese: secondo la linea interpretativa dettata dalla sentenza in esame, venendo in questione un vizio formale, è a tale vizio che si doveva guardare per radicare la giurisdizione e non più alla notifica della cartella.

E per quanto riguarda la prescrizione? Secca la risposta delle Sezioni Unite: giudice tributario in caso di inesistenza o nullità della notifica dell'atto prodromico (cioè a dire la cartella esattoriale) che precedeva l'atto di esecuzione forzata. Quindi, verrebbe da dire, giudice ordinario quando si eccepisce la prescrizione avvenuta in epoca successiva alla regolare notifica della cartella.

E invero, un anno dopo, le Sezioni Unite con la sentenza n.12642/2021, che si muoveva nel solco tracciato dalla sentenza 7822/20, precisavano ulteriormente che alla giurisdizione ordinaria spettava la cognizione (oltre che sulle questioni di legittimità formale dell'atto esecutivo come tale a prescindere dalla esistenza o dalla validità della notifica degli atti ad esso prodromici), anche sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria, successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento o successivi, in ipotesi di omissione, inesistenza o nullità di detta notifica, all'atto esecutivo che abbia assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione.

Nell'apprezzare lo sforzo chiarificatore delle due sentenze, tuttavia è facile notare come la soluzione proposta non abbia certamente il pregio della immediatezza in punto di intelligibilità, come si evince dalla lunghezza del principio di diritto esposto e dalla necessità di ulteriori precisazioni successive.

E anche in punto di nomofilachia le due sentenze in questione non riuscivano a raggiungere lo scopo, perché il più recente arresto delle Sezioni Unite, costituito dall'ordinanza n. 16986/22, mutava nuovamente le carte in tavola, quantomeno con riferimento alla prescrizione maturata dopo la notifica della cartella ed eccepita *in executivis*.

Il caso concreto nasceva da un'opposizione all'esecuzione avanzata innanzi al Giudice di Pace ove il contribuente eccepiva la mancata notifica della cartella che aveva preceduto l'esecuzione forzata e comunque l'intervenuta prescrizione anche qualora la cartella fosse stata notificata.

Ebbene, le Sezioni Unite, mutando per l'ennesima volta orientamento, risolvevano la questione di giurisdizione sollevata in sede di regolamento preventivo, stabilendo che la questione relativa all'eccezione di prescrizione maturata successivamente alla valida notifica dell'atto prodromico apparteneva la cognizione del giudice tributario. In particolare si precisava che *"nelle ipotesi, quali quella qui in esame, in cui il contribuente pone ancora come tema demandato all'esame del giudice la definitività o meno delle cartelle di pagamento, pure contestualmente prospettando la prescrizione del debito anche nel caso di ritenuta validità delle notifiche delle cartelle, la giurisdizione sulla vicenda non può che essere attribuita alla giurisdizione del giudice tributario, in quanto l'insussistenza di una situazione di "definitività" delle cartelle di pagamento osta alla qualificazione delle questioni controverse come meramente esecutive, radicando pertanto la giurisdizione del giudice tributario. Se infatti, con riguardo alle vicende estintive anteriori alla notifica della cartella che si assume invalida, come si è visto, la giurisdizione è senz'altro riservata al giudice tributario in base al diritto vivente formatosi, anche con riguardo alla prescrizione relativa al periodo successivo alla cartella, che il giudice abbia ritenuto validamente eseguita, va affermata la giurisdizione del medesimo giudice tributario. Si tratta di conclusione coerente con quanto previsto dal ricordato art. 2 d.lgs. n.546/1992, alla cui stregua «Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della*

cartella di pagamento”, non ricorrendo nel caso di specie alcuna controversia relativa ad atti dell’esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella”.

Quanto all’ultimo periodo è facile osservare come le Sezioni Unite solo apparentemente si richiamino alla lettera della legge, atteso che assegnano all’espressione “*controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata*” una connotazione particolare, circoscrivendola alle sole controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata e non, come sembra più logico intendere, alle controversie che avvengono in sede di esecuzione forzata.

Difficile dire, visti i molteplici cambi di orientamento, se questo sia l’approdo definitivo delle Sezioni Unite oppure se assisteremo a nuove sorprese.

Mi sia consentita però una considerazione. Se una delle funzioni principali del Supremo Collegio, e a maggior ragione delle Sezioni Unite, è quella nomofilattica, non si può non restare perplessi di fronte a tanti mutamenti di orientamento, peraltro in un arco ristretto di tempo.

L’abbandono del criterio dell’interpretazione letterale della norma abbracciato dal primo orientamento non sembra aver portato i frutti sperati sia in punto di chiarezza che di definitività dei principi di diritto propugnati. Ora a me pare che la lettera della legge fosse chiara nel porre lo spartiacque tra le due giurisdizioni nell’inizio dell’esecuzione forzata e l’unica precisazione necessaria in sede interpretativa fosse l’indicazione che, per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, oltre all’inizio dell’esecuzione forzata, dovesse essere avvenuta la notifica (anche invalida o nulla) della cartella o comunque dell’atto prodromico.

In mancanza di tale notifica, non si può ovviamente parlare di esecuzione forzata successiva alla notifica e quindi la giurisdizione appartiene al giudice speciale.

Mi pare che tale soluzione, semplice e aderente alla lettera della norma, consenta di risolvere tutte le possibili situazioni che si presentano in *executivis*: cartella mai notificata e inizio della esecuzione: giudice tributario; cartella notificata (oppure con notifica invalida o nulla) e inizio dell’esecuzione: giudice ordinario; notificazione della cartella, ma mancato inizio della esecuzione forzata, perché il contribuente ha ricevuto una successiva intimazione ad adempiere ex art.50 DPR 602/73, un avviso c.d. bonario, una comunicazione di iscrizione di ipoteca o di fermo amministrativo: giudice tributario; eccezione avente ad oggetto le vicende estintive anteriori alla notifica della cartella che si assume non essere mai avvenuta (si tratta quindi di eccezione di decadenza e non di prescrizione): giudice tributario; eccezione di prescrizione maturata in epoca successiva alla notifica della cartella, giudice ordinario.

Francamente non pare di poter dire che l’abbandono del criterio dell’interpretazione letterale abbia portato i frutti di chiarezza e certezza che dovrebbero costituire il prodotto principale dell’albero maestoso e florido delle Sezioni Unite, con il risultato che non solo il cittadino, ma anche e soprattutto l’operatore del diritto, si trova a dover attingere ai frutti di tale albero non senza disorientamento e perplessità.