



CORSO P23048

LE CONTROVERSIE IN MATERIA PENSIONISTICA E PREVIDENZIALE

Napoli, 29 giugno 2023

Le opposizioni al recupero coattivo dei contributi previdenziali (Valeria Totaro)

“L’esperienza giudiziaria evidenzia come la materia della riscossione coattiva dei contributi previdenziali e dei rimedi dati al debitore per opporsi alla pretesa degli enti impositori sia fonte di inesauribili questioni applicative, che dipendono in parte dalla complessità delle disposizioni legislative, molteplici e farraginose, e in parte da un approccio giurisprudenziale in continua evoluzione ...”¹.

1. Premessa: la specialità del sistema di recupero

Come ben evidenziato negli ultimi arresti della Cassazione il sistema di recupero dei contributi previdenziali è speciale rispetto a quello previsto in generale per tutte le altre entrate pubbliche e in particolare per quelle tributarie.

Questa specialità, con le relative ricadute sotto il profilo procedimentale e processuale, è strettamente connessa alla particolare funzione e alla natura giuridica del contributo previdenziale che ne rappresenta l’oggetto.

Quanto alla funzione, esso è destinato ad alimentare il sistema delle assicurazioni sociali obbligatorie, che si fonda sull’art. 38 Cost. con il fine di garantire ai lavoratori e alle categorie assimilate un’adeguata tutela per i casi di invalidità, malattia, vecchiaia, disoccupazione involontaria, infortunio e morte.

Quanto alla sua controversa natura giuridica, il contributo previdenziale è il contenuto di un’obbligazione che sorge *ex lege* dal rapporto coattivamente costituito tra datore di lavoro/lavoratore autonomo ed enti che ne possono esigere il pagamento (e perciò vengono definiti “enti impositori”). Si tratta di una prestazione obbligatoria, che senza dubbio presenta elementi in comune con altre forme di prelevamento coattivo di ricchezza da parte dello Stato o di altri enti pubblici, quali imposte e tasse.

Pur permanendo in dottrina discussioni e incertezze, mette conto di segnalare che la Corte costituzionale (n. 67/2018) ha escluso la natura tecnicamente tributaria della contribuzione previdenziale, osservando che essa non è una imposizione tributaria vera e propria, di carattere generale, ma una prestazione patrimoniale diretta a contribuire esclusivamente agli oneri finanziari del regime previdenziale dei lavoratori. La stessa Corte ha rilevato peraltro che il sistema della previdenza obbligatoria è ispirato a un criterio solidaristico (art. 2 Cost.) e non già esclusivamente mutualistico.

¹ Così V. TOTARO, *Le opposizioni al recupero coattivo dei contributi previdenziali*, PACINI GIURIDICA, 2022, pag. XI. Si precisa che la presente relazione riproduce parte di alcuni paragrafi di tale volume, cui si rinvia per approfondimenti e riferimenti giurisprudenziali, dottrinali e bibliografici su ciascuna delle questioni qui affrontate.

Questi concetti riecheggiano nella giurisprudenza di legittimità, che però è maggiormente orientata verso l'assimilazione al tributo, nel senso di riconoscere che l'obbligazione contributiva previdenziale partecipa della natura delle obbligazioni pubblicistiche, equiparabili a quelle tributarie a causa dell'origine legale e della destinazione a enti pubblici e quindi all'espletamento di funzioni sociali (Cass. n. 2130/2018). Muovendo da tali premesse alcuni recenti arresti vanno anche oltre, finendo per assegnare alla contribuzione previdenziale una natura propriamente impositiva (Cass. 31055/2021).

Comunque non bisogna dimenticare che lo stesso d.lgs. n. 46/1999, nel rinviare alla disciplina delle opposizioni esecutive quanto alle garanzie giurisdizionali per le entrate non devolute alle commissioni tributarie, distingue espressamente all'art. 29 le "entrate tributarie" da quelle "non tributarie", nelle quali devono in ultima analisi ricondursi i contributi previdenziali di cui all'art. 24.

Orbene, l'attribuzione agli enti previdenziali del potere di riscuotere i propri crediti mediante un titolo da loro stessi predisposto (cioè il ruolo esattoriale, da cui si estrae la cartella di pagamento), è apparsa fin da subito come un ingiustificato privilegio, ma la Consulta, investita della questione di legittimità costituzionale dell'art. 24 del d.lgs. n. 46/1999 in riferimento all'art. 111, comma 2, Cost., con la sentenza n. 111/2007, l'ha dichiarata manifestamente infondata sul rilievo che *"da un lato, non è irragionevole la scelta del legislatore di consentire a un creditore, attesa la sua natura pubblicistica e l'affidabilità derivante dal procedimento che ne governa l'attività, di formare unilateralmente un titolo esecutivo, e, dall'altro lato, è rispettosa del diritto di difesa e dei principi del giusto processo la 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, sia grazie alla possibilità di ottenere la sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo e/o dell'esecuzione, sia grazie alla ripartizione dell'onere della prova in base alla posizione sostanziale (e non già formale) assunta dalle parti nel giudizio di opposizione"*.

La specialità del sistema di recupero dei contributi previdenziali si manifesta sotto tre aspetti che possiamo così sintetizzare: **1)** innanzitutto quanto alle **fonti**, costituite come vedremo non soltanto dal d.lgs. n. 46/1999 e, per l'avviso di addebito, dal d.l. n. 78/2010, ma per quanto non diversamente previsto, dalle disposizioni generali sul ruolo e sulle opposizioni esecutive; **2)** in secondo luogo nella **non esclusività** dello strumento, che si pone come alternativo alle azioni ordinarie (cfr. Cass. n. 27726/2019) e *in primis* al ricorso monitorio (disciplinato dagli artt. 633 ss. c.p.c., con l'agevolazione – concessa dall'art. 1, comma 13, del d.l. n. 688/1985, convertito con modificazioni dalla l. n. 11/1986 – di ottenere decreti ingiuntivi provvisoriamente esecutivi, ai sensi dell'art. 642, comma 1, del codice di rito); **3)** ma soprattutto nella **distinzione tra titolarità** del rapporto previdenziale-contributivo e titolarità dell'azione esecutiva.

Infatti, come ripetutamente affermato dalla dottrina e ribadito dalla giurisprudenza tale separazione costituisce il *proprium* del modello disegnato dal legislatore del '99, alla cui stregua va interpretata tutta la disciplina contenuta nel d.lgs. 46, anche per le sue rilevanti implicazioni processuali. E così ad esempio nella sentenza delle S.U. n. 7514/2022 sul contraddittorio nelle opposizioni di merito si evidenzia che “... *La peculiarità del sistema della riscossione previdenziale va tenuta in considerazione in vista della ricostruzione sistematica delle tutele*”.

2.- Corollari e limiti della specialità al vaglio delle S.U.: il contraddittorio nelle opposizioni di merito

In questa pronuncia la S.C. evidenzia che ai sensi dell'attuale art. 24, comma 5, del d.lgs. 46/1999 nell'opposizione a ruolo il ricorso va notificato solo all'ente impositore e ne ricava che la legittimazione passiva spetti unicamente ad esso, quale unico titolare della situazione sostanziale dedotta in giudizio (per inciso nei giudizi promossi dopo la cessione è parte necessaria anche la S.C.C.I. s.p.a. ma questo per espressa previsione di un'altra disposizione, ossia dell'art. 13, comma 8, d.l. n. 448/1998, fermo restando che le operazioni di cessione sono state solo sei e hanno riguardato i crediti maturati tra il 31 dicembre 2001 e il 31 dicembre 2005). Infatti, in seguito alla modifica del comma 5, intervenuta con la l. n. 265/2002, è stato cancellato l'onere per l'opponente di notificare il ricorso contro l'iscrizione al ruolo anche al “concessionario” – ora “agente della riscossione” dal 1° ottobre 2006, a seguito della soppressione del sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione e dell'attribuzione delle relative funzioni all'Agenzia delle Entrate ex art. 3 del d.l. n. 203/2005, convertito dalla l. n. 248/2005.

Quest'ultimo, quale *adiectus solutionis causa* ai sensi dell'art. 1188 c.c., è vincolato alla decisione giudiziale contraria all'ente impositore, non potendo pretendere il pagamento di un credito dichiarato non spettante nel processo promosso nei confronti del creditore che lo ha incaricato della riscossione, anche se non ne è stato parte.

In precedenza, invece, parte della giurisprudenza aveva sostenuto (v. ad es. Cass. n. 12385/2013, nn. 594 e 12450 del 2016), che nel giudizio di opposizione diretto comunque a contestare il merito della pretesa contributiva (quindi non solo nell'opposizione a ruolo vera e propria, ma anche in quella “recuperata” attraverso l'opposizione all'esecuzione) sussistesse un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra agente della riscossione ed ente creditore, e affermava quindi che fosse affetta da nullità la sentenza per omessa integrazione del contraddittorio nei confronti di quest'ultimo laddove il giudizio si fosse svolto solo nei confronti del primo.

Senonché, il giudice di legittimità ha mutato avviso, affermando in diverse pronunce più recenti che legittimato passivo in queste controversie è solo l'ente impositore, quale titolare della pretesa sostanziale contestata, poiché, con l'affidarne la riscossione al concessionario, esso non si spoglia del proprio credito (v. Cass. n. 16425/2019, n. 24678/2018, n. 15390/2018). E, quindi, ha evidenziato che non si deve confondere la legittimazione passiva o la titolarità nel lato passivo del rapporto oggetto di lite (che è pur sempre il rapporto contributivo) con la responsabilità di una eventuale prescrizione dell'azione esecutiva (che concerne il diverso rapporto fra l'ente impositore e l'esattore), per poi inferirne, con un vero e proprio salto logico, la legittimazione passiva dell'agente della riscossione.

Proprio in considerazione della permanenza dei due contrastanti orientamenti nel 2021 è stato sollecitato (cfr. l'ordinanza interlocutoria n. 8003/2021) l'intervento nomofilattico delle Sezioni Unite, che con la citata sentenza n. 7514/2022 hanno sostanzialmente confermato l'indirizzo più recente e condivisibile (conf. da ultimo Cass. n. 16998/2023). Precisando in premessa che l'opposizione di merito tardivamente proposta va qualificata come opposizione all'esecuzione, e quindi come azione di accertamento negativo del credito, ribadiscono che nel rapporto tra il debitore e l'ente creditore non assumono rilevanza eventuali responsabilità dell'esattore, attinenti alla diversa relazione tra tali soggetti, cui l'opponente rimane estraneo. La fattispecie pertanto differisce da quella delle opposizioni cumulative, nelle quali con unico atto sono fatte valere sia ragioni di merito che vizi formali della cartella o della procedura di riscossione (il che giustifica in quel caso la legittimazione passiva dell'ente impositore o dell'agente della riscossione in relazione a ciascuna di tali azioni).

Le S.U. passano quindi in rassegna le contrastanti pronunce rese in materia di tributi, di sanzioni amministrative e infine di contributi (sia in sede fallimentare che ordinaria) e con riferimento a questi ultimi sottolineano proprio la specificità del sistema della riscossione dei crediti previdenziali, regolata com'è da una disciplina apposita, contenuta nell'art. 24 ss. del d.lgs. n. 46/1999, norma che non può ritenersi implicitamente abrogata dal successivo d.lgs. n. 112/1999.

In proposito osservano che limitatamente al processo attinente alle opposizioni a ruolo/avviso di addebito per crediti previdenziali e a quelle concernenti l'accertamento negativo del debito per fatti successivi all'iscrizione a ruolo o emissione dell'avviso di addebito, entrambe accomunate dall'attinenza al merito della pretesa contributiva, la legittimazione passiva resta regolata da tale disposizione senza che possa trovare applicazione l'art. 39 d.lgs. n. 112/1999 (secondo cui *“Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite”*) con le conseguenze che da esso ha tratto la giurisprudenza

tributaria. Affermano quindi che le soluzioni sulla legittimazione concorrente e disgiunta tra ente impositore e agente della riscossione, adottate in materia fiscale, o quelle sulla legittimazione necessariamente congiunta, affermata per le sanzioni amministrative, non sono applicabili alla materia contributiva.

E in effetti non dobbiamo dimenticare che il legislatore del '99, per facilitare il recupero dei contributi e dei premi assicurativi, ha esteso sì alla materia previdenziale parte della disciplina fiscale, imponendo con il d.lgs. n. 46 il ricorso, seppure con alcune peculiarità, a uno strumento di riscossione tipico delle imposte sui redditi, cioè al ruolo e alla cartella di pagamento, disciplinati dal d.P.R. n. 602/1973: in particolare l'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 46/1999 - nel capo II, rubricato "Estensione delle disposizioni sulla riscossione mediante ruolo" - ha previsto l'obbligo di utilizzare "il ruolo" per la riscossione coattiva delle entrate, non più soltanto dello Stato, ma anche degli enti previdenziali e l'art. 18 ha rinviato a sua volta, salve le varianti contemplate dal medesimo decreto, alle disposizioni sulla riscossione mediante ruolo contenute nel capo II del titolo I e nel titolo II del citato d.P.R. n. 602/1973). Ma la disposizione generale contenuta nell'art. 17 resta integrata dalla disciplina speciale dettata dagli artt. 24 e ss. dello stesso decreto per la riscossione dei "contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali non versati dal debitore nei termini previsti da disposizioni di legge o dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici".

Per questa rilevante sottocategoria di "entrate", quindi, si ha una particolare regolamentazione del procedimento di iscrizione a ruolo che diverge da quella generale richiamata nell'art. 18 del d.lgs. n. 46/1999 e ad essa si sovrappone e sostituisce. Infine, soltanto per l'INPS e con esclusivo riferimento ai contributi iscritti a ruolo dal 1° gennaio 2011, è stata introdotta dall'art. 30 del d.l. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla l. n. 122/2010 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), la disciplina dell'avviso di addebito, che in parte contiene norme riferibili al recupero dei crediti di tale Istituto e in parte rinvia all'esecuzione mediante ruolo di cui al predetto d.lgs. n. 46/1999.

E allora occorre evitare un equivoco di fondo, che spesso ricorre nella pratica giudiziaria, ossia che si possano estendere *sic et simpliciter* alle controversie previdenziali gli orientamenti espressi dalla giurisprudenza in materia tributaria, senza prima accertare se essi si attagliano alle regole e ai principi ispiratori di questo diverso sistema.

Tornando un attimo alla pronuncia delle S.U. un profilo pratico che mi preme sottolineare è quello relativo alle conseguenze che ne derivano nella regolamentazione delle spese processuali.

Infatti, in caso di accoglimento dell'opposizione per vizi attinenti al merito della pretesa, quindi imputabili all'ente impositore – che abbiamo detto essere unico legittimato passivo

relativamente ad essi – le spese del giudizio sostenute dall’opponente vittorioso non possano che gravare, secondo il criterio della soccombenza di cui all’art. 91 c.p.c. e in via esclusiva (salvi ulteriori profili in ipotesi di opposizione cumulativa), sul titolare della pretesa (INPS, INAIL o altro ente previdenziale impositore). Questo è vero anche nelle ipotesi in cui venga accertata l’estinzione del credito per intervenuta prescrizione, pur determinata da una condotta negligente dell’incaricato della riscossione, posto che nel rapporto sostanziale e processuale tra debitore e creditore non hanno spazio di rilevanza gli eventuali profili di colpa di tale soggetto, che è terzo. Tuttavia, laddove l’ente lo abbia chiamato in garanzia, avanzando formalmente una specifica domanda di risarcimento del danno o una generica richiesta di manleva, si dovrà provvedere alla regolazione delle spese nel diverso rapporto tra loro, ma senza che ciò incida sulla soccombenza nel rapporto con il ricorrente, chiamato a rispondere di un debito, in tutto o in parte, insussistente. Per le stesse ragioni, se il giudizio si conclude diversamente, con l’accertamento della sussistenza del credito, il debitore dovrà rimborsare le spese processuali sia all’ente impositore, per l’infondatezza della domanda, che all’agente della riscossione erroneamente convenuto, stante il suo difetto di legittimazione passiva. Qualora, infine, l’opposizione sia stata erroneamente proposta nei soli confronti di quest’ultimo – ipotesi in cui comunque il giudice non potrà valutare la fondatezza delle deduzioni di merito, compresa l’ipotesi limite della prescrizione del credito, che solo il titolare avrebbe potuto efficacemente contrastare – il carico delle spese sul ricorrente sarà inevitabile.

Il contrasto giurisprudenziale registratosi sulla questione della legittimazione passiva, fino alla sua risoluzione da parte delle S.U., può nondimeno giustificare la compensazione (totale o parziale) delle spese ai sensi dell’art. 92, comma 2, c.p.c., nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal d.l. n. 132/2014 e dalla sentenza n. 77/2018 della Corte costituzionale. È evidente, invece, che l’art. 92 nella sua nuova formulazione non consente di valorizzare, come eccezionale ragione giustificativa a fini di compensazione delle spese, quella “mancanza di colpa”, che tante volte l’ente impositore adduce nei casi in cui sia accertata in giudizio l’estinzione del credito per intervenuta prescrizione determinata da una condotta negligente dell’esattore che, come detto, è estraneo al rapporto sostanziale e processuale tra debitore e creditore.

2.1.- Le azioni di accertamento negativo, prima e dopo la notifica del titolo

Un ulteriore corollario della specialità del sistema di riscossione dei contributi previdenziali che merita di essere segnalato e che ci guida nell’esame di un’altra questione recentemente affrontata dalle S.U della Cassazione - quella sui limiti di ammissibilità delle azioni di accertamento negativo - è che il giudice del lavoro, a differenza di quello tributario, non è giudice dell’atto ma del rapporto, il che spiega perché esso, se del caso, non annulla l’iscrizione a

ruolo o l'avviso di addebito ma ne accerta l'illegittimità, parziale o totale, originaria o sopravvenuta.

Prima di affrontare questa problematica è utile accennare, seppur sinteticamente, agli aspetti fondamentali della disciplina delle opposizioni.

Sotto il profilo definitorio è nota la distinzione tra ruolo ed estratto di ruolo.

Per “**ruolo**” si intende l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute, formato dall'ente impositore e reso esecutivo con la firma, anche elettronica, apposta dal titolare del competente ufficio -cfr. artt. 10, 12 e 49 del d.P.R. n. 602/1973 cit., come modificato dal d.lgs. n. 46/1999 - poi trasmesso al “concessionario” per la riscossione coattiva e, per i crediti ceduti, alla società di cartolarizzazione. Si tratta quindi di un atto amministrativo tipico, plurimo o collettivo, destinato a produrre i suoi effetti nella sfera del debitore quando cessa di essere mero atto interno all'ente che lo predispone, venendo scomposto e riprodotto in un'apposita cartella che, una volta notificata all'obbligato, legittima l'esattore, in caso di mancato pagamento, ad esperire la speciale procedura di esecuzione forzata. Il ruolo, infatti, ha forza di titolo esecutivo (art. 49 d.P.R. cit.), di formazione unilaterale e stragiudiziale. Proprio per questa sua origine non è idoneo, in caso di mancata impugnazione, a convertire il termine di prescrizione del credito che vi è incorporato, diversamente da una sentenza passata in giudicato (cfr. Cass. S.U. sent. manifesto n. 19704/2015; Cass. n. 4526/2022).

Si è sopra chiarito che, relativamente a determinati contributi previdenziali dell'INPS, l'art. 30 d.l. n. 78/2010 sostituisce al ruolo l'avviso di addebito, formato e notificato dallo stesso ente, e quindi esclude la formazione e la notificazione della cartella di pagamento.

Invece l'**estratto di ruolo** è il documento informatico, privo di valore impositivo, contenente gli elementi della cartella/avviso di addebito, emesso dall'agente della riscossione su istanza del contribuente. Trattasi di un atto interno, atipico, che non contiene nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta; ma ha la funzione di far conoscere al contribuente le iscrizioni a proprio carico e l'eventuale emissione e notificazione di cartelle e avvisi di addebito.

Il d.lgs. n. 46/1999 consente al contribuente di proporre, dinanzi al giudice del lavoro, opposizione contro l'iscrizione a ruolo per motivi inerenti al merito della pretesa contributiva (art. 24, commi 5 e 6), facendo espressamente salva l'ammissibilità delle opposizioni esecutive ordinarie, sia all'esecuzione che agli atti esecutivi (art. 29, comma 2).

Questi rimedi riguardano anche l'avviso di addebito, atteso che il d.l. n. 78/2010 nulla dispone in merito e l'art. 30, comma 14, con formula onnicomprensiva prevede genericamente

che tutti “*i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo, alle somme iscritte a ruolo e alla cartella di pagamento, si intendono effettuati ai fini del recupero delle somme dovute a qualunque titolo all'INPS al titolo esecutivo emesso dallo stesso Istituto*”, e la giurisprudenza di legittimità ne ha tratto la conseguenza che deve ritenersi estesa all'AVA la possibilità di un'opposizione concernente sia il merito della pretesa, sia l'irregolarità formale dell'avviso, ciascuna delle quali soggetta a propri termini e rimedi impugnatori.

Il presunto debitore, quindi, ha a disposizione diversi tipi di opposizione e, come abbiamo detto, secondo un orientamento ormai consolidato, può azionarne più di una con lo stesso ricorso purchè rispetti il termine perentorio per ciascuna previsto (*«Il sistema di tutela giurisdizionale per le entrate previdenziali prevede: la possibilità di proposizione di opposizione al ruolo esattoriale per motivi attinenti al merito della pretesa contributiva ai sensi del D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 24, comma 6, nel termine di giorni quaranta dalla notifica della cartella di pagamento; la proposizione di opposizione ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ. per questioni attinenti non solo alla pignorabilità dei beni, ma anche a fatti estintivi del credito sopravvenuti alla formazione del titolo (quali ad esempio la prescrizione del credito, la morte del contribuente, l'intervenuto pagamento della somma precettata) davanti al giudice del lavoro nel caso in cui l'esecuzione non sia ancora iniziata (art. 615 c.p.c., comma 1) ovvero davanti al giudice dell'esecuzione se la stessa sia invece già iniziata (art. 615 c.p.c., comma 2 e art. 618 bis cod. proc. civ.); la proposizione di una opposizione agli atti esecutivi ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ., ovvero sia "nel termine perentorio di venti giorni dalla notifica del titolo esecutivo o del precetto" per i vizi formali del titolo ovvero della cartella di pagamento, anche in questo caso davanti al giudice dell'esecuzione o a quello del lavoro a seconda che l'esecuzione stessa sia già iniziata (art. 617 c.p.c., comma 2) o meno (art. 617 c.p.c., comma 1)»* - Cass. n. 9238/2018).

L'opposizione a ruolo però è l'unica specificamente disciplinata dal d.lgs. n. 46/1999, che all'art. 24 tra l'altro dispone: “*5. 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. Il ricorso va notificato all'ente impositore (...). 6. Il giudizio di opposizione contro il ruolo per motivi inerenti il merito della pretesa contributiva è regolato dagli articoli 442 e seguenti del codice di procedura civile*”.

Sebbene il rimedio in questione venga tradizionalmente definito “opposizione a cartella”, dal combinato disposto dei commi 5 e 6 dell'art. 24 si ricava che esso investe non la cartella di pagamento, ma il “ruolo” e “l'iscrizione a ruolo” in essa incorporati e solo “per ragioni inerenti il merito della pretesa”.

Quindi, l'oggetto del giudizio non è l'atto in sé, ma il credito dell'ente previdenziale fatto valere con la cartella e con l'avviso di addebito. Per questa ragione quella in esame è anche nota come “opposizione di merito”.

L'ambito dell'azione va però dimensionato alla luce degli altri strumenti di tutela richiamati dall'art. 29 del medesimo decreto, previsti ora per contestare il diritto di procedere alla riscossione (l'opposizione all'esecuzione), ora per dedurre i vizi formali del titolo o della procedura esecutiva (l'opposizione agli atti esecutivi).

Si deve quindi ritenere alla luce di una lettura sistematica di queste disposizioni che, nonostante il generico riferimento dell'art. 24 cit. alla "iscrizione a ruolo", con l'opposizione ivi disciplinata il debitore possa contestarne (entro 40 gg.) la legittimità non, appunto, per vizi formali (ad esempio, perché effettuata in ritardo o in pendenza di un giudizio sull'accertamento presupposto, da eccepire entro 20 gg.), bensì per motivi sostanziali, che riguardino cioè l'insussistenza originaria, totale o parziale, dell'obbligo contributivo. Tra questi ultimi motivi rientrano la mancanza dei presupposti soggettivi od oggettivi per il sorgere dell'obbligazione o l'esistenza di fatti estintivi, impeditivi o modificativi verificatisi tra la maturazione del credito e la notifica della cartella o dell'avviso di addebito, compresa la prescrizione (si badi non quella maturata dopo, oggetto invece dell'opposizione *ex art. 615 c.p.c.*).

D'altra parte, l'esatta individuazione dell'oggetto dell'opposizione si lega alla natura da riconoscere alla stessa: è comune l'opinione che si tratti di un giudizio ordinario di cognizione su diritti e obblighi inerenti al rapporto previdenziale-contributivo.

Infatti come vi accennavo, secondo la dottrina, quello che si instaura avverso la cartella o l'avviso di addebito portante crediti previdenziali, a differenza del giudizio tributario, non è un processo demolitorio dell'atto amministrativo opposto, bensì un processo sul rapporto sotteso alla pretesa contributiva e quindi in sostanza sull'accertamento negativo del credito dell'ente. Ciò in quanto oggetto della cognizione non è la cartella ma il ruolo ovvero i singoli articoli in esso contenuti. E ciò sebbene i limiti di tale cognizione siano segnati dal contenuto della domanda introduttiva e quindi dai "motivi" dell'opposizione.

Senonchè, da tempo la giurisprudenza assimila l'opposizione a ruolo all'opposizione a decreto ingiuntivo, quale reazione a una pretesa già avanzata e munita di titolo esecutivo, seppure di formazione stragiudiziale. Tale inquadramento è coerente con la stessa natura della fonte della relativa obbligazione, che nasce a seguito della realizzazione della situazione di fatto prevista dalla legge per cui gli atti con i quali gli enti accertano e contestano tale obbligo a carico del debitore non hanno natura costitutiva, ma meramente ricognitiva dell'obbligazione stessa.

E alcuni autori e la giurisprudenza di legittimità, traendone le conseguenze e muovendo anche dalla connessa questione della natura e della funzione della decadenza di cui all'art. 25 d.lgs. n. 46/1999 (come meramente procedimentale o processuale; si mette in rilievo come "*depongono*

nel senso dei richiamati principi: il tenore testuale della norma, che parla di decadenza dall'iscrizione a ruolo del credito e non di decadenza dal diritto di credito o dalla possibilità di azionarlo nelle forme ordinarie; l'impossibilità di estendere, in via analogica, una decadenza dal piano processuale anche a quello sostanziale (posto che per principio generale le norme in tema di decadenza sono di stretta interpretazione); la non conformità all'art. 24 Cost. di un'opzione interpretativa che negasse all'istituto la possibilità di agire in giudizio nelle forme ordinarie; la ratio dell'introduzione del meccanismo di riscossione coattiva dei crediti previdenziali a mezzo iscrizione a ruolo, intesa a fornire all'ente un più agile strumento di realizzazione dei crediti (v. Corte cost. ord., n. 111 del 2007), non già a renderne più difficoltosa l'esazione imponendo brevi termini di decadenza; il rilievo che la scissione fra titolarità del credito previdenziale e titolarità della relativa azione esecutiva (quest'ultima in capo all'agente della riscossione) mal si concilierebbe con un'ipotesi di decadenza sostanziale” - cfr. Cass. n. 27726/2019), sono giunti così ad affermare che, a prescindere da un'esplicita richiesta dell'ente convenuto in opposizione, il giudice di merito che accerti l'intervenuta decadenza così come l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo perché effettuata in pendenza di un giudizio in prevenzione non possa esimersi dal valutare la fondatezza della sottesa pretesa contributiva (v. da ultimo Cass. n. 13843/2023; n. 1558/2020; n. 29294/2019) e in caso positivo emettere una pronuncia di condanna dell'opponente al pagamento della somma, seppur tardivamente iscritta a ruolo, o almeno (come ritengo preferibile) di accertamento della sussistenza dell'obbligazione contributiva.

In tal modo l'opposizione a ruolo – ossia la questione inerente al merito – finisce per entrare nel processo anche in mancanza di una espressa domanda delle parti, ritenendosi implicitamente inclusa nella cognizione del giudice tutte le volte in cui sia stata avanzata dal debitore una qualsiasi opposizione esecutiva o un'azione postuma di accertamento negativo (Cass. n. 1558/2020; conf. n. 4048/2022). Si è detto che «(...) alla luce dell'orientamento accolto da questa Corte (...) *gli eventuali vizi formali della cartella esattoriale opposta comportano soltanto l'impossibilità per l'Istituto di avvalersi del titolo esecutivo, ma non lo fanno decadere dal diritto di chiedere l'accertamento, in sede giudiziaria, dell'esistenza e dell'ammontare del proprio credito*» (Cass. n. 11025/2022).

Decorso il ristretto termine di 40 gg. previsto dall'art. 24 cit., l'iscrizione a ruolo può essere ancora contestata con l'opposizione all'esecuzione, ma per far valere fatti estintivi, impeditivi o modificativi che si siano verificati successivamente alla notifica. E tuttavia occorre dar conto della giurisprudenza di legittimità che fino a poco tempo fa con un orientamento consolidato ammetteva che tale opposizione potesse essere utilizzata ex art. 615 c.p.c. anche per contestare tardivamente l'illegittimità originaria dell'iscrizione al ruolo e quindi per recuperare (si parla infatti di “opposizione recuperatoria”) l'azione che non si è potuta proporre a causa dell'omessa notifica della cartella, per far valere sostanzialmente la mancanza originaria del titolo che legittimi l'esattore ad avviare l'esecuzione, prendendo spunto da una successiva richiesta di pagamento o anche a prescindere da essa (salvo il rispetto della disciplina applicabile all'azione recuperata).

Ma quest'ultima affermazione va oggi rivista poiché la questione si lega a quella della c.d. opposizione a estratto di ruolo: uno strumento "atipico", fino a poco tempo fa largamente impiegato nella prassi per far valere in particolare l'estinzione dell'obbligazione contributiva per effetto di fatti (per lo più la prescrizione) verificatisi dopo e a prescindere dalla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di addebito.

Le probelamntiche poste da tale rimedio sono numerose e complesse, a cominciare da quelle che attengono all'*an* e al *quomodo* della sua ammissibilità e al relativo inquadramento dogmatico nell'ambito dei mezzi oppositivi espressamente previsti.

Questioni che il legislatore ha tentato di risolvere con la novella del 2021, lasciando tuttavia sussistere gravi perplessità, a dissipare le quali con una recente ordinanza interlocutoria (n. 4526/2022) la Cassazione ha sollecitato nuovamente l'intervento chiarificatore delle Sezioni Unite.

Occorre in primo luogo fermarsi sulla denominazione dell'istituto per chiarire che non si tratta dell'opposizione al "ruolo" incorporato in una cartella notificata o all'avviso di addebito *ex* art. 30 d.l. n. 78/2010, con essa unitamente impugnati ai sensi dell'art. 24 d.lgs. n. 46/1999, bensì di un'azione diretta altrimenti a contestare, scaduto il termine dell'opposizione di merito, la pretesa creditoria dell'ente pubblico, di cui il debitore adduca di aver acquisito notizia dopo l'iscrizione a ruolo ma a prescindere dalla notifica di un titolo che la incorpori, acquisendo informazioni presso l'esattore e ottenendo da questo la stampa delle singole partite: l'«estratto di ruolo» appunto.

L'eccezione che comunemente viene sollevata in tali ipotesi dall'agente della riscossione e dall'ente creditore convenuti è proprio quella dell'inammissibilità di una simile domanda, vuoi per intervenuta decadenza dall'opposizione a ruolo e conseguente irretrattabilità del credito, vuoi per carenza di un interesse attuale ad agire in mancanza di avvisi di mora o di azioni esecutive successive alla notifica del titolo esecutivo.

In materia di riscossione dei crediti previdenziali si era ormai consolidato nella giurisprudenza di legittimità l'orientamento secondo cui l'impugnazione dell'estratto del ruolo fosse ammissibile ove il contribuente deduca la mancata o invalida notifica della cartella/avviso in funzione "recuperatoria" della tutela prevista dall'art. 24 cit. (dunque come opposizione a ruolo), ovvero eccepisca l'esistenza di fatti estintivi del credito maturati successivamente alla notifica della cartella/avviso, come la prescrizione (ossia quale opposizione all'esecuzione), prospettando - sul piano dell'interesse ad agire - uno stato oggettivo di incertezza sull'esistenza

del diritto (anche non preesistente al processo), non superabile se non con l'intervento del giudice.

Parte della dottrina ha escluso, invece, l'interesse ad agire laddove l'opponente lamenti l'omessa notifica della cartella, deducendo di aver avuto conoscenza della pretesa mediante acquisizione dell'estratto di ruolo, ma non contesti affatto il merito (dunque non proponga un'opposizione a ruolo), né impugni alcun atto derivato della procedura (talché non svolga nemmeno un'opposizione agli atti esecutivi). Ciò in quanto, prima e fino al compimento di un atto successivo, da questo vizio non discende alcuna conseguenza pregiudizievole per l'opponente, potendo l'agente della riscossione non intraprendere mai l'esecuzione forzata sulla base di quel titolo, magari proprio perché conscio del suo vizio di notifica.

Già anni or sono le S.U., con la sentenza manifesto n. 19704/2015, avevano risolto in questi termini il contrasto emerso all'interno della Cassazione sull'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo, muovendo proprio dalla differenza sostanziale tra “ruolo”, impugnabile quale atto tipico impositivo, ed “estratto di ruolo”, non impugnabile in quanto mero documento privo di valenza impositiva emesso dall'agente della riscossione su istanza del contribuente.

Quest'ultimo però, precisava la Corte, è in grado di far conoscere al debitore l'iscrizione a ruolo e l'emissione della cartella di pagamento laddove la notifica della stessa sia stata omessa o invalida, sicché deve riconoscersi la possibilità di impugnarli in funzione recuperatoria. Aggiungeva che la cartella palesatasi al contribuente solo mediante l'estratto di ruolo può essere fatta oggetto di impugnazione immediata – dunque senza necessità di attendere la notifica di un ulteriore atto della sequenza esattoriale – in quanto in materia tributaria la facoltà di impugnazione differita *ex art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992* non può trasformarsi in onere senza vulnerare il diritto del contribuente all'effettività della tutela giurisdizionale.

In materia previdenziale con ordinanza interlocutoria n. 23603/2019 la sesta sezione della S.C. aveva ritenuto di recente la questione di valenza nomofilattica, sollecitando nuovamente un più approfondito vaglio dell'orientamento contrario (espresso con sentenza n. 6723/2019), secondo cui, qualora la cartella di pagamento sia stata regolarmente notificata, è inammissibile per carenza d'interesse ad agire l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 c.p.c.*, proposta avverso l'estratto di ruolo contributivo e diretta a far valere fatti estintivi sopravvenuti (nella specie, la prescrizione del credito), difettando una minaccia attuale di atti esecutivi ed essendo ben possibile che intervenga l'eliminazione del credito in via di autotutela mediante sgravio della pretesa contributiva.

Ma la Corte (n. 12625/2022) nondimeno aveva ribadito l'orientamento favorevole secondo cui in materia di riscossione di crediti previdenziali, l'impugnazione dell'estratto del ruolo è

ammissibile in due casi: 1) ove il contribuente deduca la mancata o invalida notifica della cartella, in funzione recuperatoria della tutela prevista dall'art. 24 del d.lgs. n. 46 del 1999; 2) ovvero intenda far valere eventi estintivi del credito maturati successivamente alla notifica della cartella, in tal caso prospettando - sul piano dell'interesse ad agire - uno stato oggettivo di incertezza sull'esistenza del diritto (anche non preesistente al processo), non superabile se non con l'intervento del giudice (Cass. n. 29294 del 2019 alla cui motivazione si rinvia, e numerose successive conformi).

La l. n. 215/2021 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili, entrata in vigore il 21/12/2021) in sede di conversione del d.l. n. 146/2021 ha introdotto in esso l'art. 3bis (Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo) che a sua volta ha inserito nell'art. 12 del d.P.R. n. 602/1973 il comma 4 bis, secondo cui *“L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione”*.

La norma trae spunto da quanto emerso nella relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria del 30 giugno 2021, ove si è proposta la non impugnabilità dell'estratto di ruolo poiché la soluzione adottata dalle Sezioni Unite nel 2015 ha permesso al contribuente di “far valere, spesso pretestuosamente, ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza che l'agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esso sottese, e perfino nei casi in cui avesse rinunciato anche nell'esercizio della tutela”.

In effetti, la formulazione letterale della disposizione ne lascia intendere lo scopo: arginare l'enorme contenzioso esistente e la relativa spesa a carico della finanza pubblica, quali ostacoli che si frappongono al rapido soddisfacimento del credito una volta spirati i termini delle opposizioni “tipiche”.

Il legislatore, restringendo i margini segnati dall'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale fin qui richiamata, ha così ribadito a chiare lettere, con la prima proposizione, la regola della non impugnabilità del semplice estratto di ruolo.

E ciò proprio perché - rispetto alla cartella, che incorpora il ruolo, o all'avviso di addebito, che lo sostituisce, i quali hanno entrambi funzione di precetto - l'estratto di ruolo è un atto "muto" che fotografa un titolo "dormiente", e non contiene come tale alcuna minaccia né manifesta di per sé alcuna volontà dell'ente impositore o dell'agente della riscossione.

La norma ha poi individuato, in via di eccezione, alcune ipotesi tassative in cui il ruolo è opponibile, ma unitamente alla cartella che lo incorpora, anche se non validamente notificata e quindi inefficace.

Innanzitutto ha limitato, seppure con una formulazione sintattica discutibile, i vizi deducibili alla sola invalidità della notifica ("del ruolo e") della cartella, quindi all'opposizione "recuperatoria".

Di seguito ha posto a carico del debitore ricorrente l'onere di dimostrare la sussistenza di uno specifico interesse ad agire.

E, al fine di scongiurare possibili interpretazioni estensive, ha pure precisato in quali casi tale interesse può ritenersi sussistente, ossia quando può derivargli uno dei tre pregiudizi ivi espressamente indicati: 1) per la partecipazione ad un pubblico appalto, per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al d.lgs. n. 50/2016; 2) per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al D.M.E.F. n. 40/2008, per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-*bis* del d.P.R. n. 602/1973; 3) per la perdita di un beneficio nei rapporti con una p.a.. L'azione in questione non è quindi proponibile per evitare pregiudizi diversi da quelli elencati, di carattere patrimoniale e non patrimoniale, e a maggior ragione per ottenere un qualche vantaggio).

Ora, è chiaro che il legislatore del 2021 ha dovuto effettuare ancora una volta un bilanciamento tra opposti interessi: quello del privato, alla certezza delle situazioni giuridiche, e quello pubblico, alla deflazione del contenzioso e alla riduzione dei costi indiretti derivanti dalla durata di questi processi. E che nella scelta ha ritenuto evidentemente prevalente, nell'attuale momento storico, il secondo poiché l'interpretazione, possiamo dire "generosa", delle S.U. del 2015 aveva finito col determinare un abuso del processo, tramite azioni evidentemente dilatorie che, con il pretesto della mancata notifica della cartella, hanno veicolato una serie innumerevoli di doglianze, sia di forma che di merito, per lo più inammissibili o infondate, e avverso decine e decine di titoli, nella speranza di ottenere almeno una declaratoria di parziale o totale prescrizione, approfittando delle pecche del sistema e delle difficoltà, dopo tanto tempo, pratiche di rintracciare eventuali atti interruttivi. In concreto ne è derivato un blocco non solo dell'esazione, ma dello stesso sistema giudiziario, che come sapete tutti è stato annientato dalla mole e dalla intrinseca complessità di queste controversie.

Ciò spiega perché oggi resta invece ammissibile in materia previdenziale, a differenza di altri settori come quello dei tributi e delle sanzioni amministrative, l'azione di accertamento preventiva (scaturita cioè dalla notifica di un verbale di accertamento o di un avviso bonario), espressamente prevista dall'art. 24, comma 3, d.lgs. n. 46/1999. Essa infatti è finalizzata a scongiurare la formazione del titolo esecutivo e quindi in definitiva ad evitare possibili future controversie (la giurisprudenza ha concluso che la norma riconosce in via eccezionale la sussistenza dell'interesse ad agire per l'accertamento dell'illegittimità di un atto della P.A. non immediatamente lesivo e agevola, attraverso un unico preliminare accertamento giudiziario, la risoluzione di una serie di controversie distinte che potrebbero derivare dallo stesso atto in tempi e con soggetti pubblici diversi, in applicazione del principio di economia dei mezzi giuridici e anche allo scopo di evitare il proliferare dei processi: cfr. Cass. 9159/2017).

Come sottolineato dalla pronuncia delle S.U. 2022, il d.l. 2021 anzi ha introdotto una disposizione di favore per il privato, poiché ha individuato dei casi in cui, con presunzione *iuris et de iure*, si deve ritenere sussistente invece un interesse qualificato alla tutela immediata, svincolata da ulteriori atti impositivi, che viene quindi eccezionalmente consentita anche in materia tributaria.

Si tratta evidentemente (come comunque precisato dalla Cassazione), di ipotesi assolutamente eccezionali, che non potranno essere interpretate estensivamente né applicate a casi simili o a fattispecie analoghe, tenuto conto che il legislatore è intervenuto proprio per fugare ogni residuo dubbio. Dunque si deve ritenere escluso qualunque margine di valutazione in proposito, dovendo il giudice applicare in modo rigoroso la disposizione normativa alla luce della sua *ratio*, che non può essere trascurata.

A fronte di una norma così congegnata la dottrina – come segnalato dalla stessa ordinanza di cui più avanti – non ci ha messo molto a prospettare molteplici profili di incostituzionalità, sia con riferimento alla lesione del diritto di difesa del contribuente, *ex art. 24 Cost.*, sia in relazione alla diversità di trattamento tra i vari contribuenti, che non trova idonee giustificazioni. La disposizione, infatti, non considera che pregiudizi meritevoli di tutela si possono verificare per l'accesso al credito bancario oppure per il pignoramento del proprio conto corrente, fondamentale per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale o professionale, o per il fermo del proprio autoveicolo, oppure sotto il profilo del rischio di essere dichiarato fallito, in assenza di liquidità, ai sensi dell'art. 5 l.f..

Sono state dedotte anche possibili violazioni del diritto unionale, e segnatamente dell'art. 1 del Protocollo Addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il quale prevede che "ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni".

Per vero, a seguito della novella il contribuente non avrebbe più la possibilità di "ripulire le sue pendenze fiscali", con conseguente minaccia permanente sui propri beni e pregiudizio al loro godimento.

Si è anche invocato l'art. 6 della CEDU sul diritto a un equo processo, che in questo modo sarebbe impedito.

Si è infine profilata la possibilità della violazione dell'art. 117 Cost., per conflitto della disciplina innovativa con la "norma interposta" integrata dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Tra i dubbi che la novella pone, quello che qui risulta specificamente rilevante è se essa si applichi anche alla contribuzione previdenziale.

Va, poi, chiarito se il legislatore abbia voluto escludere la possibilità di sollevare l'eccezione di prescrizione o in genere l'esistenza di fatti estintivi successivi alla notifica della cartella/AVA, fino ad oggi ritenuti pacificamente proponibili con l'opposizione all'esecuzione. La risposta dovrebbe essere negativa, anche perché laddove dispone che il ruolo e la cartella sono suscettibili di "diretta impugnazione" pare volersi riferire alle ipotesi in cui non sia stato posto in essere dopo la notifica, presunta invalida, alcun atto successivo, che resterebbe impugnabile con i normali rimedi richiamati dall'art. 29 d.lgs. n. 46/1999 per contestare detti fatti.

Tenuto conto di quanto si è sopra esposto, con ordinanza interlocutoria n. 4526/2022 la quinta sezione civile tributaria della Cassazione ha rimesso alle Sezioni Unite proprio la questione della impugnabilità dell'estratto di ruolo in mancanza della notifica di un qualsiasi atto (cartella di pagamento, intimazione di pagamento, avviso di iscrizione ipotecaria) e quindi della ravvisabilità in capo al contribuente di un interesse concreto ed attuale *ex art. 100 c.p.c.* a proporre un giudizio dinanzi alle commissioni tributarie alla luce dello *jus superveniens* (e del valore retroattivo o meno dello stesso).

Ciò ha disposto, dando atto della particolare rilevanza dei principi, anche costituzionali, sottesi alla soluzione e, come qui interessa particolarmente, alle ritenute possibili ricadute pure al di fuori del processo tributario, cioè nei processi civili e previdenziali aventi per oggetto cartelle relative a entrate patrimoniali di natura extrafiscale.

Le Sezioni Unite della Cassazione n. 26283 del 6 settembre 2022 rilevano in premessa che nella fattispecie considerata si discuteva di un'opposizione recuperatoria proposta avverso l'iscrizione ipotecaria compiuta per un debito tributario, unitamente alle iscrizioni a ruolo, alle cartelle e alle intimazioni di pagamento presupposte, tutte asseritamente mai ricevute e conosciute solo tramite un estratto di ruolo, al fine di eccepire l'illegittimità della prima e la prescrizione della pretesa. Pertanto, non si poneva in concreto il problema, sollevato da Equitalia Sud s.p.a., della carenza di interesse ad impugnare immediatamente il mero estratto di ruolo in mancanza della notificazione di un atto impositivo in senso proprio.

Pur ritenendo inammissibili questo e gli altri motivi di ricorso sollevati dall'esattore, la Corte esamina ugualmente il tema controverso, ritenuto questione di massima di particolare importanza, per verificare in astratto, alla luce dello *ius superveniens*, la tenuta dei principi già fissati dalle S.U. con la sentenza n. 19704/2015.

Quest'ultima aveva ammesso l'immediata impugnazione del ruolo e/o della cartella, anche in mancanza di rituale notificazione degli stessi, come facoltà alternativa all'impugnazione congiunta con gli atti successivamente notificati - prevista dall'art. 19, comma 3, ultima parte, del d.lgs. n. 546/1992 - per contrastare l'avanzamento del procedimento esecutivo in corso ed evitare il verificarsi di pregiudizi irreversibili derivanti dalla sua conclusione, non essendo allora possibile impugnare dinanzi al giudice tributario il pignoramento o proporre opposizione agli atti esecutivi *ex art. 617 c.p.c.* per contestare la regolarità del ruolo e la notificazione della cartella.

Ma, secondo la nuova pronuncia, il principio della tutela immediata ivi affermato deve intendersi superato essendo venute meno entrambe le limitazioni all'esperimento della tutela giurisdizionale. E' stato infatti ormai in più occasioni affermato dalle S.U. (da ultimo n. 7822/2020) che il pignoramento, laddove costituisca il primo atto col quale si esprime la volontà di procedere alla riscossione di un credito, in mancanza di precedenti atti ritualmente notificati, possa essere impugnato anche davanti al giudice tributario in base agli artt. 2, comma 1, secondo periodo, e 19 del d.lgs. cit., e in generale che siano sottratte alla giurisdizione tributaria solo le controversie attinenti alla fase dell'esecuzione forzata, ovvero gli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notificazione (effettivamente e validamente eseguita), della cartella o dell'intimazione di pagamento. Inoltre la Corte Costituzionale (n. 114/2018) ha dichiarato illegittimo l'art. 57, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 602/1973 nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento o all'intimazione di pagamento, siano ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c..

La Corte ribadisce, dunque, che il ruolo e/o la cartella o l'intimazione di pagamento (non solo) invalidamente notificati (ma anche) o non notificati, conosciuti tramite acquisizione dell'estratto di ruolo, sono atti giuridicamente inefficaci e privi di valore impositivo, e dunque l'opposizione diretta a contestarli, da qualificare come azione di accertamento negativo, risulta di per sé improponibile nel giudizio tributario, in considerazione della struttura impugnatoria dello stesso.

La sentenza sintetizza poi gli approdi cui era giunta la giurisprudenza in materia non tributaria, rilevando come l'interesse a instaurare simili giudizi fosse stato escluso qualora, notificata una cartella, l'esattore non avesse intrapreso alcuna iniziativa esecutiva (v. Cass. n. 6723/2019), salvo che la domanda fosse diretta a eccepire l'avvenuta prescrizione del credito in epoca successiva a detta notificazione (v. Cass. S.U. n. 7514/2022 e Cass. n. 29294/2019); un orientamento più rigoroso in questo caso richiedeva la precisazione da parte del ricorrente degli elementi disponibili dai quali emergesse uno stato d'incertezza tale da giustificare la necessità del processo (v. Cass. n. 7353/2022).

Rileva quindi che *“In questo composito panorama le impugnazioni degli atti e le contestazioni dei crediti riportati negli estratti di ruolo hanno continuato a proliferare, spesso sollevando pretestuosamente ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza alcuna minaccia di esecuzione, e che proprio per arginare questo fenomeno è intervenuto il legislatore con l'art. 3-bis del d.l. n. 146/2021, inserito in sede di conversione dalla I. n. 215/2021, a novellare l'art. 12 del d.P.R. n. 602/1973 con il comma 4-bis, stabilendo non soltanto che «L'estratto di ruolo non è impugnabile», ma anche che «Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione».*

La pronuncia, quindi, ha affermato che la prima parte della disposizione ha valore “ricognitivo” della natura dell'estratto di ruolo, poiché suggella un principio ormai invalso in dottrina e giurisprudenza (tra tutte richiama S.U. n. 19704/2015 cit., che si era soffermata sulla differenza con il ruolo, atto impositivo annoverato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 tra quelli impugnabili). Ne consegue che in linea generale: - si può impugnare solo l'atto impositivo o riscossivo menzionato nell'estratto di ruolo; è inammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo che riporti il credito trasfuso in una cartella di pagamento precedentemente notificata, ma non

impugnata, o che sia rivolta a far valere l'invalidità di un'intimazione, regolarmente notificata e non contestata, per l'omessa notificazione delle cartelle di pagamento.

Nell'esaminare la seconda parte della disposizione le S.U. hanno risposto esplicitamente ad alcuni dei quesiti posti, chiarendo, quanto alla sua natura, che non è norma d'interpretazione autentica (men che mai dell'art. 19 cit.) - sia dal punto di vista formale, che da quello sostanziale; né retroattiva, perché non incide sul novero degli atti impugnabili e, specificamente, non ne esclude il ruolo e la cartella di pagamento; non introduce motivi d'impugnazione o modifica quelli che già potevano essere proposti.

E in conclusione hanno precisato che la disciplina sopravvenuta:

- si applica ai processi pendenti *“poiché specifica, concretizzando, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata”*;

- riguarda pure la riscossione delle entrate pubbliche extratributarie, come i contributi previdenziali, in base al combinato disposto degli artt. 17 e 18 del d.lgs. n. 46/1999 e quindi di quel richiamo al d.P.R. n. 602/1973 di cui parlavamo all'inizio (e le somme dovute a titolo di sanzione amministrativa pecuniaria). Si noti, comunque, che il neo introdotto comma 4 *bis* fa riferimento solo alla “cartella di pagamento”, senza menzionare altri atti impositivi e in particolare l'avviso di addebito motivo per il quale si è già tentato di escluderne l'applicazione: questo aspetto non è stato affrontato dalla sentenza, ma ritengo che la disposizione riguardi senz'altro anche l'avviso di addebito per quanto già detto sul comma 14 dell'art. 30 d.l. n. 78/2010, che a mio avviso prevede quanto ai “riferimenti contenuti in norme vigenti” un “rinvio mobile” o “dinamico” che riguarda quindi anche l'art. 12 del d.P.R. n. 602/1973 così come successivamente modificato.

Più oltre la sentenza – non senza qualche contraddizione con quanto appena affermato (n.d.r.) – illustra sinteticamente i motivi per i quali ritiene non manifestamente fondati tutti i dubbi di legittimità costituzionale posti dalla Procura Generale e dalla ordinanza interlocutoria:

- in relazione all'art. 3 Cost. nella misura in cui potrebbe mutare gli esiti dei processi in corso, sostiene che l'art. 3-bis, regolando specifici casi di azione “diretta”, stabilisce quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri di per sé bisogno di tutela giurisdizionale e, quindi, tenendo conto dell'incisivo rafforzamento del sistema di garanzie, “plasma l'interesse ad agire” quale condizione dell'azione di natura dinamica, che può assumere una diversa configurazione, anche per volontà del legislatore, fino al momento della decisione, in armonia con il principio costituzionale del giusto processo *ex* art. 111 Cost.;

- con riguardo agli artt. 3, 24, 113 e 117 Cost., quest'ultimo nella prospettiva CEDU, evidenzia l'ampia discrezionalità di cui dispone il legislatore in tema di disciplina del processo,

con il solo limite della manifesta irragionevolezza o arbitrarietà, nella specie insussistenti. La norma, afferma, ha finalità chiaramente deflative, mirando a contrastare la prassi di azioni giudiziarie tardive, per lo più pretestuose e ingiustificate, in assenza di attività esattive. Introduce, anzi, una deroga *in melius* al sistema di giustizia tributaria assicurando al contribuente una tutela, facoltativa, avverso atti invalidamente notificati o non notificati, e quindi di regola non impugnabili, nei casi in cui è necessario agire subito per evitare lo specifico pregiudizio dalla stessa contemplato. A parere della Corte, posto che la funzione del termine perentorio è rendere certa la data in cui gli effetti di un atto diventano definitivi e che, nella specie, l'atto non notificato o invalidamente notificato non ne produce, non è previsto dalla legge alcun termine decadenziale per proporre questa azione immediata. Essa, però, è limitata per le ragioni anzidette ai soli atti e alle sole ipotesi ivi previsti tassativamente, dovendosi escludere la possibilità per l'interprete di crearne ulteriori. La disposizione, aggiunge la Corte, non impone oneri o modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale, perché, almeno quanto al giudizio tributario, amplia e non riduce la tutela ordinariamente esperibile; inoltre, pure a fronte dell'invalida o dell'omessa notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, è sempre possibile impugnare l'atto successivo, anche se esecutivo, o alternativo all'esecuzione, volto a indurre il debitore all'adempimento (come, nel caso esaminato, un'iscrizione ipotecaria), invocando se del caso il potere cautelare attribuito al giudice tributario e a quello ordinario, anche dell'esecuzione. Analogamente, nei giudizi non tributari e quindi in quelli previdenziali, il debitore può: 1) impugnare l'iscrizione ipotecaria o il fermo di beni mobili registrati, o il relativo preavviso, anche per far accertare l'insussistenza della pretesa con un'azione di accertamento negativo (su tale qualificazione v. da ultimo Cass. n. 5765 e 4159 del 2022); 2) proporre opposizione all'esecuzione, qualora contesti il diritto di procedere *in executivis*, purché ci sia almeno la minaccia di procedere all'esecuzione forzata, mediante un atto equipollente alla cartella di pagamento o comunque prodromico all'esecuzione (ad es. un'intimazione di pagamento); 3) proporre opposizione agli atti esecutivi qualora intenda far valere l'omessa notificazione dell'atto presupposto come ragione di invalidità (derivata) dell'atto successivo.

Quanto agli adombrati profili di discriminazione, le S.U. affermano che non esiste un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole procedurali e ribadiscono che la selezione dei pregiudizi operata dal legislatore è espressione di discrezionalità non irragionevole, in quanto identifica una coerente serie di rapporti con la pubblica amministrazione, frutto di un equilibrato bilanciamento in concreto tra i diversi interessi coinvolti;

- in relazione ai diritti presidiati dalla CEDU e dal relativo Protocollo addizionale n. 1, ...
preme di sottolineare il passaggio in cui la Corte evidenzia che la rilevata asimmetria della norma

a favore dell'amministrazione soddisfa l'esigenza, di rilievo costituzionale, del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato; che, del resto, il diritto a un processo equo non è assoluto e si presta a limitazioni concernenti le condizioni di ammissibilità della domanda, che richiedono per loro natura una regolamentazione da parte dello Stato, il quale gode di un certo margine di apprezzamento; che l'art. 3-*bis* pone limitazioni legittime alla tutela immediata, e legittima ne è pure la *ratio*, avendo sempre presente che resta piena e ampia la tutela generale, anche cautelare.

La complessità delle problematiche sollevate avrebbe forse richiesto una più esaustiva motivazione e la lapidaria risposta delle S.U. - chiaramente giustificata dall'esigenza di dare un'immediata risposta che garantisse una quanto più rapida e diffusa applicazione della novella - non è stata sufficiente a sedare il dibattito. Non è un caso che siano state sollevate in via incidentale questioni di legittimità costituzionale del neo introdotto comma 4 *bis* tanto dalla Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Napoli in riferimento sempre agli artt. 3 e 24 Cost. con ordinanza n. 515 del 23 gennaio 2023 (prima udienza a settembre 2023) in un giudizio vertente su tributi, quanto dal GdP di Napoli per la violazione degli articoli 3, 24, 77, 111, 113 e 117 Cost. con ordinanza n. 492 del 3 febbraio 2023 in un giudizio relativo a violazioni del codice della strada;

- in relazione agli artt. 101 e 104 Cost. per il presunto mancato rispetto delle funzioni assegnate al giudice che sino al giorno prima dell'introduzione della norma avrebbe potuto esaminare nel merito i ricorsi in questione, ricorda come costui sia chiamato all'interpretazione evolutiva della legge e dei nuovi significati che essa può assumere per effetto di successive modificazioni, abrogazioni e sostituzioni.

E aggiunge che sarà dunque onere dell'opponente dimostrare la sussistenza in concreto dell'interesse ad agire così come configurato dal nuovo art. 12, comma 4-*bis*, d.P.R. n. 602/1973. Con la precisazione che nei giudizi di merito in cui il pregiudizio è già sorto al momento della proposizione del ricorso potrà invocarsi l'istituto della rimessione in termini e a maggior e a maggior ragione esso può essere fatto valere in giudizio se insorto dopo; in quelli di legittimità, si potrà depositare documentazione *ex* art. 372 c.p.c. o anche fino all'udienza di discussione, prima dell'inizio della relazione, o fino all'adunanza camerale, se insorto dopo; fermo restando che qualora occorran accertamenti di fatto vi provvederà il giudice del rinvio.

Rebus sic stantibus sembra quindi corretto ritenere, rifuggendo da interpretazioni estensive della novella, che anche in materia previdenziale, in mancanza di prova dell'esistenza di un interesse qualificato debbano dichiararsi inammissibili le opposizioni a estratto di ruolo puramente dette, ossia quelle proposte senza che il contribuente abbia ricevuto dall'agente della

riscossione o dall'ente impositore atti o richieste successivi. E quindi anche: a) le azioni, fino ad oggi per lo più consentite (cfr. Cass. n. 12625/2022), "recuperatorie" dell'opposizione a ruolo prevista dall'art. 24 d.lgs. n. 46/1999 sul semplice assunto della mancata o invalida notifica della cartella/avviso di addebito (che restano proponibili sono nei tre casi previsti dal comma 4-*bis*); b) le opposizioni all'esecuzione (ex art. 615 c.p.c.) dirette ad eccepire l'esistenza di fatti estintivi del credito maturati dopo la notifica della cartella/avviso, come la prescrizione, laddove non vi sia stato alcun atto successivo.

La novella, invece, non incide certamente sull'ammissibilità di tali opposizioni e quindi dell'azione di accertamento "postuma" in presenza di un atto successivo (alla cartella o all'avviso di addebito) che manifesti il perdurante interesse dell'ente alla soddisfazione del credito, così come dell'azione di accertamento "preventiva" contro la pretesa contributiva solo accertata (espressamente prevista dall'art. 24, comma 3, d.lgs. n. 46/1999).

Quest'ultimo concetto è stato di recente precisato dalla sezione lavoro della Cassazione con le sentt. (n. 11552 del 3.5.2023, n. 10904 del 26.4.2023; nonché) nn. 10859 e 10848 del 24.4.2023 e 10595 del 20.4.2023: con queste ultime tre la Corte ha chiarito che *"Il ricorrente, originario e principale in cassazione, non ha provveduto a dimostrare la sussistenza dell'interesse ad agire richiesto nei termini sopra indicati dalle Sezioni Unite, né in seno al ricorso, né comunque prima dell'inizio della discussione dell'udienza pubblica, sicché non può dirsi comprovata la necessaria condizione dell'azione. E' evidente che tale conclusione, a cui deve giungersi per conformarsi al principio enunciato dalle Sezioni Unite n. 26283 del 2022, comporta il necessario superamento di quanto questa Sezione aveva affermato con la citata Cass. n. 29294 del 2019, in relazione alla ammissibilità dell'azione di accertamento della avvenuta prescrizione dei contributi oggetto di cartelle o avvisi di addebito, là dove si affermi di esserne venuti a conoscenza solo attraverso il rilascio di un estratto del ruolo e senza che siano intervenuti atti concreti finalizzati alla esecuzione del credito contributivo non soddisfatto ..."*. Esse sono state richiamate in successive ordinanze (n. 16244 e n. 16241 del 2023), con le quali la Corte ha pure confermato la condanna per responsabilità aggravate, ex art. 96, comma 3, c.p.c., essendo emerso che: contrariamente a quanto asserito dal ricorrente tutti gli atti impositivi erano stati portati a sua conoscenza e non opposti, e oltretutto la notifica della maggioranza di essi era stata ricevuta personalmente; egli aveva insistito nella propria tesi difensiva impugnando la sentenza di primo grado *"pur nella consapevolezza dell'infondatezza e strumentalità di detta tesi, oltre che della sua originaria inverosimiglianza (al fine di dilatare ulteriormente i tempi di esazione dei crediti da lui non pagati per anni)"*, senza che peraltro fosse stata iniziata *"da parte degli enti impositori alcuna azione esecutiva e non avendo l'opponente neppure richiesto in via amministrativa allo sgravio delle cartelle o degli avvisi di addebito, la cui azione cartolare, successiva al consolidamento del titolo in positivo, a suo dire, si sarebbe prescritta"*.

All'esito di questa complessiva disamina l'impressione finale che se ne trae è che nella

materia del recupero coattivo dei contributi previdenziali il **regime delle opposizioni**, alla luce del diritto vivente, si ispiri a due principi informativi antagonisti.

Per un verso, *a parte debitoris*, il sistema ha natura devolutiva, in quanto il giudice è vincolato ai motivi di opposizione proposti dal ricorrente e non può rilevarne di ulteriori, seppure evidenti.

Per l'altro, *a parte creditoris*, l'opposizione (non solo *ex art. 24*, ma anche quelle esecutive) dà luogo a un giudizio di cognizione piena diretto ad accertare la sussistenza o meno del diritto dell'ente previdenziale, spettando al giudice di sindacare la fondatezza della pretesa anche laddove il titolo impugnato presenti dei vizi formali o, secondo il più recente orientamento, sostanziali e se del caso (d'ufficio) condannare il debitore al pagamento delle somme dovute. Prova ne sia che, sebbene la legge (cioè l'art. 24, comma 3, del d.lgs. n. 46/1999) vieti all'ente impositore di iscrivere a ruolo il credito o emettere l'avviso di addebito in pendenza di un giudizio in prevenzione sull'accertamento, la portata operativa di questo divieto è stata significativamente incisa dalla mancata previsione di una sanzione per la sua violazione.

Inoltre, dottrina e giurisprudenza, pur convenendo sulla natura perentoria del termine per l'iscrizione a ruolo (art. 25 d.lgs. cit.), hanno fin da subito affermato il carattere meramente processuale della relativa decadenza, giungendo quindi a ritenere che anche laddove essa sussista (v. Cass. n. 1551/2020), al pari dell'altra violazione sopra richiamata (v. Cass. n. 12281/2020), nessuna conseguenza ne deriva sul credito. Non senza rammentare che lo stesso legislatore ha vanificato l'applicazione dell'istituto, prorogandolo di anno in anno e poi sospendendolo per un triennio (e Cass. n. 22663/2018, richiamata da Cass. n. 6200/2022 e n. 28090/2022, ha escluso che la disciplina di cui all'art. 38, comma 12, d.l. n. 78/2010 presenti margini di incostituzionalità per contrasto con gli artt. 111 Cost. e 6 CEDU, poiché “*oggetto del processo, sotto la particolare angolazione che qui interessa, non sia il diritto di credito, in sé indifferente nella sua esistenza rispetto alla questione sulla decadenza dall'iscrizione a ruolo, quanto una situazione giuridica inerente le regole che delimitano l'accesso all'espropriazione nelle forme speciali, in luogo delle ordinarie ... Va allora tenuto presente che, secondo quanto si è in precedenza delineato, la norma in esame è parte di un intervento dell'ordinamento finalizzato ad un nuovo incentivo ed alla regolazione complessiva del sistema, con il recupero alla riscossione speciale anche del pregresso, dal 1.1.2004, non debitamente coltivato medio tempore. Il tutto in un contesto (...) di misure finalizzate al contrasto all'evasione contributiva e alla salvaguardia delle relative entrate. È chiaro dunque che ne restano profondamente coinvolti profili attinenti al buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.) nonché alla tutela di diritti afferenti all'ambito previdenziale (art. 38 Cost.) e quindi a profili di spiccato e plurimo interesse pubblico e diffuso. Ciò consente di ritenere del tutto proporzionato e coerente che l'attuazione di tali principi possa portare al sacrificio di situazioni, quale quella di cui si è detto, che attengono al mero versante dei diritti strumentali ...*”). Lo stesso dicasi in ipotesi di accertati vizi di notifica del titolo avendo la S.C. precisato che essendo la notificazione una mera condizione di efficacia e non un elemento dell'atto impositivo, che ha la funzione di portare a conoscenza del debitore la pretesa

contributiva, la sua nullità o inesistenza determina l'invalidità dell'atto successivo ma non l'inesistenza del credito (cfr. Cass. n. 1558/2020; sebbene la sua mancanza rilevi ai fini della maturazione o meno del termine di prescrizione (v. Cass. n. 30542/2022).

E allora, per chiudere il cerchio, in una visione complessiva le ragioni del rilevato sbilanciamento a favore della parte pubblica possono trovare una giustificazione di sistema, quando si riconducano alla non esclusività dello strumento della riscossione mediante ruolo, e quindi a una finalità sostanziale di economia processuale, ma soprattutto alla particolare natura del credito previdenziale, non a caso posta dalla Corte costituzionale, con l'adesione della Cassazione, a fondamento delle pronunce di rigetto delle questioni di legittimità costituzionale della normativa di settore, sollevate nel tempo dai giudici di merito (v. Corte cost. n. 111/2007, nonché Cass. n. 22663/2018 citt.).

Ora, se la rilevanza pubblicistica dell'attività di recupero dei crediti contributivi, espletata da enti che godono di particolare affidabilità in ragione del procedimento che ne governa l'agire, può consentire al legislatore di introdurre elementi distorsivi del principio di parità delle armi in un giusto processo (art. 111 Cost.) o restrittivi del diritto di azione e di difesa del privato (art. 24 Cost.), c'è secondo me un limite di compatibilità con i parametri costituzionali, che non possono ridursi a un simulacro di garanzia in nome dell'esigenza di pronta ed effettiva realizzazione di questi crediti, per quanto funzionale alla regolarità del sistema di previdenza pubblica e all'efficienza del servizio disimpegnato dagli enti impositori (art. 38 Cost.).

2.2.- La notifica semplificata nei casi di irreperibilità relativa

Questa considerazione dovrebbe essere tenuta presente nella risoluzione della *querelle* sulla notifica semplificata della cartella o dell'avviso di addebito nei casi di irreperibilità relativa.

L'art. 26 del d.P.R. n. 602/1973 prevede un'apposita disciplina della notifica della cartella di pagamento, che è speciale (secondo Corte Cost. n. 175/2018) rispetto a quella dettata dall'art. 60 del d.P.R. n. 600/1973 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) per gli avvisi di accertamento e altri atti di natura tributaria indirizzati al contribuente, e che riguarda anche la contribuzione previdenziale.

In ordine ai soggetti legittimati a effettuare la notifica la norma menziona, anzitutto, gli ufficiali della riscossione o altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, i messi comunali o gli agenti della polizia municipale. Quando la notificazione della cartella viene effettuata dai soggetti indicati al comma 1, prima parte, dell'art. 26 del d.P.R. n. 602/1973 si seguono le norme stabilite dagli

artt. 137 e ss. c.p.c., ma secondo le modifiche indicate nell'art. 60 del d.P.R. n.600/1973 (richiamato dal comma 6 del medesimo articolo 26) e se l'atto viene consegnato a persona diversa dal destinatario, ma nel suo domicilio fiscale, è necessario e sufficiente che il consegnatario sottoscriva la ricevuta e che il messo dia notizia al notificatario dell'avvenuta consegna mediante raccomandata informativa "semplice", senza avviso di ricevimento. In ipotesi di mancata consegna, l'art. 26, comma 4 (già comma 3) dello stesso d.P.R. n. 602 prevedeva che, se dovuta a c.d. "irreperibilità relativa" del destinatario di cui all'art. 140 c.p.c. (cioè alla sua temporanea assenza dal domicilio fiscale e alla mancanza, incapacità o rifiuto di altri soggetti legittimati alla ricezione dell'atto), la notificazione andasse effettuata con le modalità stabilite dall'art. 60 cit. e si considerasse compiuta nel giorno successivo a quello di affissione dell'avviso del deposito nell'albo comunale. In tal modo applicava la stessa modalità di notificazione stabilita per la c.d. "irreperibilità assoluta" (per essere ignoto il luogo in cui il destinatario effettivamente abita, lavora o ha sede la sua azienda) dal comma 5 (ora 6) dell'art. 26, che richiama per quanto non regolato dal medesimo articolo le disposizioni dell'art. 60 del d.P.R. n. 600. Senonché la Corte Costituzionale, con sentenza n. 258/2012, ha accolto l'eccezione sollevata nell'ambito di un'opposizione proposta ai sensi dell'art. 24, comma 5, d.lgs. n. 46/1999 avverso l'iscrizione a ruolo di crediti di enti previdenziali, ritenendo che la disposizione creasse un'ingiustificata disparità di trattamento, a seconda della natura dell'atto da notificare, rispetto all'analoga ipotesi di notificazione di un avviso di accertamento a soggetto solo relativamente irreperibile, nella quale la notificazione va effettuata, invece, con le più stringenti modalità di cui all'art. 140 cit. (occorrono perciò: il deposito di copia dell'atto nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi; l'affissione dell'avviso di deposito, in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto di accertamento; il ricevimento della lettera raccomandata informativa o, comunque, il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata informativa, a seguito della sent. n. 3/2010 C. Cost.), e che ledesse di conseguenza il diritto di difesa del destinatario, perché non messo in condizione di avere conoscenza effettiva della cartella. Allo scopo ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 3 (vigente 4) dell'art. 26 cit., sicché nei casi di irreperibilità relativa si applicano, con riguardo alla notificazione delle cartelle di pagamento, le ordinarie disposizioni del codice di rito. Ai fini del perfezionamento della notifica è necessario, dunque, a pena di nullità (sanabile), l'inoltro al destinatario della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, e la sua effettiva ricezione, non essendone sufficiente la sola spedizione.

Ma la notifica può essere eseguita anche direttamente dall'esattore. Ebbene, l'art. 14 della l. n. 890/1982 (Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari) prevede che la cartella possa essere notificata tramite il servizio

postale mediante invio di lettera raccomandata, in plico chiuso, con avviso di ricevimento ai sensi dell'art. 26, comma 1, seconda parte, del d.P.R. n. 602/1973. Si prescinde, perciò, dall'intermediazione del messo o dell'ufficiale giudiziario (ferma restando, ovviamente, quella dell'ufficiale postale).

Si tratta di notifica diretta, che per espressa previsione normativa si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone indicate dal comma 3: destinatario o persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda ovvero ancora portiere del relativo stabile.

Pure l'art. 30, comma 4, seconda parte, del d.l. n. 78/2010 dispone genericamente che l'avviso di addebito può essere notificato dall'INPS mediante raccomandata con avviso di ricevimento. E in mancanza anche in questo caso di specifica disciplina, è da ritenere che l'Istituto debba seguire le regole poste per la cartella dall'art. 26 del d.P.R. n. 602/1973, alla stregua del rinvio operato dal comma 14 dell'art. 30 del d.l. suddetto.

In un primo tempo si era dubitato che questa modalità di notifica fosse consentita anche all'agente della riscossione, poiché nel corso delle modifiche che hanno interessato l'originario comma 1 dell'art. 26 cit. è stato soppresso l'esplicito riferimento all'esattore. Sicché si pensava che l'invio della raccomandata A.R. fosse riservato agli stessi soggetti abilitati alla notificazione ordinaria di cui al primo periodo. Ma alla fine è stata accolta l'opinione favorevole, ormai consolidata nella giurisprudenza di legittimità, maggiormente coerente con il riordino (attuato con il d.lgs. n. 46/1999) e poi con la riforma della riscossione coattiva ex art. 3 d.l. n. 203/2005, che hanno accentuato il ruolo pubblicistico dell'agente della riscossione, ben più di quello che in passato aveva l'esattore, avvicinandolo all'attività di amministrazione diretta degli uffici finanziari.

Proprio questa sua particolare funzione giustifica insomma un regime differenziato, motivo per il quale la Corte Costituzionale (n. 175/2018) ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale della norma nella parte in cui autorizza l'agente della riscossione alla notifica "diretta" delle cartelle esattoriali. Allo stesso tempo ha ritenuto non fondate, ma con alcune puntualizzazioni, le censure riguardanti la denunciata diminuzione di garanzie per il destinatario rispetto alla notifica ordinaria («nella parte in cui non prevede che la notifica di cartella di pagamento tramite il servizio postale avvenga con l'osservanza dell'art. 7 legge n. 890/82, così come modificato con la legge n. 31 del 2008 di conversione del decreto-legge n. 248/2007»).

Diminuzione di garanzie dovuta al fatto che, come precisato dalla Consulta e come ormai è *ius receptum*, siffatta notificazione "diretta" è altresì "semplificata", perché ad essa non si applicano le norme della legge n. 890/1982, che attengono esclusivamente alla notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 140 c.p.c.. Si applica piuttosto il regolamento postale (di cui al d.P.R. n. 655/1982 e al d.m. 1° ottobre 2008), relativo all'inoltro delle raccomandate ordinarie.

Ma è comunque garantita al notificando un'effettiva possibilità di conoscenza della cartella, in quanto, pur mancando la relata, c'è il completamento dell'avviso di ricevimento da parte dell'operatore postale che, in forma sintetica, fornisce la prova dell'avvenuta consegna del plico al destinatario o al consegnatario legittimato a riceverlo.

Questi principi sono ormai generalmente ricevuti nella giurisprudenza della Cassazione (v. ad es. n. 9400/2022 per la cartella e n. 39159/2021 per l'avviso di addebito).

Il tratto differenziale più significativo della notifica semplificata attiene alla mancata previsione della comunicazione di avvenuta notifica (c.d. CAN) nel caso in cui il plico non sia consegnato direttamente al destinatario e in quello più specifico di consegna del plico al portiere, al fine di accelerare e snellire le operazioni della riscossione coattiva. L'operatore postale, infatti, dopo aver consegnato la busta e completato l'avviso di ricevimento facendolo sottoscrivere alla persona rinvenuta presso il domicilio del destinatario, provvede ad inviarlo all'agente della riscossione notificante, ma non spedisce al debitore alcuna comunicazione dell'avvenuta notificazione, a differenza di quanto in generale prescritto dall'art. 7 della l. n. 890/1982 per le notifiche a mezzo del servizio posta di atti giudiziari (dopo la modifica operata dal comma 2-quater dell'art. 36 d.l. n. 248/2007, che ha previsto che se il piego non viene consegnato personalmente al destinatario dell'atto, l'agente postale dà notizia a quest'ultimo della sua avvenuta notificazione a mezzo di lettera raccomandata, e prima della modifica disposta dalla legge n. 205/2007 che ha nuovamente soppresso detta previsione) e dall'art. 60 del d.P.R. n. 600/1973 in materia di avviso di accertamento.

Ma proprio con specifico riferimento alla notifica di cartelle di pagamento relative a debiti previdenziali secondo l'ordinario procedimento di notifica a mezzo del servizio postale *ex lege* n. 890/1982 – la Corte Costituzionale con la sentenza n. 258/2012 aveva reputato irragionevole che la notificazione del titolo nei casi di irreperibilità relativa, previsti dall'art. 140 c.p.c., possa avvenire (ex art. 60 del d.P.R. n. 600/1973) con la semplice affissione nell'albo del comune, secondo modalità improntate ad un criterio legale tipico di conoscenza della cartella, anziché secondo il principio dell'effettiva conoscibilità dell'atto. Ma, a differenza di queste ipotesi (notifica a mezzo del servizio postale *ex lege* n. 890/1982), la stessa Corte, in tema di tributi, con detta pronuncia (n. 175/2018 cit.) ha ritenuto che nella fattispecie della notificazione “diretta” ex art. 26, primo comma, qui in esame, vi è un più elevato livello di conoscibilità – ossia di possibilità che si raggiunga, per il notificando, l'effettiva conoscenza dell'atto – stante l'avvenuta consegna del plico (oltre che allo stesso destinatario, anche alternativamente) a chi sia legittimato a riceverlo.

La precisazione è importante perchè la Consulta qui ha inteso fare riferimento alla notifica perfezionatasi comunque con la consegna dell'atto a una delle persone abilitate alla ricezione (La stessa infatti affermava al punto 11 “*Considerati nel loro complesso, i rilevati scostamenti della disposizione*

censurata rispetto al regime ordinario della notificazione a mezzo del servizio postale, che costituiscono il proprium della semplificazione insita nella notificazione "diretta" ex art. 26, primo comma, d.P.R. n. 602 del 1973 segnano sì un arretramento del diritto di difesa del destinatario dell'atto, ma non superano il limite di compatibilità con i parametri evocati dalla CTR rimettente. Va infatti considerato che - venendo in rilievo l'ordinaria disciplina del servizio postale quanto alle ipotesi di effettiva reperibilità del destinatario dell'atto o di altro soggetto legittimato a riceverlo - la notificazione "diretta" delle cartelle di pagamento ad opera dell'agente della riscossione, della cui legittimità costituzionale la rimettente CTR dubita, costituisce una forma semplificata di notificazione, di cui è predicato il normale buon esito con la consegna del plico al destinatario o al consegnatario. A questa ipotesi si riferisce l'ordinanza di rimessione della CTR che è chiamata a pronunciarsi in ordine alla validità, o no, di una notifica "diretta" ex art. 26, primo comma, effettuata con consegna del plico al portiere, con le modalità semplificate del servizio postale ordinario ed in particolare senza comunicazione dell'avvenuta notifica. Con riferimento, quindi, alla forma di notificazione "diretta", con consegna del plico al destinatario o a chi sia legittimato a riceverlo, può dirsi che le modalità pur semplificate del procedimento notificatorio soddisfano il requisito - richiesto dalla giurisprudenza di questa Corte - della «effettiva possibilità di conoscenza» dell'atto ...»). Non alla notifica diretta per compiuta giacenza.

Del resto l'art. 26, comma 1, seconda parte, espressamente menziona la ricezione della (prima) busta raccomandata da parte di uno dei soggetti indicati nel secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda, dettando la disciplina dell'irreperibilità relativa in un altro comma (il quarto).

In definitiva, la notifica semplificata da parte dell'agente della riscossione o dell'INPS dovrebbe essere consentita solo in questa evenienza, mentre nel caso (di irreperibilità relativa o assoluta) in cui non sia possibile la consegna ad alcuno, dovrebbe continuare ad applicarsi la legge n. 890/1982 e in particolare l'art. 8 della stessa, che regola la notifica ordinaria a mezzo posta tramite ufficiali giudiziari o messi comunali o messi speciali autorizzati.

Diversamente ragionando è immanente e ingiustificabile il rischio che il debitore incorra senza sua colpa nella decadenza dall'opposizione a ruolo, con avvio dell'esecuzione forzata, non impugnando nei prescritti quaranta giorni la cartella o l'avviso di addebito a causa della circostanza che il titolo non è mai entrato effettivamente nella sua sfera di conoscibilità (infatti spesso l'agente postale, che non consegna ad alcuno il plico, nel depositarlo in ufficio vi appone la mera dicitura "avv." - che sta per "avvisato" - ma è un'indicazione generica e incontrollata, che sul piano delle garanzie non può tenere luogo dell'invio e ricevimento di una formale comunicazione informativa).

Devo dirvi però che la giurisprudenza di legittimità, nell'affermare che per la notifica semplificata l'invio della raccomandata "informativa" (cioè della seconda), contenente l'avviso di giacenza dell'atto presso l'ufficio postale, non è un adempimento essenziale – in quanto l'art. 60, comma 1, lettera b-bis del d.P.R. n. 600/1973, introdotto dall'art. 37, comma 27, lettera a) del d.l.

n. 223/2006, che lo prevede, riguarda la notifica eseguita dai messi comunali o dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte – non sembra fare questa distinzione di cui vi ho parlato riferendosi non solo al caso della consegna della cartella a persona diversa dal destinatario, ma anche a quello del mancato recapito per temporanea assenza dello stesso o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone abilitate a riceverla, quindi proprio a quello di irreperibilità relativa (v. in materia tributaria Cass. n. 9990/2022, n. 6810/2022, n. 5700/2022, n. 2365/2022, n. 36193/2021, n. 10131/2020; in materia previdenziale n. 26592/2019, n. 12181/2013).

Rileva in proposito la S.C. che il regolamento postale (nel caso di specie, la circolare n. 70/2001 oggetto: poste – condizioni generali del servizio postale – d.m. 9 aprile 2001 su g.u. n. 95 del 24 aprile 2001), contenente la disciplina del servizio postale ordinario, si limita a prevedere, all'art. 32, che, per gli “invii a firma” (tra cui le raccomandate), “in caso di assenza all'indirizzo indicato, il destinatario e le altre persone abilitate a ricevere l'invio” possono “ritirarlo presso l'ufficio postale di distribuzione, entro i termini di giacenza previsti dall'art. 49”. Ne trae che al fine di garantire il bilanciamento tra l'interesse del notificante e quello del notificatario debba farsi applicazione in via analogica della regola dettata dall'art. 8, comma 4, della l. n. 890/1982 cit., secondo cui la notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di rilascio dell'avviso di giacenza, ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore, decorrendo da tale momento il termine per l'impugnazione dell'atto notificato, in quanto il regolamento del servizio di recapito non prevede la spedizione di una raccomandata contenente l'avviso di giacenza (Cass. n. 35641/2021).

Occorre invece considerare che il caso esaminato dalla Corte costituzionale nella pronuncia n. 175/2018 riguardava un'ipotesi di ricezione del plico contenente la cartella da parte del portiere dello stabile, e che la stessa Consulta, nelle premesse della decisione, ha precisato di avere in più occasioni ritenuto illegittima la riduzione di garanzie per il destinatario quando l'atto non viene consegnato e quindi proprio nelle ipotesi di irreperibilità relativa sia nell'ordinario procedimento notificatorio a mezzo posta ex art. 8, legge 890/1982 (n. 346/1998), sia nel regime del codice di rito ex art. 140 c.p.c. (n. 3/2010) anche con più specifico riferimento alla notifica di cartelle di pagamento relative a debiti previdenziali ex art. 60 del d.P.R. n. 600/1973 e 26, comma 4, d.P.R. n. 602/1973 (n. 258/2012); ipotesi nelle quali non si può avere l'indispensabile ragionevole presunzione di «effettiva conoscenza» dello stesso.

Quindi è vero che ragioni d'interesse pubblico possono legittimare forme agevolate di notificazione, ma c'è anche in questo caso un limite invalicabile, che è appunto questo della reale conoscibilità del deposito dell'atto, superato il quale il diritto di difesa assicurato dall'art. 24 Cost. al destinatario della notifica finisce per risolversi in una forma di garanzia soltanto apparente.

Peraltro, in materia di riscossione delle imposte le Sezioni Unite, con recente sentenza n. 10012/2021, dopo avere ribadito l'ammissibilità della notifica di atti impositivi a mezzo posta da parte dell'Agenzia delle entrate, hanno risolto il contrasto sorto tra le sezioni semplici della Corte ritenendo necessaria – quanto alla prova del perfezionamento della procedura notificatoria “diretta” in caso di irreperibilità relativa – la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento, comprovante l'effettiva ricezione della raccomandata che comunica l'avvenuto deposito dell'atto presso l'ufficio postale (c.d. CAD), non essendo sufficiente quella della sua spedizione. Dissertando sull'esigenza della semplice spedizione o della ricezione della suddetta raccomandata, le S.U. l'hanno comunque implicitamente ritenuta necessaria per la notifica semplificata non andata a buon fine (laddove, invece, quell'orientamento ritiene in generale non dovuto l'avviso non solo nell'ipotesi di consegna a persone abilitate alla ricezione dell'atto, ma anche in quella di mancata consegna).

La decisione in commento evidenzia condivisibilmente che, nel sistema della notificazione postale in caso di mancata consegna del plico contenente l'atto notificando, la comunicazione di avvenuto deposito ha un ruolo essenziale al fine di garantire la conoscibilità – intesa come possibilità di conoscenza effettiva – dell'atto. La produzione dell'avviso di ricevimento della CAD costituisce pertanto l'indefettibile prova di un presupposto implicito dell'effetto di perfezionamento della procedura notificatoria secondo le citate previsioni dell'art. 8, commi 2 e 4, l. n. 890/1982 cit., che, qualora ritenuta giudizialmente raggiunta, trasforma tale effetto da “provvisorio” in “definitivo”, completando la fattispecie subprocedimentale a formazione progressiva, secondo una interpretazione conforme a Costituzione.

Ecco dunque che la Corte, sempre implicitamente, ritiene necessarie per la notifica diretta nell'ipotesi di irreperibilità relativa le formalità che l'altro orientamento esclude *a priori*.

Vi è di più. La pronuncia rileva come la mera prova della spedizione di tale comunicazione non sia rispettosa del *dictum* imperativo del giudice delle leggi (v. C. Cost. n. 346/1998), che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'originaria formulazione dell'art. 8, comma 4, l. n. 890/1982 cit., nella parte in cui non prevedeva che nella fattispecie in esame e in quelle assimilabili (rifiuto di ricezione/di firma del registro di consegna; assenza di persone idonee al ritiro) non venisse appunto data la comunicazione stessa e che lo fosse con una “raccomandata con avviso di ricevimento”.

La disciplina adeguatrice si differenzia nettamente da quella dell'art. 139, comma 4, cod. proc. civ. ovvero dell'art. 7, u.c., l. n. 890/1982, che regolano le ipotesi di consegna dell'atto notificando a persona diversa dal destinatario e prevedono che venga spedita a quest'ultimo una raccomandata “semplice” che gli dia notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto, proprio perché in questi ultimi casi vi può essere una ragionevole aspettativa che l'atto notificato venga

effettivamente conosciuto dall'interessato, trattandosi di persone (familiari, addetti alla casa, personale di servizio, portiere, dipendente, addetto alla ricezione) che hanno con lo stesso un rapporto che il legislatore riconosce come astrattamente idoneo a questo fine ed è per ciò che ha prescelto una forma di comunicazione dell'avvenuta consegna garantita, ma semplificata. Diversamente, nel caso dell'art. 8, l. n. 890/1982 (e dell'art. 140 c.p.c.), non si realizza alcuna consegna, ma solo il deposito dell'atto notificando presso l'ufficio postale (ovvero, nella notifica codicistica, presso la casa comunale).

A dire delle S.U. questa è la ragione per la quale la legge, con maggiore rigore, prevede che dello specifico adempimento venga data comunicazione dall'agente notificatore al destinatario, secondo due distinte e concorrenti modalità: l'affissione dell'avviso di deposito nel luogo della notifica (immissione in cassetta postale) e la spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Pertanto, la descritta procedura notificatoria può essere comparata con quella, pur sempre basata sull'identico presupposto fattuale della c.d. irreperibilità relativa del destinatario (e fattispecie assimilate), disciplinata all'art. 140 cit. tra le modalità delle notifiche curate direttamente dall'ufficiale giudiziario. Norma, quest'ultima, dichiarata costituzionalmente illegittima nella parte in cui prevedeva il perfezionamento della notifica non effettuata a causa di "irreperibilità o rifiuto di ricevere" del destinatario (e delle persone addette alla casa) sul presupposto della sola spedizione della "raccomandata informativa" dell'avvenuto deposito dell'atto notificando (presso la casa comunale), invece che con il ricevimento della stessa ovvero con il decorso di 10 giorni dalla sua spedizione (Corte Cost. n. 3/2010).

In definitiva, se si vuole rispettare sia il monito della Corte costituzionale che l'appena riportato insegnamento delle Sezioni Unite, si dovrebbe concludere che anche in materia previdenziale la notifica semplificata vera e propria, cioè eseguita dall'agente della riscossione o dall'INPS secondo il regolamento postale, sia valida nei soli casi in cui sia possibile la consegna dell'atto (all'indirizzo espresso dalle S.U. si è uniformata molta parte della giurisprudenza successiva, per cui v. Cass. n. 10399/2022, n. 6562/2022 e n. 4243/2022, ma permangono resistenze, motivate con una presunta diversità di presupposti di fatto, come Cass. n. 14100/2022). Accadrebbe altrimenti che "... la disciplina della notificazione da effettuarsi a soggetto temporaneamente assente dalla sua casa di abitazione o dal luogo in cui ha l'ufficio od esercita l'industria o il commercio è ingiustificatamente diversa (nel caso in cui non sia possibile consegnare l'atto per irreperibilità, incapacità o rifiuto delle persone abilitate alla ricezione), a seconda che oggetto della notificazione sia un atto di accertamento oppure una cartella di pagamento ...", come già denunciato nel caso esaminato dalla Corte Costituzionale n. 258/2012, secondo cui la cui la "... diversità della disciplina di una medesima situazione (notificazione a soggetto "relativamente" irreperibile) non appare riconducibile ad alcuna ragionevole ratio, con violazione dell'evocato art. 3 Cost.. Per ricondurre a ragionevolezza il sistema, è necessario pertanto, nel caso di irreperibilità "relativa" del destinatario, uniformare le modalità di notificazione degli atti di accertamento e

delle cartelle di pagamento".

Da ultimo con ordinanza interlocutoria n. 28455 del 30 settembre 2022 (rel. Esposito) la sesta sez. lav. della Cassazione ha rimesso alla quarta la *"questione relativa alla rilevanza della raccomandata informativa nel procedimento attinente alla riscossione dei contributi previdenziali"* in ipotesi di irreperibilità relativa, poiché *"contrariamente a quanto avviene per la riscossione dei tributi (Cass. n. 10037 del 10/04/2019), non risultano orientamenti univoci (si veda da ultimo Cass. n. 35692 del 19/11/2021), con conseguente rilevanza nomofilattica della questione"*. Ma la questione sembra riferirsi alla notifica per compiuta giacenza di avviso di addebito effettuata ai sensi dell'art. 60 del d.P.R. n. 600/1973, richiamato dall'art. 26, comma 4, del d.P.R. n. 602/73, quindi non della notifica diretta di cui al comma 1.

Insomma, come sempre, il problema è quello di trovare non in astratto, ma nel concreto invernarsi di norme e istituti, il giusto punto di equilibrio tra valori primari.

E a questo fine la dottrina e la giurisprudenza hanno il compito di anticipare l'opera di vigilanza del giudice delle leggi, ogni volta che sia possibile, mediante interpretazioni costituzionalmente orientate delle disposizioni di incerta lettura che punteggiano questo complesso sistema.