

**CONSIGLIO SUPERIORE DELLA
MAGISTRATURA**

**INCONTRO DI STUDIO IN MATERIA CIVILE
RISERVATO AI MAGISTRATI NOMINATI
CON D.M. 5 AGOSTO 2010 DESTINATI A
SVOLGERE FUNZIONI CIVILI, PROMISCUE
LAVORISTICHE E GIUDICI DEL LAVORO
ROMA 7 – 11 MARZO 2011**

**I GIUDIZI DI OPPOSIZIONE A CARTELLA
E RUOLO ESATTORIALE**

Relazione del dott. Giovanni Benassi
Presidente della Sezione Lavoro
del Tribunale di Bologna

I giudizi di opposizione a cartella di pagamento

Sommario: Premessa; 1. La cartolarizzazione dei crediti previdenziali e il sistema di riscossione mediante ruolo; 2. La cartella di pagamento; 3. Requisiti formali della cartella di pagamento; 4. Il recupero del credito previdenziale; 5. Gli strumenti di tutela: a) l'opposizione agli atti esecutivi; 6. b) L'opposizione prevista dall'art. 24 del d. legs. n. 46/99: natura giuridica; 7. b) L'opposizione prevista dall'art. 24 del d. legs. n. 46/99: termini e competenza territoriale; 8. b) L'opposizione prevista dall'art. 24 del d. legs. n. 46/99: il contraddittorio processuale; 9. b) L'opposizione prevista dall'art. 24 del d. legs. n. 46/99: questioni di giurisdizione; 10. b) L'opposizione prevista dall'art. 24 del d. legs. n. 46/99: poteri del giudice; 11. La mancata opposizione alla cartella di pagamento; 12. Iscrizione a ruolo e giudizio di accertamento negativo del credito previdenziale; 13. Iscrizione a ruolo e sentenza emessa nel giudizio ex art. 24 d. legs. n. 46 del 1999; 14. Il nuovo regime per la riscossione dei crediti dell'Inps introdotto dall'art. 30 del d.l. n. 78 del 2010

PREMESSA

Scrivere di previdenza è difficile sia per la complessità tecnica della materia, nota a pochi cultori e non oggetto di adeguata attenzione nei corsi universitari, sia per il continuo e vorticoso sopravvenire di norme giuridiche, che, quanto meno con cadenza annuale (ad ogni approvazione di una legge finanziaria, ad esempio), vengono ad incidere e sconvolgere, quasi sempre per motivazioni di cassa e di bilancio, assetti interpretativi per altro non ancora del tutto consolidati. In sostanza, il succedersi di normative, anche di segno contrastante fra loro e di difficile lettura e interpretazione, che, di volta in volta, modificano equilibri acquisiti dopo faticosi e contrastati percorsi giurisprudenziali o introducono nuove regole, non sempre di facile ed immediata comprensione, rende sempre più arduo il tentativo di razionalizzare il sistema e sconsigliano riflessioni che cerchino di andare oltre una sommaria descrizione dell'ordinamento previdenziale ed assicurativo pubblico.

Anche la disciplina del recupero coattivo dei crediti degli enti previdenziali non sfugge a questa tendenza propria del legislatore italiano, il quale, anzi, pressato da esigenze di bilancio, è, nel breve volgere di un decennio, più volte intervenuto in materia; in un primo tempo, con la riforma del 1999, che, nel modificare radicalmente il consolidato sistema sul quale gli enti previdenziali avevano da quasi un secolo fondato la loro stabilità finanziaria, divenuta, tuttavia ed in taluni casi, sempre più incerta per l'enorme dilatarsi della spesa pubblica nel settore sociale, ha posto numerose e complesse questioni interpretative ed applicative, sulle quali, ancora oggi, ad oltre dieci anni di distanza dall'entrata in vigore del d. lgs. n. 46 del 1999, la giurisprudenza è ben lontana dal raggiungere approdi condivisi e definitivi; e, quindi, con la recentissima rivoluzione che ha innovato in modo sensibile il sistema di recupero dei soli crediti del più importante ente previdenziale, cioè dell'INPS. Infatti, dall'1° gennaio 2011, sono entrate in vigore le "novità" introdotte dall'art. 30 del d.l. n. 78 del 2010, convertito in legge n. 122 del 2010, sulle quali è facile prevedere che,

ben presto, si porranno nuove e complesse questioni interpretative, anche perché la tecnica utilizzata dal legislatore, nella forma di un articolo di un decreto legge, approvato per introdurre misure urgenti in materia di stabilità finanziaria e di competitività economia ma, in realtà, integrante l'ennesima manovra correttiva della finanza pubblica, ampiamente modificato dal Parlamento in sede di conversione in legge⁽¹⁾, disvela, ancora una volta, la mancanza di un disegno riformatore coerente e una visione frammentaria della materia oggetto dell'ennesimo intervento normativo.

Occorre, dunque, avere presente che, oggi, il sistema di recupero dei crediti degli enti previdenziali scorre su un doppio binario: per la generalità degli enti (in particolare per l'INAIL ma non solo) vige la disciplina contenuta nel decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46; per l'INPS, invece trova applicazione, in primo luogo, la previsione di cui all'art. 30 del d.l. n. 78 del 2010, conv. in legge n. 120 del 2010, che, in parte, contiene norme speciali riferibili solo al recupero crediti di tale ente previdenziale e, in parte, rinvia all'esecuzione mediante ruolo di cui al già citato d. lgs. n. 46 del 1999. Resta, però, inteso che, sul tavolo dei giudici del lavoro, continueranno – anche per i crediti dell'INPS – ad essere attuali tutte le questioni connesse all'applicazione delle disposizioni contenute nel d. lgs. n. 46 del 1999, con riferimento sia ai crediti iscritti a ruolo fino al 31 dicembre 2010 sia ai giudizi di opposizione a quella medesima data pendenti.

1. LA CARTOLARIZZAZIONE DEI CREDITI PREVIDENZIALI E IL SISTEMA DI RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLO

Come è noto, dall'1 luglio 1999, è entrata in vigore la riforma della riscossione, disciplinata dal d. lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, in attuazione della delega conferita dalla legge 28 settembre 1998, n. 337, che, nel suo ambito di operatività, ha ricompreso anche i crediti degli enti previdenziali.

In precedenza, per il recupero coattivo dei propri crediti, gli enti previdenziali potevano avvalersi, secondo quanto, da ultimo, previsto dall'art. 2, comma 3, del d.l. 9 ottobre 1989, n. 338, conv. in legge 7 dicembre 1989, n. 389, del potere di ordinanza-ingiunzione, di cui all'articolo 35 della legge 24 novembre 1981, n. 689, ovvero della possibilità di emettere ingiunzioni, ai sensi del regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, o di richiedere decreti ingiuntivi, come previsto dagli articoli 633 e seguenti del codice di procedura civile, provvisoriamente esecutivi, ai sensi dell'articolo 642, primo comma, del predetto codice, introdotto dall'articolo 1, comma 13, del decreto-legge 2 dicembre 1985, n. 688, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 gennaio 1986, n. 11.

Tuttavia, proprio il citato articolo 2 del d.l. n. 389 del 1989, introdusse, per la prima volta, la facoltà per gli enti previdenziali di avvalersi, per la riscossione di crediti assistiti da titoli esecutivi (secondo la definizione contenuta nei primi due commi del medesimo articolo 2), del servizio centrale della riscossione di cui al D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, ai sensi dell'art. 2 e dell'art. 67 del decreto stesso, ammettendo, nel successivo comma 6, l'opposizione da parte dell'intimato da proporsi, nel termine perentorio di trenta giorni, nelle forme previste dagli artt. 442 e ss. cod. proc. civ. Nel

¹ L'art. 30 del d.l. n. 78 del 2010 era, in origine, composto da ben quindici commi; la legge di conversione n. 122 del 2010 ha soppresso ben sei commi (il terzo, settimo, ottavo, nono, undicesimo e dodicesimo) ed ha modificato il contenuto dei commi due, cinque e quattordici.

corso del giudizio di primo grado, poi, era riconosciuta la facoltà dell'adito pretore di sospendere l'esecuzione del ruolo per gravi motivi.

Negli anni successivi, il legislatore, allo scopo di rendere più agevole e razionale il procedimento di riscossione delle pubbliche entrate, ha, decisamente, inciso nel meccanismo di recupero dei crediti degli enti previdenziali, sottraendolo alla previgente disciplina di tipo privatistico e estendendo, progressivamente, la normativa fiscale a quella contributiva e previdenziale. Con il decreto legislativo n. 46 del 1999, il legislatore ha, infatti, imposto l'utilizzazione del "ruolo", che è uno strumento di riscossione tipico delle imposte, e in particolare di quelle dei redditi secondo la disciplina contenuta del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, anche per la riscossione dei crediti previdenziali, per i quali, come si avrà modo di vedere in seguito, ha, tuttavia, previsto una serie di regole speciali.

Il ruolo è un elenco dei debitori e delle somme che questi devono all'ente previdenziale, che lo rende esecutivo e lo affida al concessionario per la riscossione, il quale provvede all'emissione della cartella esattoriale e alla riscossione coattiva del credito. Il ruolo ha natura giuridica di atto amministrativo plurimo o collettivo, giacchè consiste nell'"elenco dei debitori e delle somme ad essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo concessionario" (art. 10 d.p.r. n. 602/73); ha forza di titolo esecutivo e, come tale, legittima il concessionario, qualora in debitore non versi la somma indicata nella cartella esattoriale, regolarmente notificata, a esperire una procedura di esecuzione forzata speciale, più rapida ed efficace di quella condotta secondo le regole generali (art. 17 d. legs. n. 46/99). Il sistema dei ruoli si fonda sulla scissione tra la titolarità del credito, che resta in capo all'ente previdenziale, e la titolarità dell'azione esecutiva; quest'ultima, infatti, viene affidata ad un soggetto estraneo al rapporto obbligatorio, il concessionario per la riscossione, il quale, abilitato in forza di apposito provvedimento amministrativo, svolge in modo professionale le attività finalizzate alla riscossione.

Spinto da pressanti esigenze di bilancio, il legislatore, nel tentativo di recuperare il più rapidamente possibile all'attivo degli enti previdenziali i crediti contestati, cioè quei crediti che, secondo la normativa vigente, non erano assistiti da titoli esecutivi e che, quindi, richiedevano l'attivazione di lunghe procedure di recupero dall'esito molto incerto, ha fatto ricorso, anche in ambito previdenziale, al sistema della cartolarizzazione, prevedendo, in particolare, la cessione per legge dei crediti dell'INPS ad un'apposita società di cartolarizzazione (la S.C.C.I. S.p.a. – Società di Cartolarizzazione dei Crediti INPS). L'art. 13 della legge 21 dicembre 1998, n. 448, come modificato dal d.l. n. 308 del 6 settembre 1999, conv. in legge n. 402 del 5 novembre 1999, ha, infatti, previsto la cessione a titolo oneroso di tutti i crediti vantati dall'INPS ad una società per azioni, avente per oggetto esclusivo l'acquisto e la cartolarizzazione di tali crediti, disponendo che la società cessionaria avrebbe dovuto finanziarie le operazioni di acquisto dei crediti mediante emissioni di titoli o ovvero contrazione di prestiti. Conseguenza necessaria alla cartolarizzazione dei crediti, proprio per la finalità di garantire una riscossione spedita dei crediti ceduti, è stata la previsione dell'obbligo per l'INPS di iscrivere a ruolo i crediti oggetto della cessione, secondo le modalità previste dall'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, di rendere esecutivi i ruoli e di affidare l'incarico per la riscossione ai concessionari del servizio riscossione tributi. Questa particolare previsione normativa comporta, quale inevitabile effetto, che nella procedura di recupero coattivo del credito INPS sono presenti tre soggetti; l'INPS, il cessionario del credito (la S.C.C.I. S.p.a.) e il

concessionario; pertanto la titolarità del credito appartiene, congiuntamente, al cedente ed al cessionario, mentre la titolarità dell'azione esecutiva rimane immutata in capo al soggetto concessionario della riscossione ⁽²⁾.

Su questi specifici aspetti, merita di essere segnalata la sentenza della Corte di Cassazione n. 20481/2008, che, nella parte motiva, così ricostruisce il complesso rapporto esistente tra l'INPS e la SCCI S.p.a.: *a norma della L. n. 448 del 1998, art. 13, i crediti oggetto del contratto di cessione sono individuati con specifico D.I. in concreto, con il primo contratto di cessione, stipulato in data 29 novembre 1999, sono stati ceduti i crediti vantati dall'INPS fino al 31 dicembre 1999, intendendosi come tali i crediti contributivi che il debitore non avesse provveduto a pagare alla scadenza prevista fino al 1999 compreso; con il secondo contratto di cessione, stipulato in data 31 maggio 2001, sono stati ceduti i crediti relativi al 2000 con il terzo contratto di cessione, stipulato il 18 maggio 2002, sono stati ceduti i crediti maturati fino al 31 dicembre 2001. Il D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 24, stabilisce, poi, che, con l'opposizione a ruolo, il debitore deve convenire in giudizio sia il cedente che il cessionario ed il contratto di cessione con la S.CCI. stabilisce che l'INPS si impegna a portare avanti la difesa tecnica ed a tal proposito la società concessionaria conferisce apposito mandato di rappresentanza e difesa all'INPS. La difesa dell'INPS rientra, pertanto, negli impegni assunti verso la cessionaria nei contratti di cessione. Come è stato affermato, invero, da questa Corte Suprema (Cass. n. 15041/2007), in materia di cessione e cartolarizzazione dei crediti INPS, qualora i debitori promuovano, avverso il ruolo giudizi di merito e di opposizione ai sensi della L. n. 448 del 1998, art. 13, comma 8, sussiste litisconsorzio necessario nel lato passivo tra l'INPS ed il cessionario, non potendosi ritenere la menzionata disposizione tacitamente abrogata dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 24, comma 5, il quale - prima della modifica introdotta dal D.L. n. 209 del 2002, convertito in L. n. 265 del 2002, prevedeva che l'opposizione contro l'iscrizione venisse notificata all'ente impositore ed al cessionario. In materia di cessione e cartolarizzazione dei crediti l'Inps di cui alla L. n. 448 del 1998, art. 13, qualora la società cessionaria abbia conferito mandato all'INPS per la riscossione dei crediti dei debitori - e perciò per la gestione, attraverso le proprie strutture organizzative, dell'attività di recupero nella fase amministrativa ed in quella giudiziaria, escludendo così, implicitamente, l'esistenza di un conflitto di interessi - l'intera attività di riscossione contenziosa, compreso il patrocinio della cessionaria al fine di consentire la sua partecipazione al giudizio per assicurarne la regolarità, risponde ad un preciso interesse dell'INPS, e come tale può essere svolta dai legali interni dell'ente (Cass. n. 15041/2007 cit.).*

Significativa, poi, è anche la risposta, che si legge nella medesima sentenza del supremo Collegio, al rilievo che non avrebbero potuto essere iscritti a ruolo i crediti ceduti alla S.C.C.I. S.p.a., trattandosi di una società di diritto privato. Secondo la Corte, *la L. n. 448 del 1998, art. 13, ha introdotto lo strumento della riscossione coattiva mediante ruoli esattoriali che consente vantaggi procedurali volti a facilitare*

² Dal 1 ottobre 2006 il sistema di affidamento in concessione e' stato soppresso, e la funzione di riscossione e' stata attribuita all'Agenzia delle entrate e all'Inps (art. 3 d.l. n. 30 settembre 2005, n. 203, conv. in legge n. 248/05). L'attività e' svolta attraverso la società "Equitalia spa" (già "Riscossione spa"; capitale sociale 51% Agenzia delle entrate e 49% INPS), direttamente o tramite partecipate che di solito sono le stesse società che operavano precedentemente come "concessionarie". Per fare degli esempi, la Cerit e' diventata Equitalia Cerit, Esatri e' diventata Equitalia Esatri, etc.etc. Poco cambia nel rapporto con il debitore finale, poiché' tutte le norme (anche vecchie) che si riferiscono ai concessionari della riscossione adesso riguardano direttamente Equitalia.

il recupero dei crediti previdenziali. Il D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 24, ha, poi, disciplinato gli aspetti operativi della procedura di riscossione coattiva dei crediti degli enti previdenziali, quali la formazione dei ruoli, la consegna di essi al concessionario, la notifica della cartella esattoriale.

Ma non può ritenersi che possano essere iscritti a ruolo soltanto i crediti degli enti pubblici previdenziali, e non i medesimi crediti ceduti alla società di cartolarizzazione, stante la previsione della L. n. 448 del 1998, art. 13, e stante la previsione di cui al D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 36, comma 10, secondo la quale "resta fermo quanto disposto in tema di cessione e cartolarizzazione dei crediti dell'istituto nazionale della previdenza ed assistenza sociale; ai crediti oggetto della cessione si applicano le disposizioni del presente decreto, a partire dalla sua data di entrata in vigore".

Pertanto anche per i crediti oggetto della cessione e della cartolarizzazione si applica il sistema di riscossione coattiva di cui al D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 24.

Merita, infine, di essere segnalato che il sistema di riscossione mediante ruolo dei crediti previdenziali ha superato anche lo scrutinio di costituzionalità. La Corte Costituzionale, infatti, con ordinanza n. 111 del 4 aprile 2007, ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 24 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, sollevata, in riferimento all'art. 111, comma secondo, della Costituzione, dal Tribunale di Torre Annunziata. Ad avviso della Corte il dubbio di costituzionalità è manifestamente infondato *in quanto, da un lato, non è irragionevole la scelta del legislatore di consentire ad 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.*

2. LA CARTELLA DI PAGAMENTO

La cartella di pagamento, o "esattoriale", può essere definita come un documento che il soggetto che cura la riscossione per conto dello Stato e degli altri enti pubblici notifica al debitore, al fine di intimargli il pagamento di somme, comunicandogli l'avvenuta iscrizione a ruolo del credito, l'entità delle somme dovute e le relative causali, nonché gli estremi del soggetto creditore e le modalità di pagamento.

La cartella di pagamento, pur dovendo contenere l'indicazione delle causali e del debito e le motivazioni dei pagamenti richiesti, va tenuta distinta dall'atto di accertamento del credito, per esempio il verbale ispettivo dell'ente previdenziale, notificato al datore di lavoro, del quale si assume l'inadempienza agli obblighi contributivi. Il verbale d'accertamento, infatti, pur potendo contenere l'indicazione delle somme dovute per crediti contributi e/o sanzioni, rappresenta la contestazione, la comunicazione di una pretesa da parte dell'autorità pubblica e del relativo fondamento in fatto ed in diritto e, come tale, può essere impugnato nel merito dall'intimato. La cartella di pagamento, invece, prelude all'esecuzione forzata esattoriale e, per questo

presuppone, almeno di norma, che il debitore, già regolarmente invitato a pagare le somme che il soggetto pubblico assume essere dovute, non abbia impugnato, in via amministrativa o giudiziaria, l'atto di contestazione in precedenza notificato e che, quindi, la pretesa creditoria sia stata iscritta a ruolo. Pertanto, il mancato adempimento all'invito di pagare, contenuto nella cartella, produce come conseguenza che lo Stato o l'Ente Pubblico possano procedere al recupero del credito nelle forme della riscossione coattiva.

La cartella di pagamento svolge, dunque, nell'ambito della disciplina della riscossione mediante ruolo, una funzione analoga a quella del precetto, di cui all'art. 480 cod. proc. civ., perché, al pari del precetto, contiene una intimazione a pagare il credito portato dal titolo esecutivo, che, nel caso della cartella di pagamento, è rappresentato dal ruolo, come espressamente previsto dall'art. 49, primo comma, del d.p.r. n. 602 del 1973.

Nella recente sentenza n. 6539/10, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, richiamando un proprio precedente reso in tema di infrazioni valutarie (Cass. S.U. n. 3001/08), hanno affermato che la cartella esattoriale *costituisce uno strumento in cui viene enunciata una pregressa richiesta di natura sostanziale e non possiede alcuna autonomia*, traendone la conseguenza che la cartella va *impugnata davanti al giudice competente a decidere in ordine al rapporto cui la cartella è funzionale, a nulla valendo che l'atto non contenga una puntuale indicazione della fonte di credito fatta valere*.

3. REQUISITI FORMALI DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO

Spesso nelle controversie promosse ai sensi dell'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, l'opponente eccepisce delle irregolarità formali della cartella di pagamento opposta. Prescindendo, ora, dalla natura dell'opposizione, è bene precisare che la normativa di riferimento, riguardo ai requisiti formali delle cartelle di pagamento, è rappresentata dall'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973, il quale stabilisce che la cartella venga redatta in conformità al modello approvato con decreto del ministero delle finanze, che contenga l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella stessa, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata, nonché l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo (per le cartelle relative ai ruoli consegnati ai concessionari dal gennaio 2006).

Il modello uniforme di cartella, approvato con d.m. 28 giugno 1999, è stato, da ultimo, modificato – con riferimento ai ruoli consegnati ai concessionari a decorrere dal primo gennaio 2006 – con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 ottobre 2005 (in G.U. n. 265 del 14 novembre 2005), con l'introduzione di importanti innovazioni: a) l'eliminazione di ogni riferimento al termine "contribuente" e la sua sostituzione con il termine "debitore", proprio per significare che, attualmente, con il ruolo e la cartella possono essere riscalate non solo le entrate tributarie ma anche quelle non tributarie, come appunto i contributi previdenziali; b) l'integrazione del frontespizio della cartella con l'avvertimento espresso che, in caso di mancato pagamento entro le scadenze indicate, si procederà, oltre che ad esecuzione forzata, a

fermo amministrativo e ad iscrizione di ipotesa legale, anche all'acquisizione stragiudiziale di notizie relative ai crediti vantati dal debitore verso i terzi ⁽³⁾. Molto controversa è, poi, la questione se, in ordine alla notificazione, da parte del concessionario, della cartella di pagamento avente ad oggetto pretese previdenziali, valgono i medesimi termini di decadenza previsti dal primo comma dell'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973, come, da ultimo, modificato dal d.l. n. 106 del 2005, conv. in legge n. 156 del 2005 ⁽⁴⁾.

³ L'ultimo modello di cartella esattoriale e' quello disposto dall'Agenzia delle entrate con provvedimento del 22/4/08 (entrato in vigore il giorno successivo con pubblicazione sul sito dell'Agenzia) a seguito delle novita' introdotte dalla recente legge 31/08 (di conversione del cosiddetto decreto milleproroghe, il d.l.248/07. L'obbligo di indicazione del soggetto responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notifica della cartella e' stato sancito dalla legge 31/2008 (che ha convertito il decreto "milleproroghe", d.l.248/2007) all'art.36 comma 4ter e vale per le cartelle i cui ruoli saranno consegnati all'agente della riscossione a partire dal 1 Giugno 2008, pena la nullita' della cartella stessa. Per le cartelle inerenti ruoli consegnati prima di questa data (la data di consegna del ruolo e' un momento difficile da individuare e comunque sicuramente precedente sia l'emissione che la notifica della cartella) la legge dispone una vera e propria "sanatoria", precisando che l'eventuale mancanza dell'indicazione del soggetto responsabile non puo' causare la nullita' del documento. Questa disposizione ha suscitato notevoli polemiche, sulle quali, sembra aver messo la parola "fine", dichiarando pienamente costituzionale l'articolo di legge suddetto, la Corte Costituzionale con ordinanza 221/2009. Nella sentenza n. 10805/10, il supremo Collegio ha, coerentemente, ritenuto che *"L'art. 7, comma 2, lett. a) della legge n. 212 del 2000, il quale dispone che per qualsiasi atto dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione - e, quindi, anche per le cartelle esattoriali - si debba "tassativamente" indicare il responsabile del procedimento, non comporta, nel caso di omissione di tale indicazione, la nullità dell'atto, non equivalendo la predetta espressione ad una previsione espressa di nullità, come conferma anche l'art. 36, comma 4-quater, del d.l. n. 248 del 2007, convertito dalla legge n. 31 del 2008 che, nell'introdurre specificamente la sanzione di nullità per le cartelle non indicanti il nome del responsabile del procedimento, fissa la decorrenza di tale disciplina dal 1 giugno 2008, precisando, con portata interpretativa, che "la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse"* (conformi: Cass. S.U. n. 11722/10; Cass. n. 20868/10).

⁴ Relativamente ai termini entro i quali la cartella doveva essere notificata al debitore, l'art. 25, comma 1, del d.p.r. n. 603/72, prevedeva, inizialmente, che il concessionario della riscossione dovesse notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti del quale procedeva, a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla predetta consegna, se la cartella era relativa ad un ruolo straordinario. Poi, con il d. legs. n. 193 del 2001 - emesso utilizzando il potere correttivo, previsto dalla legge-delega 28 settembre 1998, n. 337, in base alla quale era stato emanato il d. legs. n. 46 del 1999, erano state soppresse nell'art. 25 citato le parole *"entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo"* e, pertanto, l'art. 25 disponeva: *"il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede"*.

La Corte Costituzionale, con sentenza 15 luglio 2005, n. 280, ha, però, dichiarato illegittimo l'art. 25 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, come modificato dal D. Legs. 27 aprile 2001 n. 193, nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36 bis D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600.

In linea con le indicazioni contenute nella sentenza della Corte Costituzionale, il d.l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito nella legge n. 156 del 31 luglio 2005, nel modificare il secondo comma dell'art. 25 del d.p.r. n. 603 del 1973, ha previsto che il concessionario debba notificare la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

Nel senso affermativo, sembra militare il disposto degli articoli 17 e 18 del d. legs. n. 46 del 1999, che estendono, espressamente, il sistema della riscossione coattiva mediante ruolo alle entrate enti pubblici, anche previdenziali, pur se la prima parte del citato articolo 18 sembri far salve le previsioni speciali (“*salvo quanto previsto dagli articoli seguenti*”). In senso opposto, possono essere, invece, richiamate sia la previsione, da parte dell’art. 24 del medesimo decreto legislativo, di termini perentori, a pena di decadenza, per l’iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, dalla quale sembra doversi desumere l’inapplicabilità dei termini previsti dal primo comma dell’art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973, come modificato nel 2005, alle attività di accertamento e di liquidazione dei crediti previdenziali, sia la formulazione letterale delle disposizioni contenute nella legge n. 156 del 2005, le quali sembrano riferirsi soltanto alle pretese tributarie e alla riscossione mediante ruolo delle imposte sui redditi e sull’IVA. Tale conclusione, tuttavia, potrebbe incorrere nelle censure di illegittimità costituzionale, già considerate fondate dalla Consulta con la sentenza n. 280 del 2005, *non essendo consentito, dall'art. 24 Cost., lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole.*

Va, sotto altro profilo, evidenziato un ulteriore principio di diritto, costantemente, affermato dalla giurisprudenza di legittimità (v., da ultimo, Cass. n. 14327/09; v. anche Cass. n. 14105/00), secondo cui “*in tema di notifica a mezzo posta della cartella esattoriale emessa per la riscossione di sanzioni amministrative, trova applicazione l'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, per il quale la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si ha per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal ricevente e dal consegnatario, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, come risulta confermato per implicito dal penultimo comma del citato art. 26, secondo il quale l'esattore è*

-
- a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme che risultano dovute a seguito dell’attività di liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi;
 - b) dal quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell’attività di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi;
 - c) dal secondo danno successivo a quello in cui l’accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell’ufficio.

Sul punto merita di essere segnalato l’orientamento interpretativo seguito dalla Corte di Cassazione che, con le sentenze n. 26104/05 e n. 3510/06, ha affermato, dopo un’ampia ricostruzione dell’intera vicenda normativa, il seguente principio di diritto: *in tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni dei redditi, l'art. 1 del decreto-legge 17 giugno 2005, n. 106, convertito con modificazioni nella legge 31 luglio 2005, n. 156, che ha introdotto termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi, non ha portata retroattiva, ma integrativa della disciplina dettata dall'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dall'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ed impone quindi di verificare, nei giudizi di opposizione aventi ad oggetto cartelle relative a dichiarazioni già presentate, se il termine per la notifica, come determinato "per relationem" dal nuovo intervento legislativo, sia stato rispettato, senza che sia possibile recuperare i termini precedentemente fissati dal legislatore con altre disposizioni. In particolare, per i ruoli formati e resi esecutivi in data anteriore al 1° luglio 1999, deve considerarsi ormai privo di efficacia il termine di cui all'art. 36, comma 2-bis, del d. lgs. n. 46 del 1999, essendo stato abrogato l'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973, che lo richiamava, ed avendo il legislatore spostato il centro dell'attenzione dalle attività interne riguardanti la formazione del ruolo e la consegna dello stesso all'esattore al rapporto tra il contribuente ed il fisco.*

obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'Amministrazione”.

Infine, la Corte di Cassazione, confermando la sua precedente giurisprudenza, in tre recenti decisioni (n. 14894/08, n. 4757/09, n. 17194/09), ha riaffermato il principio che, *in tema di riscossione delle imposte sul reddito, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza, non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che, al di là di questi elementi formali esso sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo* ⁽⁵⁾

4. IL RECUPERO DEL CREDITO PREVIDENZIALE

L'art. 24, primo comma, del d. legs. n. 46/99 stabilisce che i 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, sono iscritti a ruolo, unitamente alle sanzioni ed alle somme aggiuntive calcolate fino alla data di consegna del ruolo al concessionario, al netto dei pagamenti effettuati spontaneamente dal debitore.

Il successivo articolo 25 primo comma, prevede che l'iscrizione a ruolo del credito previdenziale debba avvenire, a pena di decadenza:

- a) per i contributi o premi non versati dal debitore, entro il 31 dicembre dell'anno successivo al termine fissato per il versamento; in caso di denuncia o comunicazione tardiva o di riconoscimento del debito, tale termine decorre dalla data di conoscenza da parte dell'ente;
- b) per i contributi o premi dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici, entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla data di notifica del provvedimento, ovvero, per quelli sottoposti a gravame giudiziario, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo.

La previsione di tale norma va, per altro, coordinata con quella contenuta nel sesto comma dell'art. 36, secondo la quale *le disposizioni contenute nell'articolo 25 si applicano ai contributi e premi non versati e agli accertamenti notificati*

⁵ Così si legge nella motivazione della sentenza n. 4757/09: “È giurisprudenza di questa Corte che, in tema di riscossione delle imposte sul reddito, la mancanza o l'illeggibilità della sottoscrizione dell'avviso di mora da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza, come quella di ogni altro atto amministrativo, non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che, al di là di questi elementi formali (la cui presenza vale indubbiamente ad agevolare il riconoscimento), esso sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo: pertanto, qualora insorga contestazione tra le parti relativamente alla provenienza ed alla regolarità dell'avviso, il Giudice è tenuto ad accertare, con apprezzamento di fatto insindacabile in cassazione, la riferibilità dell'atto all'autorità legittimata ad emanarlo (cfr. Cass. 4923/07; Cass. 9779/03; Cass. 2390/00). Anche sotto il profilo della mancanza della data la censura è infondata dal momento che la stessa si evince in riferimento al ruolo azionato.

successivamente alla data del 1° gennaio 2004 ⁽⁶⁾ ⁽⁷⁾. Secondo l'opinione che sembra preferibile, la decadenza, in coerenza con la normativa di carattere generale sulla decadenza (art. 2969 cod. civ.) e tenuto conto della mancanza di una espressa previsione legislativa in senso opposto, non può essere rilevata d'ufficio ma solo ad eccezione di parte ⁽⁸⁾. E' bene, infine, precisare che tale decadenza non determina effetti sostanziali sul credito previdenziale, ma, qualora si verifichi e venga dichiarata, comporta soltanto una preclusione per l'esercizio dell'azione esecutiva esattoriale. In altri termini, il credito dell'ente previdenziale resta, comunque, accertabile secondo gli strumenti ordinari di recupero previsti dalla legge e la decadenza opera soltanto sulla iscrizione a ruolo e, cioè, sulla facoltà dell'ente di avvalersi del procedimento esecutivo esattoriale.

Secondo la Corte di Cassazione (Cass. n. 781/06 e n. 24781/06), *alla stregua di un'interpretazione conforme a Costituzione della disciplina transitoria recata dall'art. 36, sesto comma, del d.lgs. n.46 del 1999 che ha introdotto, in tema di riscossione dei contributi mediante ruolo, un termine di decadenza dall'iscrizione al ruolo, deve ritenersi non ammissibile la retroattività di tale termine, non imponendo, il sistema precedente, alcun onere di tempestività dell'iscrizione a ruolo per la riscossione dei crediti previdenziali, né potendo pretendersi, dall'Istituto di previdenza, un determinato comportamento prima ancora che venisse contemplato dall'ordinamento.* L'ente previdenziale, poi, in forza del secondo comma dell'art. 24 citato, ha facoltà di richiedere il pagamento mediante avviso bonario al debitore. A seguito dell'invio dell'avviso bonario, si possono verificare due ipotesi:

- a) il debitore, ricevuto l'avviso, provvede a pagare, in tutto o in parte, le somme dovute; in questo caso l'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte;
- b) il debitore, ricevuto l'avviso bonario, presenta domanda di rateazione; in questo caso, la pratica viene definita secondo la normativa in vigore e si procede all'iscrizione a ruolo delle rate dovute, nei sei mesi successivi alla data prevista per il versamento.

Per altro, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3269/09, ha precisato che, *nel procedimento di riscossione a mezzo ruolo dei contributi previdenziali, come regolato dagli artt. 24 e ss. del d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, in difetto di espresse previsioni*

⁶ Comma prima sostituito dall'art. 78, comma 24, L. 23 dicembre 2000, n. 388 e dall'art. 38, comma 8, L. 27 dicembre 2002, n. 289 e poi così modificato dall'art. 4, comma 25, L. 24 dicembre 2003, n. 350.

⁷ Il legislatore, con il recente art. 38, comma 12, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in legge 30 luglio 2010, n. 122, è nuovamente intervenuto sulla questione della decadenza, stabilendo che *“le disposizioni contenute nell'articolo 25 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, non si applicano, limitatamente al periodo compreso tra l'1 gennaio 2010 e il 31 dicembre 2012, ai contributi non versati e agli accertamenti notificati successivamente alla data del 1° gennaio 2004, dall'Ente creditore”*. Tale norma, secondo la Circolare INPS n. 108 del 9 agosto 2010, sospendendo nel periodo in essa indicato gli effetti della decadenza di cui al citato articolo 25, consentirebbe all'Istituto previdenziale di procedere all'iscrizione a ruolo di tutti i crediti, anche riferiti a periodi di competenza precedenti, omessi, accertati e notificati, nel rispetto dei termini di prescrizione, a decorrere dall'1 gennaio 2004.

⁸ In materia tributaria Cass. n. 18019/07 ha, al riguardo, affermato il seguente principio *“In tema di riscossione delle imposte sui redditi, è valida la cartella di pagamento emessa sulla base di un avviso di accertamento notificato dopo la scadenza del termine di decadenza di cui all'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Infatti, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dall'esercizio di un potere nei confronti del contribuente, in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo di quest'ultimo in materia di diritti da esso disponibili, configura un'eccezione in senso proprio che, in sede giudiziale, deve essere dedotta dal contribuente, non potendo essere rilevata d'ufficio dal giudice”* (v. anche Cass. n. 26361/06).

normative che condizionino la validità della riscossione ad atti prodromici, a differenza di quanto avviene in materia di applicazione di sanzioni amministrative, in forza di quanto previsto, segnatamente, dall'art. 14 della legge 24 novembre 1981, n. 689, la notifica al debitore di un avviso di accertamento non costituisce atto presupposto necessario del procedimento, la cui omissione invalidi il successivo atto di riscossione, ben potendo l'iscrizione a ruolo avvenire pur in assenza di un atto di accertamento da parte dell'istituto.

I commi 3 e 4 dell'art. 24, disciplinano, poi, due ipotesi particolari:

- a) se l'accertamento effettuato dall'ufficio è impugnato davanti all'autorità giudiziaria, l'iscrizione a ruolo è eseguita in pendenza di provvedimento esecutivo del giudice;
- b) in caso di gravame amministrativo contro l'accertamento effettuato dall'ufficio, l'iscrizione a ruolo è eseguita dopo la decisione del competente organo amministrativo e comunque entro i termini di decadenza previsti dall'art. 25.

Le due previsioni, contenute nei commi 3 e 4 dell'art. 24, vanno tenute profondamente distinte tra loro; nella seconda, infatti, è disciplinato il caso dell'interessato che proponga un gravame amministrativo contro l'accertamento dell'ufficio; nella prima, invece, l'ipotesi di ricorso diretto all'autorità giudiziaria con azione di accertamento negativo dell'obbligo contributivo. Per entrambi i casi è previsto il differimento dell'iscrizione a ruolo che può essere eseguita solo dopo la definizione della fase contenziosa. Tuttavia, nel caso disciplinato dal comma terzo, è necessario attendere un provvedimento esecutivo del giudice; nel secondo, invece, è sufficiente la decisione assunta dal competente organo amministrativo per consentire l'iscrizione a ruolo. Vi è però tra le due ipotesi una differenza sostanziale: nella prima, come si evince dal tenore letterale della norma, l'iscrizione può avvenire solo in pendenza di provvedimento esecutivo del giudice e, quindi, presuppone necessariamente che, almeno in primo grado, vi sia stata una pronuncia dell'Autorità Giudiziaria con efficacia esecutiva; nella seconda, invece, come sembra evincersi dal richiamo ai termini di decadenza di cui all'art. 25, l'iscrizione a ruolo potrebbe anche avvenire in pendenza di ricorso amministrativo⁹). Va, però, precisato che, sulla base dell'abrogato secondo comma dell'art. 25 citato, dopo l'iscrizione a ruolo, l'ente, in pendenza di gravame amministrativo, aveva la facoltà sospendere la riscossione con provvedimento motivato notificato al concessionario ed al contribuente, ma revocabile ove fosse sopravvenuto fondato pericolo per la riscossione. Il comma 2 dell'art. 25 è stato, però, espressamente soppresso dal comma 10 dell'articolo 30 del d.l. n. 78 del

⁹ Nel dibattito è, recentemente, intervenuta una sentenza della Corte di Cassazione (n. 17096/10), nella quale è stato affermato il seguente principio di diritto: "*in tema di crediti previdenziali, l'art. 24, comma 4, del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 - chiaramente finalizzato a deflazionare il contenzioso giudiziario nelle ipotesi in cui non sussista ancora la definitività della pretesa dell'ente - nel prevedere al comma 4 che "in caso di gravame amministrativo contro l'accertamento effettuato dall'ufficio, l'iscrizione a ruolo è eseguita dopo la decisione del competente organo amministrativo e, comunque, entro i termini di decadenza previsti dall'articolo 25", va interpretato nel senso che detta decisione può non essere esplicita, potendosi formare il silenzio-rigetto con l'inutile decorso del termine e la conseguente caduta dell'impedimento all'iscrizione stessa, ferma restando la diversa facoltà dell'ente, distintamente prevista dal successivo art. 25, di sospendere la riscossione nell'ipotesi di ricorso amministrativo proposto dopo l'iscrizione a ruolo".* Va, però, considerato che, attualmente, l'Istituto previdenziale non ha più la facoltà di sospendere in via amministrativa la riscossione coattiva per effetto della abrogazione del secondo comma dell'art. 25 del d. lgs. n. 46 del 1999 di cui si dà conto nel testo.

31 maggio 2010, conv. in legge n. 122 del 30 luglio 2010, con la conseguenza che, con effetto dal 31 maggio 2010, per i crediti affidati per il recupero agli agenti della riscossione, l'Istituto previdenziale non può più disporre provvedimenti di sospensione derivanti dalla presentazione di un ricorso amministrativo ovvero riguardanti ricorsi amministrativi ancora pendenti ⁽¹⁰⁾.

La Corte di Cassazione ha mostrato di condividere tale interpretazione, perché nella sentenza n. 21791/09, ha affermato il seguente principio di diritto: *in tema di riscossione dei contributi previdenziali, qualora il datore di lavoro abbia proposto ricorso in sede giudiziaria avverso l'accertamento amministrativo, si determina, ai sensi dell'art. 25 del d.lgs. n. 44 del 1999, l'effetto inibitorio dell'iscrizione a ruolo e, simmetricamente, non si produce alcuna decadenza per l'ente previdenziale sino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento giudiziale è divenuto definitivo; ove, invece, sia stato proposto ricorso in via amministrativa, l'iscrizione deve avvenire, a pena di decadenza, entro i termini previsti dall'art. 25, comma 1, del d.lgs. n. 44 del 1999, restando in capo all'ente solo la facoltà di sospendere, con provvedimento motivato, la riscossione.*

Nella motivazione, la Corte si è espressa nei seguenti termini: *il D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 24 prevede che i contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali non versati nei termini... o dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici sono iscritti a ruolo...". Nell'ipotesi di accertamento effettuato dall'ufficio, si distinguono due situazioni. Il caso in cui l'accertamento sia impugnato dinanzi all'autorità giudiziaria, nel quale l'iscrizione è eseguita in presenza di un provvedimento esecutivo del giudice, e quello del gravame amministrativo. In questo secondo caso (che è quello che rileva nella controversia in esame) l'iscrizione è eseguita "dopo la decisione del competente organo amministrativo e comunque entro i termini di decadenza previsti dall'art. 25"...Pertanto, dalla lettura della norma si deduce che solo nel caso di ricorso giudiziario, si determina l'effetto inibitorio della iscrizione a ruolo e, simmetricamente, non si ha decadenza sino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento giudiziario è divenuto definitivo. Al contrario, nel caso di ricorso amministrativo, l'iscrizione deve comunque avvenire entro i termini di decadenza previsti dall'art. 25, comma 1 e la pendenza di un procedimento amministrativo comporta solo una facoltà per l'ente che iscrive di sospendere la riscossione. Facoltà che deve essere esercitata con provvedimento "motivato" notificato al concessionario e al contribuente. Provvedimento che peraltro è revocabile qualora sopravvenga fondato pericolo per la riscossione.*

Quanto alla relazione tra l'iscrizione a ruolo e l'azione di accertamento negativo dell'obbligo contributivo, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 16203/08, si è espressa nel senso che *una volta che sia stata introdotta, e sia in corso, una causa di merito sulla fondatezza della pretesa contributiva previdenziale, non occorre che il contribuente instauri un secondo separato giudizio relativo anch'esso al merito*

¹⁰ Sul punto cfr. Circolare INPS n. 108 del 9 agosto 2010, nella quale viene sottolineata l'esigenza che l'istruttoria sui ricorsi amministrativi venga condotta nel rigoroso rispetto dei tempi previsti dalla legge, al fine di evitare che il provvedimento, eventualmente modificato a seguito della decisione sul ricorso, possa essere posto in esecuzione, nelle more della decisione stessa, con danno per il contribuente e per l'Istituto previdenziale; resta comunque salva la facoltà dell'INPS di comunicare agli agenti per la riscossione i provvedimenti di sospensione dell'attività di recupero dei crediti relativi a causali contabili (ad esempio, pagamenti già effettuati e non ancora contabilizzati) o amministrative (ad esempio, crediti in dilazione iscritti a ruolo e non ancora trasmessi all'esattore) o giudiziarie (ad esempio, ordinanze emesse dal giudice di sospensione dell'esecutività della cartella).

sostanziale della pretesa dell'ente previdenziale, come è il giudizio di opposizione contro l'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 24, comma 5, del d.lgs. n. 46 del 1999. Infatti, la mancata proposizione dell'opposizione ex art. 24 citato integra soltanto una preclusione di carattere processuale, come tale irrilevante rispetto a questioni di merito già validamente proposte in giudizio, sicché essa non può, in ogni caso, incidere sulla validità e sull'efficacia di una sentenza di accertamento negativo della pretesa contributiva previdenziale pronunciata in accoglimento della domanda del contribuente proposta prima di detta opposizione.

5. GLI STRUMENTI DI TUTELA: A) L'OPPOSIZIONE AGLI ATTI ESECUTIVI

I soggetti che ricevono la notificazione di cartelle di pagamento per il recupero di crediti previdenziali dispongono di due distinti rimedi processuali, a seconda che intendano contestare nel merito la pretesa contributiva dell'ente oppure vogliano far valere irregolarità formali della procedura. Nel primo dei due casi è possibile il ricorso al giudice del lavoro, utilizzando la previsione contenuta nei commi 5 e 6 dell'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, secondo cui *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 (comma 5); e 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. Nel corso del giudizio di primo grado il giudice del lavoro può sospendere l'esecuzione del ruolo per gravi motivi (comma 6).* Nel secondo, invece, trova applicazione quanto previsto dal comma 2 dell'art. 29 del predetto d. legs., in forza del quale *alle entrate indicate nel comma 1 non si applica la disposizione del comma 1 dell'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'articolo 16 del presente decreto e le opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi si propongono nelle forme ordinarie.*

Sebbene in molti casi pratici, i difensori delle parti tendano a confondere i due rimedi processuali, articolando opposizioni ove si trovano, congiuntamente, dedotte eccezioni attinenti alla regolarità formale della cartella di pagamento e alla sua notificazione e questioni di merito, trattasi di due procedimenti che vanno tenuti, nettamente, distinti fra di loro.

Quanto alla opposizione agli atti esecutivi, deve evidenziarsi che la Corte di Cassazione, con sentenza emessa a Sezioni Unite n. 562/00, ha stabilito che l'opposizione con la quale vengono denunciati vizi propri della cartella per carenza degli elementi che essa dovrebbe contenere, ai sensi degli artt. 25 e 26 d.p.r. n. 602/73, è qualificabile come opposizione agli atti esecutivi, da proporsi, ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ., nei cinque giorni dalla notifica¹¹), e che la giurisprudenza di legittimità successiva (v., Cass. n. 9912/01, n. 18207/03, n. 6119/04 e n. 20775/04), nel confermare il principio di diritto enunciato dalla Sezioni Unite, ha avuto cura di precisare che *nel caso di opposizione agli atti esecutivi, il giudice del merito è tenuto a verificare se l'opposizione sia ammissibile, in quanto proposta nel termine perentorio di cinque giorni, stabilito a pena di decadenza e la cui violazione è rilevabile d'ufficio* (v., Cass. n. 18207/03).

¹¹ Ora il termine per l'opposizione di cui all'art. 617, secondo comma, c.p.c. è stato fissato in giorni 20 dall'art. 2 del d.l. n. 35 del 2005, conv. in legge n. 80 del 2005, a fare tempo dall'11 settembre 2005.

Quanto al recupero dei crediti degli enti previdenziali, la questione è stata affrontata, con specifico riferimento al sistema normativo delineato dal d. lgs. n. 46 del 1999, dalla Corte di Cassazione che, con sentenza n. 21863/04, ha ritenuto che *nella disciplina della riscossione mediante iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, di cui al D.Lgs. n. 46 del 1999, l'opposizione agli atti esecutivi è prevista dall'art. 29, secondo comma, che per la relativa regolamentazione rinvia alle "forme ordinarie", e non dall'art. 24 dello stesso D.Lgs., che si riferisce, invece, all'opposizione sul merito della pretesa di riscossione. Ne consegue che l'opposizione agli atti esecutivi prima dell'inizio dell'esecuzione deve proporsi entro cinque giorni dalla notificazione del titolo esecutivo, che, ai sensi dell'art. 49 del d.P.R. n. 602 del 1973, si identifica nella cartella esattoriale* ⁽¹²⁾.

E' interessante, al fine di comprendere l'ambito di operatività dell'opposizione agli atti, riportare lo sviluppo argomentativo contenuto nella citata sentenza n. 21863/04: *va premesso che l'opposizione agli atti esecutivi si propone, ai sensi del primo comma dell'art. 617 cod. proc. civ., quando l'esecuzione non è ancora iniziata, nel termine perentorio di cinque giorni dalla notifica del titolo esecutivo. Nella specie la cartella, essendo un estratto del ruolo, costituisce titolo esecutivo ai sensi dell'art. 49 del dpr 29 settembre 1973 n. 602, come modificato dall'art. 16 del decreto legislativo n. 46 del 26 febbraio 1999, onde la società avrebbe dovuto proporre opposizione entro detto termine e non già nel termine di quaranta giorni, di cui all'art. 24 del decreto legislativo citato, come si assume nel primo e terzo motivo di ricorso, perché, questo è il termine accordato per l'opposizione nel merito della pretesa contributiva, V mentre per quanto concerne l'opposizione agli atti esecutivi, l'art. 29 secondo comma del decreto legislativo n. 46 dispone che "le opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi si propongono nelle forme ordinarie" intendendo così richiamare le disposizioni del codice di procedura, ossia all'art. 617. La società ricorrente, per superare l'ostacolo costituito dalla tardività dell'opposizione, intende dimostrare che il titolo esecutivo, ossia la cartella esattoriale, era in realtà inefficace e come tale non idonea a far decorrere il termine di cinque giorni, deducendo la inesistenza della notifica ed anche l'inesistenza intrinseca dell'atto per la mancanza dei dati prescritti*

¹² Di recente la Cassazione è intervenuta con due ulteriori pronunce di cui è opportuno riportare le massime: Cass. n. 18691/08: *Nella disciplina della riscossione mediante iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, di cui al d.lgs. n. 46 del 1999, l'opposizione agli atti esecutivi - con la quale si fanno valere i vizi di forma del titolo esecutivo, ivi compresa la carenza di motivazione dell'atto - è prevista dall'art. 29, secondo comma, che per la relativa regolamentazione rinvia alle "forme ordinarie", e non dall'art. 24 dello stesso d.lgs., che si riferisce, invece, all'opposizione sul merito della pretesa di riscossione. Ne consegue che l'opposizione agli atti esecutivi prima dell'inizio dell'esecuzione deve proporsi entro cinque giorni dalla notificazione del titolo esecutivo, che, ai sensi dell'art. 49 del d.P.R. n. 602 del 1973, si identifica nella cartella esattoriale, non assumendo alcuna rilevanza, invece, l'assenza di accertamenti e delle relative contestazioni, trattandosi di adempimenti previsti per l'irrogazione delle sanzioni amministrative e non per l'esazione di contributi e somme aggiuntive; e n. 25208/09: *In tema di riscossione mediante iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, ai sensi del d.lgs. n. 46 del 1999, la contestazione dell'assoluta indeterminazione della cartella di pagamento integra un'opposizione agli atti esecutivi di cui all'art. 29, secondo comma, del d.lgs. n. 46 cit., che per la relativa regolamentazione rinvia alle forme ordinarie, con la conseguenza che prima dell'inizio dell'esecuzione l'opposizione va proposta nei termini di cinque giorni dalla notifica della cartella, non potendo trovare applicazione il termine di quaranta giorni previsto dall'art. 24, comma quinto, del medesimo d.lgs., riferibile all'opposizione sul merito della pretesa di riscossione, neppure ove si assuma che la cartella non contiene alcun riferimento al credito, non essendo possibile in tal caso proporre con un unico atto l'opposizione di merito e quella per vizi di forma della cartella, giacché la prima è materialmente preclusa dalla mancanza dei dati necessari ad approntare qualsiasi difesa.**

dalla legge. Entrambi gli assunti sono infondati. Ed infatti, quanto alla notifica della cartella, i vizi denunciati con il secondo motivo, non ne comportano l'inesistenza, giacché, come rilevato dal Tribunale, il soggetto che ha proceduto alla notifica era individuabile dalla sottoscrizione", ne' d'altra parte vi era necessità di indicazione delle generalità complete dell'ufficiale notificante e della qualifica rivestita, non essendo questi requisiti previsti a pena di nullità dall'art. 160 cod. proc. civ., che la commina solo nei casi in cui non vengano osservate le disposizioni sulla persona a cui va consegnata la copia, ovvero per l'incertezza assoluta sulla persona del notificato o sulla data.

Dalla giurisprudenza del supremo Collegio possono, dunque, essere tratte alcune implicazioni, anche operative, molto importanti al fine di caratterizzare il rimedio dell'opposizione agli atti esecutivi, e, cioè:

- a) la contestazione della regolarità formale della cartella e della sua notificazione – qualora non ne venga eccepita l'inesistenza – deve essere fatta valere nel termine, pacificamente, perentorio di cinque giorni (ora di venti) dalla notificazione della cartella con il giudizio di opposizione agli atti esecutivi ⁽¹³⁾;
- b) il termine per proporre questa opposizione non va confuso con quello di giorni quaranta previsto dall'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, con la conseguenza che, qualora le due opposizioni (quella di merito e quella agli atti esecutivi), vengano esperite con un unico atto, l'ammissibilità della opposizione agli atti esecutivi resta condizionata dal tempestività del deposito del ricorso introduttivo nei venti giorni dalla notificazione della cartella; pertanto, se l'atto di opposizione risulta essere stato depositato entro il termine di quaranta giorni ma oltre quello di venti, non possono essere esaminate le eccezioni formali, cioè quelle attinenti alla regolarità della cartella di pagamento e della notificazione (cfr. Cass. n. 25757/08);
- c) qualora, a seguito della notificazione di una cartella di pagamento, l'intimato abbia proposto domande qualificabili sia come opposizioni di merito ex art. 24 d. legs. n. 46 del 1999, sia come opposizioni all'esecuzione (in relazione alla presa incidenza di fatti estintivi posteriori alla formazione del titolo esecutivo); sia come opposizione agli atti esecutivi (in relazione a irregolarità formali della cartelle e della sua notificazione) e, con una sola sentenza, siano state definite tutte le domande, tale sentenza è impugnabile con l'appello relativamente alla opposizione di merito ex art. 24 d. legs. n. 46 del 1999 e alla

¹³ Di recente, il supremo Collegio ha ritenuto che: *“In tema di sanzioni amministrative in materia previdenziale, l'opposizione avverso l'avviso di pagamento (contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni, ex art. 50, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973) fondata sul mancato rispetto dei termini di notifica della cartella di pagamento, costituente estratto del ruolo, ex art. 25 del d.P.R. n. 602 cit., configura un'opposizione agli atti esecutivi, da proporre, ai sensi dell'art. 617 cod. proc. civ., nelle forme ordinarie e nel termine perentorio di cinque giorni dalla notifica della cartella, a pena di inammissibilità dell'opposizione, il cui vizio, se non riscontrato dal giudice di merito, deve essere rilevato, in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 382, terzo comma, cod. proc. civ.”* (Cass. n. 11338/10).

- opposizione alla esecuzione ⁽¹⁴⁾ e con il ricorso per cassazione quanto all'opposizione agli atti esecutivi ex art. 618 terzo comma c.p.c. ⁽¹⁵⁾;
- d) nelle opposizioni agli atti esecutivi, poiché è in contestazione la regolarità di atti ascrivibili alla responsabilità del concessionario, quali la formazione e la notificazione della cartella di pagamento, il predetto concessionario deve essere considerato come soggetto passivamente legittimato a contraddire alla opposizione proposta dall'intimato;
- e) anche per l'opposizione agli atti esecutivi, il giudice competente deve essere individuato nel Tribunale in funzione di giudice del lavoro, secondo quanto previsto dall'art. 618 bis c.p.c.

E', importante, sottolineare che il soggetto, già raggiunto da un'ordinanza ingiunzione per il pagamento di una sanzione amministrativa, nel giudizio di opposizione proposto avverso la cartella esattoriale poi notificatagli per la riscossione dell'importo intimato, non può impugnare la pretesa sanzionatoria dell'amministrazione, né sotto il profilo della sua estraneità alla condotta accertata, né sotto quello della non punibilità della condotta medesima, ma può solo contestare la legittimità dell'azione esecutiva intrapresa dall'esattore (Cass. n. 11926/03; n. 4194/04). Questo orientamento giurisprudenziale ha la finalità di impedire, pur salvaguardando il diritto dell'intimato ad esercitare il suo diritto di difesa sia nei termini previsti per l'opposizione alla ordinanza ingiunzione sia con riguardo alla successiva azione esecutiva, che la discussione sull'*an* e sul quantum *debeat* possa rinnovarsi in più sedi processuali, in violazione dei termini fissati dalla legge per dare certezza alla fattispecie e con il rischio di giudicati contrastanti ⁽¹⁶⁾ ⁽¹⁷⁾.

¹⁴ L'impugnabilità con l'appello delle sentenze rese in materia di opposizione all'esecuzione, soppressa con l'art. 99 del d. legs n. 51 del 19 febbraio 1998, è stata reintrodotta con l'art. 17, sesto comma, l. 24 febbraio 2006, n. 52.

¹⁵ V. Cass. S.U. n. 562/00, che ha affermato il seguente principio di diritto: *qualora, a seguito della notificazione di una cartella esattoriale avente ad oggetto sanzioni amministrative pecuniarie, l'intimato proponga domande qualificabili sia quali opposizioni all'atto sanzionatorio ai sensi della legge n. 689 del 1981 (in difetto della notifica del medesimo), sia opposizioni all'esecuzione (in relazione alla pretesa incidenza di fatti estintivi posteriori alla formazione del titolo esecutivo), sia opposizioni agli atti esecutivi (in relazione a irregolarità formali della cartella esattoriale), e con una sola sentenza si sia provveduto in ordine a tutte le domande, tale sentenza è impugnabile con il ricorso per cassazione quanto all'opposizione a norma della legge n. 689 del 1981 (art. 23) e all'opposizione agli atti esecutivi (art. 618 cod. proc. civ. e 111 Cost.) e con l'appello quanto all'opposizione all'esecuzione.*

¹⁶ Questioni particolari, in tema di esecuzione coattiva mediante ruolo, pone il fermo amministrativo la cui esecuzione viene, per prassi, anticipata al contribuente dall'esattore. Qualora si intenda contestare il fermo amministrativo, il contribuente è tenuto ad adire il giudice ordinario, munito di giurisdizione (v. Cass. S.U. n. 2053/06), proponendo un'opposizione agli atti esecutivi, nei ristretti termini perentori, previsti dalla legge. In giurisprudenza era discusso se anche il preavviso di fermo amministrativo fosse autonomamente impugnabile; dopo alcune oscillazioni, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (v. Cass. S.U. n. 11087/10, n. 10672/09) si sono orientate in senso positivo, affermando il seguente principio di diritto: *"Il preavviso di fermo amministrativo, introdotto nella prassi sulla base di istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate alle società di riscossione al fine di superare il disposto dell'art. 86, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - in forza del quale il concessionario deve dare comunicazione del provvedimento di fermo al soggetto nei cui confronti si procede, decorsi sessanta giorni dalla notificazione della cartella esattoriale - e consistente nell'ulteriore invito all'obbligato di effettuare il pagamento, con la contestuale comunicazione che, alla scadenza dell'ulteriore termine, si procederà all'iscrizione del fermo, rappresenta un atto autonomamente impugnabile anche se riguardante obbligazioni di natura extratributaria, trattandosi, in ogni caso, di atto funzionale a portare a conoscenza dell'obbligato una determinata pretesa dell'Amministrazione,*

6. B) L'OPPOSIZIONE PREVISTA DALL'ART. 24 DEL D. LEGS. N. 46/99: NATURA GIURIDICA

Come già evidenziato, i commi 5 e 6 dell'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, stabiliscono che *contro l'iscrizione a ruolo il contribuente può proporre opposizione al giudice del lavoro entro il termine di quaranta giorni dalla notifica della cartella di pagamento. Il ricorso va notificato all'ente impositore* (comma 5); e che *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. Nel corso del giudizio di primo grado il giudice del lavoro può sospendere l'esecuzione del ruolo per gravi motivi* (comma 6).

La natura giuridica di questo particolare procedimento contenzioso è oggetto di ampio dibattito giurisprudenziale e dottrinario¹⁸, rilevante soprattutto per le implicazioni relative alla posizione processuale delle parti ed ai rispettivi poteri ed oneri probatori. Secondo l'opinione prevalente, anche nel procedimento di opposizione di cui trattasi, vige il principio dell'unicità del giudizio e, di conseguenza, della immutabilità della posizioni delle parti nel corso dello stesso. In sostanza, il procedimento nasce per effetto della notifica della cartella di pagamento richiesta dall'ente previdenziale creditore, il quale, in tal modo, finisce per trascinare in giudizio l'opponente, il quale è tenuto solo a difendersi per evitare una preclusione che lo costringerebbe a pagare o a subire una procedura esecutiva. Pertanto, la fase di opposizione non costituisce una sorta di secondo grado di giudizio, rispetto al giudizio monitorio, ma ne è semplicemente la continuazione a contraddittorio pieno, dato che il primo si svolge *inaudita altera parte* e sulla *eadem re*. L'ente previdenziale, dunque, riveste la qualità di attore anche nel giudizio di opposizione, benché esso, almeno formalmente, assuma la posizione di convenuto opposto.

Secondo l'opposta opinione, per altro minoritaria, l'opposizione a cartella di pagamento va considerata come domanda autonoma, che introduce un giudizio nuovo e distinto da quello instaurato su iniziativa dell'ente, con la conseguenza che, essendo

rispetto alla quale sorge, ex art. 100 cod. proc. civ., l'interesse alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa, dovendo altrimenti l'obbligato attendere il decorso dell'ulteriore termine concessogli per impugnare l'iscrizione del fermo, direttamente in sede di esecuzione, con aggravio di spese ed ingiustificata perdita di tempo."

¹⁷ Ulteriori questioni pratiche pone il provvedimento con il quale viene iscritta ipoteca su un bene immobile di proprietà del debitore; in questo caso, l'avviso di iscrizione ipotecaria non è autonomamente impugnabile da parte del debitore (cfr. Cass. n. 2214/07, n. 5871/07, n. 24215/09), tranne nell'ipotesi in cui la parte, tramite l'impugnazione dell'avviso di iscrizione ipotecaria, non intende invece recuperare l'esercizio del mezzo di tutela previsto dall'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, vanificato dall'omissione della notifica della cartella di pagamento e dell'avviso di mora. Secondo la citata giurisprudenza vanno, però, tenute distinte due diverse situazioni: qualora il debitore intenda contestare la legittimità dell'iscrizione ipotecaria per intervenuta caducazione del titolo esecutivo, ha l'onere di proporre opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 cod. proc. civ., impugnabile con l'appello e non con il ricorso per cassazione; nel caso in cui contesti la ritualità della notifica degli atti precedenti ha l'onere di proporre opposizione agli atti esecutivi, ex art. 617 cod. proc. civ., nei venti giorni successivi al compimento dell'atto.

¹⁸ Il dibattito è stato efficacemente sintetizzato da F. Roccato in "L'inversione delle posizioni processuali nel giudizio di opposizione a cartella esattoriale", nota a Tribunale Bari 7 novembre 2006, in *Il Lavoro Nella Giurisprudenza* n. 1/2008, pag. 78 e ss.

i due momenti processuali del tutto scissi l'uno dell'altro, il soggetto che instaura il giudizio di opposizione sarebbe attore a tutti gli effetti.

L'adesione all'una o all'altra impostazione comporta conseguenze diverse, in particolare, in tema di requisiti della domanda e di oneri probatori. Secondo la prima impostazione, infatti, la memoria con la quale l'ente previdenziale si costituisce in giudizio deve, in realtà, contenere tutti i requisiti previsti dall'art. 414 c.p.c., in particolare, in tema di prove, spettando, ai sensi dell'art. 2697 c.c., all'ente previdenziale l'onere di dimostrare in causa l'esistenza del diritto azionato con la cartella di pagamento. Inoltre, l'ente convenuto non potrebbe proporre domande riconvenzionali, posto che queste spettano solo al convenuto (nei limiti previsti dall'art. 36 c.p.c.) o domande nuove, che implicino una modifica dell'originaria *causa petendi* oltre i limiti della consentita *emendatio libelli*. Viceversa, secondo l'opposta opinione, considerando l'attore in opposizione come attore in senso sostanziale, grava sulla parte opponente l'onere di provare l'insistenza del credito vantato dall'ente di previdenza.

Tenendo conto delle contrapposte tesi, è comunque possibile osservare che la cartella di pagamento, quale espressione del ruolo - che è un atto amministrativo formato dall'ente creditore senza alcuna verifica giudiziale -, si inserisce in un procedimento che, per espressa disposizione di legge, ha la funzione di pervenire non tanto all'accertamento, in modo incontrovertibile, nel merito del diritto, quanto all'esazione - il più spedita possibile - del credito. Si tratta, dunque, di una opposizione che viene esperita avverso un titolo unilaterale di derivazione stragiudiziale, formato dall'ente di previdenza e notificato ad opera del concessionario, che presenta delle caratteristiche peculiari rispetto allo schema del procedimento per decreto ingiuntivo. Il decreto ingiuntivo, infatti, viene emesso a seguito di una verifica da parte del giudice, che accoglie il ricorso del creditore e, nel seguente giudizio di opposizione, che viene attivato ad iniziativa del debitore, si realizza nella sua pienezza il contraddittorio, nel cui ambito il creditore - opposto continua a rivestire il ruolo, in senso sostanziale, di attore, mentre il debitore - opponente assume quello sostanziale di convenuto. Nella opposizione disciplinata dall'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, pur dipendendo l'instaurazione del contraddittorio dalla iniziativa del soggetto intimato, come previsto per il decreto ingiuntivo, sussiste una differenza rilevante, connessa al ruolo esercitato dal giudice, che interviene non già nel procedimento di formazione del titolo esecutivo, che resta di iniziativa esclusiva dell'ente previdenziale, bensì soltanto dopo la presentazione dell'opposizione. Struttura questa che ha fatto propendere parte della dottrina per configurare il giudizio ex art. 24 cit. come di accertamento negativo del credito, con conseguente onere della prova, ex art. 2697, a carico dell'opponente, non derogabile nemmeno quanto l'azione abbia per oggetto fatti negativi (¹⁹).

¹⁹ In tema di oneri della prova nel giudizio di accertamento negativo, va segnalato che la decisione della Corte di Cassazione (n. 19762/08) che, discostandosi dai propri precedenti, aveva sostenuto che: *Nel giudizio promosso dal pensionato per l'accertamento dell'illegittimità della ripetizione dell'indebito avanzata dall'ente previdenziale a seguito della avvenuta corresponsione di somme non dovute, spetta a detto ente fornire la prova dei fatti costitutivi che fondano la pretesa restitutoria e non già al pensionato provare il suo diritto ai pagamenti la cui debenza è stata successivamente contestata dall'ente medesimo e ciò in quanto, in riferimento ad azioni di accertamento negativo, nell'applicare le regole di distribuzione dell'onere probatorio poste dall'art. 2697 cod. civ. occorre dare rilievo non al criterio dell'iniziativa processuale, bensì al criterio di natura sostanziale relativo alla posizione delle parti riguardo ai diritti oggetto del giudizio, là dove, appunto, grava su chi invoca la ripetizione dell'indebito l'onere di dimostrare non solo l'esecuzione del pagamento, ma anche la mancanza di una*

In giurisprudenza merita di essere segnalata la sentenza n. 5763/02 della Corte di Cassazione, secondo cui *in tema di riscossione di contributi previdenziali, l'opposizione avverso la cartella esattoriale di pagamento emessa ai sensi dell'art. 2 D.L. 9 ottobre 1989, n. 338, convertito, con modificazioni, nella legge 7 dicembre 1989, n. 389, dà luogo ad un giudizio ordinario di cognizione su diritti ed obblighi inerenti al rapporto previdenziale obbligatorio e, segnatamente, al rapporto contributivo, con la conseguenza che l'ente previdenziale convenuto può chiedere, oltre che il rigetto dell'opposizione, anche la condanna dell'opponente all'adempimento dell'obbligo contributivo, portato dalla cartella, senza che ne risulti mutata la domanda.*

La giurisprudenza che ne è seguita (v., Cass. n. 23600/09) sembra essersi attestata nel ritenere che, *in tema di riscossione di contributi previdenziali, l'opposizione avverso la cartella esattoriale di pagamento emessa ai sensi dell'art. 2 del d.l. 9 ottobre 1989, n. 338, convertito, con modificazioni, nella legge 7 dicembre 1989, n. 389, dà luogo ad un giudizio ordinario di cognizione su diritti ed obblighi inerenti al rapporto previdenziale obbligatorio e, segnatamente, al rapporto contributivo, con la conseguenza che l'eventuale rigetto di censure di tipo formale relative all'iscrizione a ruolo non pregiudica l'accertamento di tale rapporto secondo le ordinarie regole relative alla ripartizione dell'onere della prova, alla stregua delle quali grava sull'ente previdenziale l'onere di provare i fatti costitutivi dell'obbligo contributivo e sulla controparte l'onere di contestare i fatti costitutivi del credito.*

Quello che può essere considerato certo, secondo il dettato normativo, è che il giudizio di opposizione di cui trattasi è disciplinato dagli articoli 442 e ss c.p.c., cioè dalle forme del processo previdenziale; che il giudice del lavoro può sospendere l'esecuzione del ruolo per gravi motivi e che si tratta di un giudizio a cognizione piena, nel corso del quale il giudice del lavoro è investito nel merito della pretesa contributiva dell'ente. In altri termini, la formulazione legislativa non sembra lasciare spazio a dubbi interpretativi in ordine alla natura di merito del giudizio di opposizione di cui all'art. 24 citato, con la conseguenza che, con l'instaurazione dell'opposizione, il giudice ha la facoltà di sindacare l'*an* ed il *quomodo* della pretesa previdenziale. Da ciò dovrebbe trarsi la logica conseguenza che l'ente previdenziale, sebbene convenuto, assuma il ruolo sostanziale di attore e che, pertanto, su di esso gravi l'onere di dimostrare la fondatezza della propria pretesa contributiva, mentre l'opponente è tenuto, di regola, a provare soltanto le situazioni di eccezione alla disciplina generale

causa che lo giustifichi", è stata, recentemente, superata da una sentenza delle Sezioni Unite della medesima Corte di Cassazione (n. 18046/10), che, nel ribadire l'orientamento maggioritario, ha affermato il seguente principio di diritto: *"in tema d'indebito previdenziale, nel giudizio instaurato, in qualità d'attore, dal pensionato che miri ad ottenere l'accertamento negativo del suo obbligo di restituire quanto l'ente previdenziale abbia ritenuto indebitamente percepito, l'onere di provare i fatti costitutivi del diritto a conseguire la prestazione contestata, ovvero l'esistenza di un titolo che consenta di qualificare come adempimento quanto corrisposto, è a suo esclusivo carico"*.

Sempre in tema di oneri probatori, va segnalata anche la recente sentenza n. 3341/09, che, senza discostarsi dai precedenti, ha riaffermato: *Il giudizio di opposizione all'ingiunzione emessa dalla P.A. ai sensi del r.d. n. 639 del 1910 è un giudizio di accertamento negativo della pretesa manifestata con il provvedimento impugnato, nel quale - a differenza del giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo - l'opponente assume la posizione dell'attore in senso formale e in senso sostanziale, sicché su di lui grava l'onere della prova, il quale si atteggia con differenti modalità a seconda del diverso valore probatorio dei documenti prodotti a sostegno dell'ordinanza-ingiunzione; ne consegue che l'Amministrazione opposta, che riveste la parte di convenuta, può, nelle forme e nei termini all'uopo previsti, proporre domanda riconvenzionale.*

in materia previdenziale (ad es. l'esistenza di un rapporto di apprendistato o del diritto a sgravi contributivi o altro). Va, comunque, precisato che l'opponente ha, in ogni caso, interesse a dedurre, nel giudizio di opposizione ex art. 24 d. legs. n. 46 del 1999, tutti i fatti estintivi, impeditivi e modificativi della pretesa dell'ente previdenziale verificatisi fino alla notificazione della cartella di pagamento e, quindi, ad es., il pagamento del credito intervenuto dopo l'iscrizione a ruolo ma prima della notificazione della cartella ⁽²⁰⁾

7. B) L'OPPOSIZIONE PREVISTA DALL'ART. 24 DEL D. LEGS. N. 46/99: TERMINI E COMPETENZA TERRITORIALE

Sulla natura, ordinatoria o perentoria, del termine per proporre l'opposizione prevista dall'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, è sorto, come ampiamente noto, un vivace dibattito giurisprudenziale e dottrinario che è stato composto dalla Corte di Cassazione a partire dalla sentenza n. 4506 del 2007. Con orientamento ormai costante (cfr. Cass. n. 14692/07, n. 6664/08, n. 17978/08, n. 2835/09), infatti, il supremo Collegio ha affermato il principio che, *in tema di iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, il termine previsto dal quinto comma dell'art. 24 del d.lgs. n. 46 del 1999 per proporre opposizione nel merito, onde accertare la fondatezza della pretesa dell'ente, deve ritenersi perentorio, pur in assenza di un'espressa indicazione in tal senso, perché diretto a rendere incontrovertibile il credito contributivo dell'ente previdenziale in caso di omessa tempestiva impugnazione ed a consentire una rapida riscossione del credito iscritto a ruolo. Tale disciplina non fa sorgere dubbi di legittimità costituzionale per contrasto con l'art. 24 Cost., poiché rientra nelle facoltà discrezionali del legislatore la previsione dei termini di esercizio del diritto di impugnazione (v. Corte Cost., ord. n. 111 del 2007), né per contrasto con gli artt. 76 e 77, primo comma, Cost., rientrando nell'ambito della delega, avente ad oggetto il riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, la previsione di un sistema di impugnazione del ruolo stesso.*

Senza voler ulteriormente indugiare su questo argomento, va evidenziato come, dal prevalere dell'orientamento che attribuisce natura perentoria al termine di quaranta giorni previsto per l'opposizione, discendano due conseguenze pratiche. In primo luogo il giudice è tenuto a verificare anche d'ufficio la tempestività dell'opposizione ⁽²¹⁾ e, qualora rilevi che il ricorso è stato proposto oltre il detto termine perentorio,

²⁰ La descritta conclusione sembra trovare conforto in una recente decisione (n. 22862/10) resa dal supremo Collegio in tema di ripartizione degli oneri probatori nelle azioni di accertamento negativo nelle quali la pretesa dell'ente previdenziale si fonda su un verbale ispettivo; secondo la Corte di Cassazione, infatti, *"in tema di riparto dell'onere della prova ai sensi dell'art. 2697 cod. civ., l'onere di provare i fatti costitutivi del diritto grava sempre su colui che si afferma titolare del diritto stesso ed intende farlo valere, ancorché sia convenuto in giudizio di accertamento negativo, con la conseguenza che la sussistenza del credito contributivo dell'INPS, preteso sulla base di verbale ispettivo, deve essere comprovata dall'Istituto con riguardo ai fatti costitutivi rispetto ai quali il verbale non riveste efficacia probatoria"*.

²¹ V. Cass. 16 maggio 2007, n. 11274, secondo cui, *in tema di opposizione a cartella esattoriale, emessa dall'istituto concessionario della gestione del servizio di riscossione, per il mancato pagamento di contributi pretesi dall'I.N.P.S., l'accertamento della tempestività del ricorso proposto dall'ingiunto, con riguardo all'osservanza del termine prescritto dall'art. 24, quinto comma, del d. lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, in quanto involge la verifica di un presupposto processuale quale la proponibilità della domanda (e, perciò, una ipotesi di decadenza prevista "ex lege", avente natura pubblicistica), è un compito che il giudice deve assolvere a prescindere dalla sollecitazione delle parti, disponendo*

deve dichiarare l'inammissibilità dell'opposizione. Inoltre, e questo appare l'effetto sostanziale più rilevante, la scadenza del termine perentorio ha effetto preclusivo sia, come già evidenziato, con riferimento alla censura dei vizi formali della cartella (che devono essere per altro dedotti entro venti giorni dalla sua notificazione), sia con riguardo alla possibilità di contestare nel merito la sussistenza del credito contributivo⁽²²⁾. E' bene, tuttavia, anticipare fin da ora che l'inutile decorso del termine perentorio per l'opposizione non preclude, comunque, tutte le possibilità di difesa previste a favore del debitore, il quale può sempre disporre del rimedio dell'opposizione all'esecuzione ex art. 617, primo comma, c.p.c. per far valere fatti impeditivi, estintivi o modificativi verificatosi successivamente alla notificazione della cartella⁽²³⁾.

Quanto alla individuazione del giudice territorialmente competente a conoscere delle opposizioni a cartelle esattoriali riguardanti il mancato pagamento dei contributi previdenziali e delle relative sanzioni, la giurisprudenza della Corte di Cassazione è, altrettanto, compatta nel ritenere che, *ai sensi dell'art. 444, terzo comma, cod. proc. civ., giudice del lavoro territorialmente competente a conoscere della opposizione a cartella esattoriale riguardante il mancato pagamento dei contributi previdenziali e le relative sanzioni, disciplinate dall'art. 24 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, è il giudice del luogo ove ha sede l'ufficio dell'ente preposto ad esaminare la posizione assicurativa e previdenziale dei lavoratori; ne consegue che, ove nei confronti di uno stesso datore di lavoro siano state emesse più cartelle di pagamento, da parte di diversi istituti, nella specie INAIL e INPS, le relative opposizioni devono essere proposte e coltivate separatamente dinanzi ai diversi giudici territorialmente competenti, trattandosi di competenza per materia funzionale e inderogabile* (cfr. Cass. n. 6619/03, n. 17038/05, n. 20079/06, 26745/06). Nell'ultima delle decisioni citate, la Corte di Cassazione ha puntualizzato che il criterio della competenza del giudice del luogo ove ha sede l'ufficio dell'ente preposto ad esaminare la posizione assicurativa e previdenziale dei lavoratori trova applicazione anche nella ipotesi di opposizione proposta per ragioni diverse da quelle di merito.

Merita, altresì, di essere segnalato che, nel lavoro autonomo, e cioè quando la parte ricorrente sia un professionista, artigiano, commerciante o coltivatore diretto, la

l'acquisizione degli elementi utili anche "aliunde", in applicazione degli artt. 421 e 437 cod. proc. civ., con la conseguenza che il mancato rilievo officioso dell'eventuale carenza di detto presupposto comporta la nullità della sentenza, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, in ragione del difetto di "potestas iudicandi" derivante dalla preclusione dell'azione giudiziale.

²² Con una recente ordinanza (n. 21365 del 2010), la sesta sezione della Corte di Cassazione ha enunciato, ai sensi dell'art. 360 bis, comma 1, c.p.c., il seguente principio di diritto: *"In tema di riscossione mediante iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, il termine per proporre opposizione alla pretesa contributiva, fissato dall'art. 24 del d.lgs. n. 46 del 1999 in quaranta giorni dalla notifica della cartella di pagamento onde consentire l'instaurazione di un vero e proprio processo di cognizione per l'accertamento della fondatezza della pretesa dell'ente, deve ritenersi perentorio, perché diretto a rendere non più contestabile il credito contributivo, in caso di omessa tempestiva impugnazione, ed a consentirne una rapida riscossione. Ne deriva che l'estinzione del giudizio di opposizione alla cartella esattoriale determina l'incontestabilità della pretesa contributiva e ne preclude il riesame del merito in un diverso giudizio"*.

²³ Secondo Corte d'Appello di Torino - 5/19.11.2003, n. 1131/03, il testo dell'art. 24, 6° comma, del D. Lgs.46/1999 non pone alcun limite al richiamo del rito del lavoro tanto che dal contenuto e dalla formulazione della norma non è possibile inferire alcuna differenza tra il rito descritto dagli artt. 442 e ss. c.p.c. ed il rito dell'opposizione a ruolo esattoriale. Deve, pertanto, ritenersi che tale richiamo comporti necessariamente l'applicabilità anche del principio di esenzione dalla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale enunciato, per tutti i giudizi. soggetti al rito del lavoro, dall'art. 3 della L. 742/1969.

competenza per territorio va individuata, ai sensi del primo comma dell'art. 444 c.p.c., nel luogo di residenza dell'attore, trattandosi di cause nelle quali non è in discussione un obbligo contributivo a carico di un datore di lavoro o assimilato bensì la posizione assicurativa di un soggetto che, allo stesso tempo, riveste la posizione di assicurato ed assicurante.

Infine, deve essere presa in considerazione l'ipotesi⁽²⁴⁾ nella quale il concessionario di più enti notifichi al debitore un'unica cartella esattoriale, con la quale proceda alla riscossione di crediti previdenziali unitamente a crediti di altro genere (tributi, violazioni del codice della strada ed altro). Ricorrendo tale situazione, deve ritenersi che la competenza del giudice previdenziale sussista limitatamente alla imposizione contributiva, per cui, qualora l'opponente solleciti la cognizione sull'intero contenuto della cartella impugnata, la sentenza dovrebbe operare una distinzione fra i vari titoli dell'esecuzione esattoriale, decidendo il merito solo delle questioni previdenziali e declinando la giurisdizione o la competenza per le altre domande. Coerentemente, la potestà di sospensione del ruolo per gravi motivi, può essere esercitata dal giudice previdenziale solo per l'ammontare dei contributi e delle sanzioni dei quali sia stato richiesto il pagamento.

8. B) L'OPPOSIZIONE PREVISTA DALL'ART. 24 DEL D. LEGS. N. 46/99: IL CONTRADDITTORIO PROCESSUALE

Va ora esaminata la delicata questione processuale relativa all'eventuale sussistenza, nei giudizi di opposizione a cartella esattoriale, di un litisconsorzio necessario, da un lato, nei riguardi del concessionario della riscossione e, dall'altro, nei confronti del soggetto cessionario dei crediti previdenziali, ai sensi dell'art. 13 della legge n. 448 del 1998.

Per quanto concerne il primo aspetto, l'originario comma 5 dell'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999 prevedeva che il ricorso presentato al giudice del lavoro contro l'iscrizione a ruolo, entro il termine di quaranta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, dovesse essere notificato sia all'ente impositore sia al concessionario della riscossione. Molto opportunamente, il riferimento al concessionario è stato espunto dal d.l. 24 settembre 2002, n. 209, conv. in legge 22 novembre 2002, n. 265, con ciò inducendo l'interprete a ritenere che, nel giudizio di opposizione a cartella esattoriale recante crediti previdenziali, non sussista alcuna situazione di litisconsorzio necessario nei riguardi del cessionario, in coerenza, per altro, con la natura del procedimento avente ad oggetto il rapporto previdenziale, al quale, come è intuibile, il concessionario appare del tutto estraneo. Va, comunque, evidenziato che l'esigenza di integrazione del contraddittorio, nei confronti del concessionario, potrebbe sorgere allorché il debitore, attraverso un'unica opposizione, faccia valere anche vizi formali ovvero di notificazione della cartella, per la ragione che l'attività di materiale formazione e di notificazione di quest'ultima rientra nei compiti e nella responsabilità del concessionario.

Per quanto riguarda, invece, la partecipazione in giudizio della società di cartolarizzazione dei crediti previdenziali, la Corte di Cassazione (v., Cass. n. 14041/07 e n. 10215/08) ha affermato il principio che, *in materia di cessione e cartolarizzazione dei crediti Inps, qualora i debitori promuovano, avverso il ruolo, giudizi di merito e di opposizione ai sensi dell'art. 13, comma 8, della legge n. 448 del*

²⁴ V. Sebastiano L. Gentile, "Il processo previdenziale", Milano, 2010, pag. 248-249.

1998, sussiste litisconsorzio necessario nel lato passivo tra l'INPS ed il cessionario, non potendosi ritenere la menzionata disposizione tacitamente abrogata dall'art. 24, comma 5, del d.lgs. n. 46 del 1999 il quale - prima della modifica introdotta dal d.l. n. 209 del 2002, convertito in legge n. 265 del 2002 - prevedeva che l'opposizione contro l'iscrizione a ruolo venisse notificata all'ente impositore ed al cessionario⁽²⁵⁾).

²⁵ Le argomentazioni a sostegno di questa interpretazione, particolarmente rigorosa e che in alcuni casi potrebbe portare anche ad irragionevoli allungamenti dei termini processuali per l'esigenza del rispetto del principio del contraddittorio necessario con la società di cartolarizzazione dei credici, sono così sintetizzate dal supremo Collegio nella decisione del 2008: *La L. 23 dicembre 1998, n. 448, art. 13, (recante misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo) ha previsto che i crediti contributivi, ivi compresi gli accessori per interessi e le sanzioni, vantati dall'INPS, già maturati e quelli che matureranno sino alla data della cessione di cui al comma 15, sono ceduti a titolo oneroso, in massa, anche al fine di rendere più celere la riscossione, al valore netto risultante dai bilanci e dai rendiconti dell'Istituto; cessione questa che ha una connotazione di specialità rispetto a quella in generale contemplata per le amministrazioni pubbliche dal D.L. 28 marzo 1997, n. 79, art. 8, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 maggio 1997, n. 140. L'art. 13 cit., poi prevede che l'INPS è obbligato ad iscrivere a ruolo i crediti ceduti, rende esecutivi i ruoli e li affida in carico ai concessionari del servizio di riscossione dei tributi di cui al D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, trasmettendo copia degli stessi al cessionario. Tale copia dei ruoli costituisce documento probatorio dei crediti ceduti e vale ad adempiere alla prescrizione posta dall'art. 1262 c.c., secondo cui il cedente deve consegnare al cessionario i documenti probatori del credito che sono in suo possesso. Sotto il profilo processuale la medesima disposizione (al comma 8) detta poi una duplice regola quanto al contraddittorio (in proposito Cass., sez. lav., 5 gennaio 2007, n. 47). Nei procedimenti civili di cognizione e di esecuzione, pendenti alla data della cessione, si applica l'art. 111 c.p.c., commi 1 e 4, e quindi il processo prosegue tra le parti originarie e la sentenza pronunciata nei loro confronti spiega sempre i suoi effetti anche contro il successore a titolo particolare; quest'ultimo (la società cessionaria) può intervenire in tali procedimenti, ma non può essere chiamato in causa, fermo restando che l'INPS non può in ogni caso essere estromesso. Aggiunge poi il citato art. 13, comma 8, che qualora, successivamente alla trasmissione dei ruoli di cui al comma 6, i debitori promuovano, avverso il ruolo, giudizi di merito e di opposizione all'esecuzione ai sensi del D.L. 9 ottobre 1989, n. 338, art. 2, commi 4 e 6, ex art. 2, commi 4 e 6, conv. in L. 7 dicembre 1989, n. 389, sussiste invece litisconsorzio necessario nel lato passivo tra l'INPS ed il cessionario. In tale ipotesi l'INPS l'iscrizione a ruolo è richiesta dall'INPS, quale cedente nell'interesse del cessionario; ciò spiega il litisconsorzio necessario del cessionario e giustifica l'onere del debitore il quale, con la notifica della cartella esattoriale (di questa particolare cartella esattoriale emessa a richiesta dell'INPS non come creditore, ma come cedente del credito nell'interesse del cessionario), viene a conoscere dell'intervenuta cessione del credito e quindi sa che ha come contraddittori ex lege non solo l'originario creditore (l'INPS, divenuto cedente), ma anche il nuovo creditore (cessionario). Tale litisconsorzio necessario è espressamente previsto - dall'art. 13, comma 8, cit. - non solo nel caso di un giudizio introdotto con atto di opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 2, commi 4 e 6, D.L. 9 ottobre 1989, n. 338, ex art. 2, commi 4 e 6, conv. in L. 7 dicembre 1989, n. 389, ma anche nel caso di un ordinario giudizio di merito. 4. Successivamente, in occasione del riordino della normativa della riscossione mediante ruolo, a norma della L. 28 settembre 1998, n. 337, art. 1, e il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 24, ha ridisegnato la disciplina delle iscrizioni a ruolo dei crediti degli enti previdenziali, ed in particolare, al comma 5, ha previsto che contro l'iscrizione a ruolo il contribuente può proporre opposizione al Giudice del lavoro entro il termine di quaranta giorni dalla notifica della cartella di pagamento e che il ricorso va notificato all'ente impositore (non più anche al concessionario dopo la modifica introdotta dall'art. 42 quater, D.L. 24 settembre 2002, n. 209, conv., con modificazioni, dalla L. 22 novembre 2002, n. 265). Questa disposizione ha carattere generale e non riguarda specificamente l'iscrizione a ruolo dei crediti dell'INPS oggetto di cessione in applicazione della speciale normativa sulla cartolarizzazione dei crediti previdenziali; come tale, non vale ad abrogare la specifica prescrizione della L. n. 448 del 1998, art. 13, comma 8, nella parte in cui prevede il contraddittorio necessario con il cessionario nel caso in cui l'emissione della cartella esattoriale sia stata richiesta dall'INPS quale cedente del credito previdenziale nell'interesse del cessionario. D'altra parte, ove si volesse invece ancorare la prescrizione del contraddittorio necessario all'opposizione all'esecuzione, quale disciplinata dal D.L. n. 338 del 1989, art. 2, conv. in L. n. 389 del 1989, e ritenerla invece inoperante*

Infine, in due recenti pronunce, il supremo Collegio ha chiarito che, *in tema di cessione dei crediti contributivi vantati dall'INPS, il litisconsorzio necessario previsto dall'art. 13, comma 8, seconda parte, della legge n. 448 del 1998 opera alla duplice condizione che il giudizio sia stato promosso successivamente alla cessione del credito e alla conseguente trasmissione del ruolo all'esattore, dovendosi ritenere che la conoscibilità di tali eventi sia agevole per la parte privata solo con riguardo alla trasmissione del ruolo, restando, invece, fuori dalla disponibilità della stessa, in mancanza di precisazioni apposte sulla cartella esattoriale, la cognizione della data di cessione del credito. Ne consegue che, qualora l'INPS eccipisca la violazione del contraddittorio, è onere dell'Istituto provare l'avvenuta cessione del credito previdenziale in data anteriore alla proposizione della domanda giudiziale da parte del privato* (Cass. n. 26038/09, n. 22826/09 ⁽²⁶⁾)

9. B) L'OPPOSIZIONE PREVISTA DALL'ART. 24 DEL D. LEGS. N. 46/99: QUESTIONI DI GIURISDIZIONE

In una recente decisione (la n. 7399/07; si veda anche la n. 3001/08 in tema di sanzioni irrogate per infrazioni valutarie; nonché le recenti Cass. S.U. n. 6539/10 e n. 15168/10), le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno ribadito che *rientra nella giurisdizione del giudice ordinario e non di quello tributario la controversia avente ad oggetto diritti ed obblighi attinenti ad un rapporto previdenziale obbligatorio anche se originata da pretesa azionata dall'ente previdenziale a mezzo di cartella esattoriale, non solo per l'intrinseca natura del rapporto, ma anche perché l'art. 24 del d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, sul riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, nell'estendere tale procedura anche ai contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali, espressamente prevede che il contribuente in presenza di*

nel giudizio pur sempre di opposizione all'esecuzione, ma ormai disciplinato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 24, rimarrebbe pur sempre - perché ancora prevista dall'art. 13, comma 8, cit. - la prescrizione del litisconsorzio necessario del cessionario nel caso dell'ordinario giudizio di merito; con la conseguenza - che ridonderebbe in irragionevolezza intrinseca di siffatta ipotizzata regolamentazione - che la prescrizione del litisconsorzio necessario del cessionario del credito, giustificata da questa speciale cessione per cartolarizzazione dei crediti dell'INPS, troverebbe applicazione solo nell'ordinario giudizio di merito e non anche nel giudizio introdotto con opposizione all'esecuzione, ma avente ad oggetto lo stesso credito ceduto. Deve invece ritenersi che la prescrizione del litisconsorzio necessario del cessionario sia tuttora operante sia nel caso di giudizio di opposizione all'esecuzione promossa con iscrizione a molo richiesta dall'INPS, cedente, nell'interesse del cessionario, sia nel caso di ordinario giudizio di merito.

²⁶ Per completezza si riporta anche la massima di Cass. n. 22826/09: *In tema di litisconsorzio necessario del cessionario e dell'INPS nei giudizi di opposizione a cartella esattoriale relativi a contributi previdenziali iscritti a ruolo, la nullità conseguente alla violazione del contraddittorio per l'eventuale pretermissione del cessionario non rappresentato in giudizio dall'Istituto cedente, può essere dedotta o rilevata, per la prima volta, in sede di legittimità, attesa la compatibilità della garanzia costituzionale del giusto processo con la rilevanza in ogni stato e grado in deroga ai principi generali della disponibilità della tutela giurisdizionale e del giudicato interno, ferma la necessità che risultino acquisiti al giudizio i presupposti di fatto del litisconsorzio, ossia l'effettiva cessione dei crediti e l'instaurazione del giudizio, da parte del debitore, in epoca successiva alla trasmissione dei ruoli al cessionario, i quali, pur previsti dalla legge, restano sottratti alla diretta conoscenza del giudice perché aventi natura negoziale.*

richiesta di contributi previdenziali può proporre opposizione contro l'iscrizione a ruolo avanti al giudice del lavoro ⁽²⁷⁾.

Nella motivazione, le Sezioni Unite chiariscono che *la giurisdizione si determina dalla natura del diritto di credito azionato, non dalla procedura di esazione adottata. Perciò la controversia inerente a diritti ed obblighi che attengono ad un rapporto previdenziale obbligatorio conserva tale sua natura anche se originata da pretesa azionata dall'ente previdenziale a mezzo di cartella esattoriale, e spetta perciò alla giurisdizione del giudice ordinario* (Cass. Sez. Un. 6 giugno 1987 n. 4995). Successivamente è intervenuto il D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 che ha definito la materia devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie. *Le attribuzioni di queste ultime sono elencate dall'art. 2, che non comprende i contributi previdenziali; tale elencazione ha carattere tassativo ed è perciò di stretta interpretazione* (Cass. Sez. un. 21 gennaio 2002 n. 636).

Coerente con tale quadro normativo è il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, sul riordino dalla disciplina della riscossione mediante ruolo, il quale, nell'estendere tale procedura anche ai contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali (D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 24, comma 1), *espressamente prevede che il contribuente può proporre opposizione contro l'iscrizione a ruolo avanti al giudice del lavoro* (D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 24, comma 5).

Coerente infine è la giurisprudenza della sezione lavoro di questa Corte, la quale si è occupata numerose volte dei problemi di competenza e di merito attinenti alle cartelle esattoriali in materia previdenziale, con ciò implicitamente presupponendo la propria giurisdizione (ex plurimis Cass. 5 aprile 2006 n. 7981; Cass. 7 aprile 2006 n. 8171, ed altre conformi).

La giurisdizione del giudice ordinario incontra, però, un limite nel caso di contributi dovuti al Servizio Sanitario Nazionale, anche se afferenti al periodo anteriore all'entrata in vigore della legge n. 448 del 2001. La giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr. Cass. S.U. n. 2871/09; S.U. n. 6539/10) ha, infatti, di recente affermato il principio che: *la giurisdizione delle commissioni tributarie in relazione a controversie iniziate prima del 1° gennaio 2002 - data di entrata in vigore dell'art. 12 della legge 28 dicembre 2001 n. 448, sussiste qualora sia dedotto un rapporto avente natura tributaria riconducibile al novero di quelli ad esse devoluti dalle norme vigenti al momento della domanda, secondo un elenco tassativo. Sono pertanto devolute alle commissioni tributarie, ancorchè anteriori all'entrata in vigore della legge n. 448 del 2001, le controversie concernenti l'abrogato contributo al servizio sanitario nazionale, stante il carattere tributario dello stesso, desumibile dall'imposizione di un sacrificio economico attraverso un atto autoritativo ablatorio e dalla destinazione del relativo gettito alla copertura di spese pubbliche, nonchè dalla sua riconducibilità, quale sovrainposta IRPEF, alle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992.*

Per altro già in altra precedente decisione (Cass. S.U. n. 123/07) il supremo Collegio aveva evidenziato che: *in applicazione dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come sostituito dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 - il quale ha previsto*

²⁷ E' significativo che, nella sentenza n. 15168/2010, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione tengano, ancora, nettamente distinta l'imposizione fiscale del credito previdenziale per contributi e sanzioni; si afferma, infatti, in ordine ad un credito afferente la fiscalizzazione degli oneri sociali, che le somme aventi le caratteristiche di contributi previdenziali o simili non possono essere qualificate come tributi.

l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio - è devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie la controversia relativa all'impugnazione di una cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo di contributi per il Servizio sanitario nazionale e delle relative sanzioni.

La Corte di Cassazione, nell'affermare tale principio, ha riconosciuto la natura tributaria del contributo predetto, trattandosi di prestazione che non trova giustificazione né in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico, né in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione ed il beneficio ricevuto dal singolo, sussistendo tale imposizione anche se l'interessato, che pure ha il potenziale diritto ad ottenere l'assistenza sanitaria, non vi ricorre; e ne ha, altresì, dedotto l'infondatezza della questione di costituzionalità, con riguardo agli artt. 25 e 102 Cost., non avendo superato il limite di non snaturare le materie attribuite alle commissioni tributarie, secondo il monito della Corte costituzionale nell'ordinanza n. 144 del 1998, tenuto conto della natura tributaria del contributo in questione.

10. B) L'OPPOSIZIONE PREVISTA DALL'ART. 24 DEL D. LEGS. N. 46/99: POTERI DEL GIUDICE

Come si è già avuto modo di accennare, nel procedimento di opposizione disciplinato dai commi 5 e 6 del d. legs. n. 46 del 1999, il giudice del lavoro può *nel corso del giudizio di primo grado...sospendere l'esecuzione del ruolo per gravi motivi.*⁽²⁸⁾ Trattasi di una facoltà e non di un obbligo, che va esercitata nel rispetto – tranne casi eccezionali e salvo conferma alla prima udienza di discussione – del principio del contraddittorio e valutando la sussistenza dei due requisiti necessari per l'accoglimento di tutte le azioni cautelari e, cioè, del *fumus boni iuris* (l'apparenza del diritto) e del *periculum in mora* (grave ed irreparabile pregiudizio derivante dalla prosecuzione dell'esecuzione esattoriale).

Al termine del giudizio, poi, il giudice può emettere tre diversi tipi di decisioni. Se ritiene l'opposizione proposta tardivamente o infondata nel merito, dichiara nel dispositivo l'inammissibilità dell'opposizione o, se del caso, la rigetta. Se, al contrario, l'opposizione risulta fondata, il giudice, in coerenza con la natura del procedimento nel quale viene esaminato il merito della pretesa dell'ente previdenziale, dichiara l'insussistenza del diritto dell'ente medesimo fatto valere con l'iscrizione a ruolo.

Più complessa è la terza ipotesi, di fondatezza solo parziale della opposizione, sulla quale, di recente, è intervenuto il supremo Collegio con due sentenze (la n. 19502/09 e la n. 27824/09) nelle quali è stato affermato il principio che, *in materia di riscossione di contributi previdenziali, il giudice dell'opposizione alla cartella esattoriale, ove accerti la parziale insussistenza del credito, non è tenuto dichiarare integralmente inefficace la cartella opposta, dovendosi ritenere che non operino i limiti ai poteri del giudice ordinario di cui all'art. 4 della legge 30 marzo 1865, All. E, il cui ambito è*

²⁸ Tale facoltà del giudice era stata fortemente ridimensionata nel testo dell'articolo 30 del d.l. n. 78 del 2010, il quale aveva limitato l'efficacia della sospensione a 120 giorni; tale innovazione, di dubbia costituzionalità è stata, opportunamente, soppressa con la legge di conversione n. 122 del 2010.

limitato all'esercizio dei poteri autoritativi, in quanto il credito contributivo trova la sua fonte direttamente nella legge, mentre la previsione della riscossione mediante iscrizione a ruolo concerne soltanto la possibilità - concessa normativamente anche ai privati - di formare un titolo esecutivo stragiudiziale, sulla cui legittimità formale e sostanziale vi è pienezza di cognizione e potestà da parte del giudice ordinario.

La Corte di Cassazione ha, al riguardo, condivisibilmente, disatteso la tesi, che era stata recepita dal giudice di merito, secondo cui la validità della cartella esattoriale dipende, tra l'altro, dalla fondatezza per intero della pretesa con la stessa fatta valere, con la conseguenza che, in caso di sussistenza solo parziale del credito, o dei crediti, "portati" dalla cartella, il relativo giudizio di opposizione dovrebbe concludersi con il totale annullamento della cartella. La Corte ha, infatti, ritenuto che *a seguito della notifica della cartella esattoriale per la riscossione di crediti previdenziali contributivi, - cartella costituente titolo esecutivo in quanto estratto del ruolo esattoriale (Cass. n. 25757/2008) -, si apre la possibilità, oltre che di un'opposizione agli atti esecutivi per vizi formali (D. Lgs. n. 46 del 1999, art. 29, comma 2), l'opposizione sul merito (art. 24 del medesimo testo), destinata a concludersi con un accertamento circa l'esistenza e la misura dei crediti iscritti a ruolo e "portati" dalla cartella (Cass. n. 5763/2002), accertamento che segna i limiti di efficacia della cartella, non diversamente da quanto accade in caso di opposizione a precetto (strumento analogo ai fini in esame), nel quale l'accertata eccessività della somma portata nel precetto non travolge questo per l'intero ma ne determina la nullità o inefficacia parziale per la somma eccedente, con la conseguenza che l'intimazione rimane valida per la somma effettivamente dovuta, alla cui determinazione provvede il giudice, che è investito di poteri di cognizione ordinaria a seguito dell'opposizione in ordine alla quantità del credito (Cass. n. 5515/2008).*

Da ciò consegue che, in caso di accoglimento parziale dell'opposizione, il giudice deve determinare l'esatto ammontare del credito di pertinenza dell'ente previdenziale.

11. LA MANCATA OPPOSIZIONE ALLA CARTELLA DI PAGAMENTO

L'effetto principale che consegue allo spirare del termine di quaranta giorni, previsto dall'art. 24 del d. lgs. n. 46 del 1999 per proporre l'opposizione di merito alla cartella di pagamento regolarmente notificata, consiste, qualora il debitore non provveda al pagamento del credito entro il termine di sessanta giorni, nel legittimare da parte del concessionario l'esercizio dell'azione esecutiva esattoriale per il soddisfacimento coattivo del credito iscritto a ruolo.

Deve, per altro, escludersi che la cartella di pagamento non opposta acquisiti efficacia di giudicato, facendo stato tra le parti, secondo quanto previsto dalla disposizioni sul giudicato contenute nel codice civile. Infatti, secondo la disciplina dettata dagli articoli 2907 – 2909 c.c., la tutela dei diritti compete soltanto all'autorità giudiziaria, che la esercita nelle forme processuali previste dalla legge, e soltanto l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato è idoneo a fare stato, ad ogni effetto, tra le parti i loro eredi o aventi causa. Secondo, poi, la disciplina processuale si intende passata in giudicato soltanto la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4) e 5) dell'articolo 395 (art. 324 c.p.c. intitolato Cosa giudicata formale).

In realtà il ruolo e la connessa cartella di pagamento rappresentano, soltanto, dei titoli esecutivi di formazione non giudiziaria, rientranti nell'ampia previsione dell'art. 474, secondo comma, n. 2, c.p.c., consistendo, in sostanza, in documenti che abilitano il creditore, ricorrendo le condizioni previste dalla legge, ad agire esecutivamente per il recupero coattivo del credito da essi portato.

Da ciò consegue che *la mancanza di opposizione integra soltanto una preclusione di carattere processuale, che, come tale, rimane irrilevante quando le questioni di merito siano già state validamente proposte, ma non comporta la costituzione di un titolo stragiudiziale, tanto meno di un titolo assimilabile ad un giudicato, e l'effetto delle sentenze emesse sul merito non può non ripercuotersi sulla validità degli atti di esecuzione che eventualmente vengano posti in essere nel frattempo sulla base della ruoli, anche quando non sia stata disposta la sospensione dell'efficacia del ruolo stesso* (Cass. n. 16203/08).

Da tale impostazione interpretativa discendono, poi, due importanti conseguenze sul piano processuale e sostanziale.

In primo luogo, la cartella di pagamento non opposta non assume natura di giudicato in senso sostanziale e, quindi, la sua autorità non può essere invocata in altri giudizi tra le stesse parti. Pertanto, qualora nel corso di un procedimento civile, l'ente previdenziale produca una cartella di pagamento non opposta dal debitore, il giudice non è tenuto a considerare come irretrattabilmente accertati i fatti ed i rapporti inerenti al credito previdenziale portato nella cartella, ma può, come è sua facoltà, liberamente apprezzarne il contenuto anche ai sensi dell'art. 116 c.p.c.

In secondo luogo, quanto al regime della prescrizione, non trova applicazione la previsione dell'art. 2953 c.c., secondo cui *“i diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, quando riguardo ad essi è intervenuta una sentenza di condanna passata in giudicato, si prescrivono con il decorso di dieci anni”*.

La cartella di pagamento non opposta, non assumendo gli effetti di una sentenza di condanna passata in giudicato, dunque, non può determinare una modificazione nel regime della prescrizione dei crediti previdenziali, che, a seguito dalla riforma introdotta con l'art. 3, commi 9 e 10, della legge n. 335/95, è, di regola, quinquennale. In altri termini, la prescrizione breve, quinquennale, non si trasforma, come nell'*actio iudicati* di cui al citato articolo 2953 c.c., in decennale quale effetto della mancata opposizione della cartella di pagamento.

Tali conclusioni appaiono, del resto, coerenti con il sistema delineato dal legislatore per il recupero dei crediti previdenziali, nel quale, a differenza di quello relativo ai crediti tributari, non sono previsti dalla legge termini specifici per l'impugnazione dei singoli atti di accertamento compiuti dagli enti previdenziali. Di conseguenza, non può dirsi che, in caso di mancata opposizione della cartella di pagamento, il credito dell'ente previdenziale sia stato accertato, non solo perché il debitore non ha promosso il procedimento di opposizione di merito di cui all'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, ma anche perché, a monte, può non esservi stato alcun contenzioso anche di tipo amministrativo, ad esempio, in tutte quelle ipotesi in cui l'iscrizione a ruolo viene chiesta solo a seguito della notificazione di un verbale ispettivo, contro il quale il debitore non ha esperito alcun gravame gerarchico, oppure a seguito della presentazione di un modello DM 10 rimasto insoluto. In sostanza, proprio perché può mancare un giudizio e, cioè, un accertamento del credito previdenziale eseguito nel rispetto del principio del contraddittorio, nel caso di cartella esattoriale non opposta

non trovano applicazione le disposizioni sul giudicato e il disposto dell'art. 2953 c.c. con la conseguenza che il termine di prescrizione resta sempre quello breve fissato dalla legge (²⁹).

Il debitore, infine, ha a disposizione, secondo quanto previsto dall'art. 29 del d. legs. n. 46 del 1999, anche il rimedio dell'opposizione all'esecuzione di cui agli articoli 615 e 616 c.p.c., qualora intenda far valere – nei confronti del concessionario e dell'ente impositore – fatti estintivi, modificativi o impeditivi verificatisi successivamente alla notificazione della cartella di pagamento (ad esempio, il pagamento del credito successivamente intervenuto, o la prescrizione quinquennale maturata successivamente alla notificazione della cartella o dell'ultimo atto di esecuzione) (³⁰).

Nel caso di opposizione all'esecuzione, che comunque, attesa la particolare natura del credito, va sempre presentata al giudice del lavoro, il potere di sospensione è disciplinato dall'art. 29, terzo comma, del d. legs. n. 46 del 1999, secondo cui *“ad esecuzione iniziata il giudice può sospendere la riscossione solo in presenza dei presupposti di cui all'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 , come sostituito dall'articolo 16 del presente decreto”*, e, cioè, nell'ipotesi in cui ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno.

12. ISCRIZIONE A RUOLO E GIUDIZIO DI ACCERTAMENTO NEGATIVO DEL CREDITO PREVIDENZIALE

²⁹ Un caso particolare, appena emerso nella giurisprudenza di merito, è quello che si verifica quando il debitore abbia effettuato una indebita compensazione nel modello F24, quando, cioè, all'atto del pagamento all'ente previdenziale – da effettuare appunto utilizzando il modello F24 – abbia posto in compensazione un proprio credito inesistente. Secondo l'INPS, in questa ipotesi, dovrebbe applicarsi il termine di prescrizione di otto anni, decorrente dal 31 dicembre dell'anno successivo a quello dell'utilizzo del modello F24, come previsto dall'art. 27, comma 16, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito nella legge n. 2 del 2009. Tale disposizione, infatti, prevede, con efficacia retroattiva, che l'atto, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nel modello F24 per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione, deve essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. La tesi dell'INPS non sembra, però, condivisibile sotto due distinti profili: in primo luogo, l'art. 27, comma 16, individua espressamente un termine di decadenza per l'esercizio, da parte dell'amministrazione, del diritto di rettifica e di recupero di quanto dovuto; di conseguenza resta ferma la prescrizione quinquennale del credito previdenziale, il cui decorso, però, potrebbe essere rimasto sospeso ex art. 2941, comma 1, n. 8, c.c., qualora la condotta del debitore di occultamento del credito previdenziale per effetto della compensazione nel modello F24 con un credito inesistente fosse da considerare dolosa; in secondo e decisivo luogo, la norma sembra applicabile soltanto alla riscossione dei crediti tributari come si evince, da un canto, dalla sua formulazione letterale, e dall'altro, dal mancato espresso riferimento anche alla riscossione dei crediti previdenziali.

³⁰ La Corte di Cassazione, infatti, con giurisprudenza assolutamente costante (da ultimo v. Cass. 9912/07), ha più volte ribadito il principio che *la compensazione, quale fatto estintivo dell'obbligazione, può essere dedotta come motivo di opposizione all'esecuzione forzata, fondata su titolo esecutivo giudiziale coperto dalla cosa giudicata, qualora il credito fatto valere in compensazione, rispetto a quello per cui si procede, sia sorto successivamente alla formazione di quel titolo, mentre in caso contrario resta preclusa dalla cosa giudicata, che impedisce la proposizione di fatti estintivi od impeditivi ad essa contrari; nè ha alcun rilievo il fatto che anche il credito del debitore esecutato sia assistito da titolo esecutivo giudiziale, quest'ultimo non privando di efficacia esecutiva il titolo del creditore esecutante in quanto non vale a estinguerne il credito* (v., anche, Cass. n. 26089/05, n. 13568/04, n. 17632/02, n. 9061/99 e n. 2822/99).

Come già accennato, il terzo comma dell'art. 24 del d. legs. n. 46/99 consente al debitore di paralizzare la procedura di riscossione coattiva del credito previdenziale impugnando l'accertamento effettuato dall'ente di previdenza dinanzi all'Autorità Giudiziaria. In questo caso, il debitore è sollevato dall'onere di tempestiva impugnazione della cartella e l'iscrizione a ruolo è illegittima, pure prescindendo dall'esame delle questioni di merito.

Questa disposizione, nel legittimare anche sotto il profilo normativo l'ammissibilità dell'azione di accertamento negativo dell'obbligo contributivo, per la quale, per altro, secondo l'opinione prevalente, era possibile ravvisare uno specifico interesse ad agire in capo al destinatario dell'accertamento, sul rilievo che la notificazione del verbale da luogo ad uno stato di incertezza oggettiva sull'esistenza di un rapporto giuridico o sull'esatta portata dei diritti e degli obblighi da esso scaturenti, costituendo la rimozione di tale incertezza un risultato utile, giuridicamente rilevante e non conseguibile se con l'intervento del giudice, lascia, però, spazio a parecchi dubbi interpretativi.

La prima questione da considerare è quella esaminata dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 16203/08, se, cioè, in pendenza di giudizio di accertamento negativo, il debitore, cui, per lo stesso credito, venga notificata una cartella di pagamento, sia tenuto ad instaurare anche il giudizio di opposizione previsto dall'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999. La soluzione negativa, adottata dal supremo Collegio, procede dal presupposto che *l'estensione alle entrate contributive degli enti previdenziali del sistema di contribuzione mediante ruoli si limita alle modalità di riscossione dei crediti arretrati, e non ha comportato, neppure per questo aspetto, una loro assimilazione completa alle entrate tributarie, e neanche alle entrate non tributarie dello Stato, essendone riprova il fatto che il sistema (della riscossione mediante ruolo) abbia subito significativi adattamenti in funzione della natura specifica dei contributi previdenziali, e dell'insieme delle disposizioni che li regolano anche dal punto di vista della tutela giurisdizionale con le conseguenti ricadute sul piano processuale* ⁽³¹⁾.

³¹ Prosegue la motivazione della citata sentenza n. 16203/08: *sul piano strutturale la differenza più vistosa è forse proprio la previsione, appunto all'art. 24, comma 5 di una forma specifica di opposizione contro l'iscrizione a ruolo dei crediti degli enti previdenziali. Non è previsto, infatti, uno specifico istituto analogo contro le altre ipotesi di iscrizione a ruolo. L'iscrizione a ruolo delle entrate tributarie è disciplinato dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 14 e segg. in particolare le iscrizioni a ruolo a titolo definitivo (art. 14) e le iscrizioni a ruolo in base ad accertamenti non definitivi (art. 15), mentre la successiva procedura di riscossione è disciplinata dal titolo secondo (interamente sostituito dallo stesso D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 16) del D.P.R. n. 602. In sintesi, le iscrizioni a ruolo a titolo definitivo presuppongono, per definizione, un titolo ormai divenuto definitivo (o, quanto meno - come risulta dall'esame delle fattispecie indicate dall'art. 15 - un titolo non contestato e tendenzialmente definitivo), quelle in base ad accertamento non definitivo un titolo che sia ancora oggetto di contestazione.*

In sostanza, quello che deve essere impugnato, ed entro termini perentori, è il titolo di merito che sta a monte, vale a dire innanzi tutto l'accertamento tributario, oppure anche l'avviso di liquidazione del tributo, oppure il provvedimento che ha irrogato le sanzioni (rispettivamente, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, lett. a), b) e c) sul contenzioso tributario).

In realtà solo nel caso in cui non sia stato notificato prima uno di questi atti, e specificamente un accertamento, potrà essere impugnato, e sempre entro termini perentori, il ruolo e la cartella di pagamento (medesimo art. 19, lett. d)).

In ogni caso l'impugnazione dovrà essere effettuata entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato (dello stesso D.Lgs. n. 546, art. 21, comma 1).

Secondo la Corte, dunque, in pendenza di giudizio di accertamento negativo del credito contributivo, il debitore non è tenuto ad impugnare nel termine di quaranta giorni la cartella notificata, perché con l'instaurazione del primo procedimento ha, nella sostanza, anticipato il giudizio di opposizione. In questo caso, *la mancata osservanza di esso non può che risolversi in una preclusione di carattere meramente procedurale, priva di conseguenze sul piano del diritto sostanziale*. Infatti, *la mancata proposizione dell'opposizione ai sensi dell'art. 24 non può incidere sulla validità e sull'efficacia di una sentenza di accertamento negativo sull'infondatezza della pretesa contributiva pronunciata in accoglimento della domanda del contribuente previdenziale*. In realtà, *il rapporto tra il giudizio di accertamento negativo e la mancata opposizione, è esattamente il contrario di quello ipotizzato dall'istituto assicuratore: la mancanza di opposizione integra soltanto una preclusione di carattere processuale, che, come tale, rimane irrilevante quando le questioni di merito siano già state validamente proposte, ma non comporta la costituzione di un titolo stragiudiziale, tanto meno di un titolo assimilabile ad un giudicato, e l'effetto delle sentenze emesse sul merito non può non ripercuotersi sulla validità degli atti di esecuzione che eventualmente vengano posti in essere nel frattempo sulla base della ruoli, anche quando non sia stata disposta la sospensione dell'efficacia del ruolo stesso*.

Una seconda questione concerne l'individuazione dei criteri di determinazione della prevenzione tra l'esercizio dell'azione di accertamento e l'iscrizione a ruolo del credito previdenziale, posto che l'effetto inibitorio della procedura di recupero coattivo del credito si può, normativamente, verificare solo se l'azione di accertamento precede l'iscrizione a ruolo. Poiché la struttura del processo del lavoro è caratterizzata dalla netta distinzione tra la fase di *editio actionis* e quella di *vocatio in ius*, sembra preferibile ritenere, anche in coerenza con il consolidato assunto giurisprudenziale secondo cui la pendenza della lite è determinata dalla data del deposito del ricorso (fra le tante Cass. n. 7433/02 in tema di opposizione a cartella esattoriale avente ad oggetto sanzioni amministrative; Cass. n. 4686/01), che l'effetto inibitorio si verifica non solo quando la notificazione del ricorso in prevenzione all'ente creditore avviene prima della iscrizione a ruolo, ma per effetto del mero deposito del ricorso prima della iscrizione a ruolo, indipendentemente dalla data di esecuzione della notificazione. Anche in tale ipotesi, infatti, se l'iscrizione a ruolo è successiva alla data di deposito del ricorso, poiché il procedimento di recupero coattivo del credito avviene pur sempre dopo la pendenza della lite, si verifica comunque l'effetto inibitorio. Invece, se il ricorso in prevenzione è, comunque, successivo alla data di iscrizione a ruolo, l'esecuzione esattoriale può comunque procedere, anche se la notificazione del ricorso avviene prima di quella della cartella di pagamento. A tale fine, infatti, è decisivo osservare che, secondo la norma citata, il

Quello che deve essere impugnato è, dunque, l'atto a monte, ed innanzi tutto l'accertamento, nè la preclusione derivante da una mancata impugnazione tempestiva di esso (o, comunque, di un atto, come l'avviso di liquidazione, precedente all'iscrizione al ruolo) può essere rimessa in discussione dalla successiva impugnazione del ruolo, anche se questa ultima, di per se stessa, sia tempestiva.

Queste analoghe, in realtà, appaiono connaturate all'istituto dell'iscrizione a ruolo, e perciò valgono sostanzialmente anche per gli altri casi di riscossione mediante ruolo, previsti dal D.Lgs. n. 46, art. 17, come le entrate tributarie degli enti locali e degli altri enti dotati di potestà impositiva, e le entrate non tributarie dello Stato e degli enti pubblici, per le quali sia prevista questa forma di riscossione.

Questi principi, proprio perchè rispondono alla logica dell'adozione di questa forma di riscossione, non possono che valere anche per le entrate di carattere contributivo degli enti previdenziali.

dato temporale rilevante è costituito dalla iscrizione a ruolo; con la conseguenza che, se quest'ultima risulta essere avvenuta prima del deposito del ricorso in prevenzione, nessun effetto preclusivo o inibitorio per l'ente previdenziale può ritenersi verificato perché il titolo si è formato in una data in cui non vi era contestazione da parte del privato ⁽³²⁾.

Una terza questione riguarda la rilevabilità d'ufficio o su istanza di parte dell'eccezione di impedimento alla eseguibilità del ruolo. Pur nella diversità di opinioni sul punto, pare preferibile ritenere che la relativa eccezione debba essere sempre sollevata dalla parte e non possa essere rilevata d'ufficio, dal momento che l'anticipazione della fase giurisdizionale, mediante l'attivazione del giudizio di accertamento negativo, produce l'effetto di condizionare sospensivamente il potere dell'ente previdenziale di iscrivere a ruolo il credito ed integra uno strumento paralizzatorio ad esclusivo vantaggio del debitore, cui è rimessa, in sostanza, la decisione se agire in prevenzione o se, invece, attendere la notificazione della cartella di pagamento.

Un ulteriore problema controverso è costituito dalla applicazione delle regole sull'onere della prova, dal momento che, secondo l'opinione tradizionale della giurisprudenza di legittimità, chi agisce con azione di accertamento negativo è soggetto all'onere di fornire la prova negativa del diritto. Nel procedimento di cui all'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, invece, qualora si aderisca alla opinione prevalente, è l'ente impositore ad essere onerato dalla dimostrazione della fondatezza della propria pretesa contributiva, restando, per altro, a carico dell'opponente l'onere di provare l'esistenza di situazioni eccezionali, la cui ricorrenza escluda l'obbligo del pagamento della contribuzione richiesta, come nel caso in cui che il debitore eccipisca il diritto ad una particolare agevolazione contributiva. Prescindendo, comunque, dalle discussioni di tipo teorico, nella pratica spesso si verifica che l'ente previdenziale produca in giudizio tutta la documentazione comprovante l'esistenza del proprio credito, ed in particolare, i verbali d'accertamento o i modelli DM 10 insoluti, mentre, a sua volta, l'opponente tenda ad allegare e dimostrare i fatti posti a fondamento della propria opposizione, così ad esempio, la natura autonoma di rapporti di collaborazione disconosciuta in sede ispettiva. In tutte queste situazioni, il giudice del lavoro, ammessa ed espletata la prova richiesta dalle parti, dovrà valutare, con il suo prudente, apprezzamento, il materiale probatorio acquisito e definire la causa sulla base delle emergenze processuali ⁽³³⁾.

³² Cfr. Capurso, "Informazione previdenziale", 2002,6,1553; Cuccurru, "Informazione previdenziale", 2003,687, citati da C. Parise nella relazione su questo tema predisposta per l'incontro di studi centrale del 5-7 dicembre 2005, che pure non condivide tale impostazione. Secondo la Parise la sola iscrizione a ruolo non è idonea ad impedire l'effetto paralizzatorio del ricorso in prevenzione, in base ad una interpretazione costituzionalmente orientata, dovendosi contemperare l'esigenza di tenuta del sistema di riscossione coattiva con quella di rilevanza costituzionale della garanzia del diritto di difesa del creditore (v. relazione, cit. pag. 7); pertanto, il momento determinate va individuato nella notificazione della cartella di pagamento. Tale tesi, però, non sembra condivisibile sia perché la formazione del ruolo e la notificazione della cartella di pagamento sono due attività distinte riferibili a soggetti diversi, sia perché il terzo comma dell'art. 24 presuppone, espressamente, che il debitore impugni l'accertamento del credito prima della iscrizione a ruolo e non della notificazione della cartella di pagamento. Ad ogni buon conto si evidenzia che l'art. 8 del d. legs. n. 32/01 ha reso obbligatoria l'indicazione nella cartella di pagamento della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo.

³³ E' opportuno ricordare che, secondo consolidata giurisprudenza (da ultimo, Cass. n. 15073/08, n. 3525/05), *i verbali redatti dai funzionari degli enti previdenziali e assistenziali o dell'Ispettorato del lavoro fanno piena prova dei fatti che i funzionari stessi attestino avvenuti in loro presenza, mentre, per*

Resta, infine, da chiarire cosa intenda il terzo comma dell'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999 quando stabilisce che se l'accertamento effettuato dall'ufficio è impugnato davanti all'autorità giudiziaria, *l'iscrizione a ruolo è eseguita in presenza di provvedimento esecutivo del giudice*. Infatti, anche l'individuazione della nozione di *provvedimento esecutivo del giudice* ha dato luogo a contrastanti opinioni. Sotto un primo profilo, va evidenziato che, qualora l'ente previdenziale abbia proposto una domanda riconvenzionale di condanna dell'opponente, l'eventuale sentenza di condanna emessa dal giudice al termine del giudizio di primo grado costituisce, senza dubbio, un provvedimento esecutivo che legittima l'iscrizione a ruolo e l'attivazione della procedura di riscossione coattiva. Allo stesso modo possono essere considerati provvedimenti esecutivi anche le ordinanze ex art. 423 o 186 quater c.p.c., sempre in ipotesi di proposizione di domanda riconvenzionale da parte dell'ente creditore; così come ha natura di provvedimento esecutivo anche il provvedimento emesso a seguito di ricorso ex art. 700 c.p.c.

Molto più controversa è l'ipotesi, nella realtà dei fatti più ricorrente, nella quale l'unica domanda proposta in causa sia quella derivante dall'opposizione del debitore. In questo caso, infatti, il giudice non può che emettere, quale che sia l'esito della causa, una sentenza di mero accertamento del credito, che, secondo l'opinione prevalente, non può essere configurata come "*provvedimento esecutivo*". Aderendo a questa impostazione, consegue, come inevitabile corollario, che l'iscrizione a ruolo può avvenire soltanto a seguito del passaggio in giudicato della sentenza di accertamento. Secondo l'opposta tesi, che a mio avviso sembra preferibile seguire per evitare un notevole allungamento dei tempi processuali in violazione del principio costituzionale della ragionevole durata del processo, deve essere valorizzata la previsione contenuta nel testo riformato – dall'art. 34 della legge n. 353 del 1990 – dell'art. 282 c.p.c., secondo cui "*la sentenza di primo grado è provvisoriamente esecutiva tra le parti*". Tale disposizione del codice di procedura, conferendo in via generale la provvisoria esecutività alla sentenza di primo grado, consente di qualificare, ai fini del terzo comma dell'art. 24 citato, come provvedimento esecutivo

le altre circostanze di fatto che i verbalizzanti segnalino di avere accertato, il materiale probatorio è liberamente valutabile e apprezzabile dal giudice, il quale può anche considerarlo prova sufficiente, qualora il loro specifico contenuto probatorio o il concorso d'altri elementi renda superfluo l'espletamento di ulteriori mezzi istruttori. Inoltre, che la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di esaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensì la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando, così, liberamente prevalenza all'uno o all'altro mezzo di prova acquisiti (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge, come in tema di efficacia dell'atto pubblico - nella specie del verbale ispettivo - in relazione ai limiti della piena prova di esso, fino a querela di falso, ex art. 2700 c.c.). Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (v. Cass., S.U., 27 dicembre 1997, n. 13045, e giurisprudenza successiva conforme, tra cui, ex plurimis, Cass. 25 agosto 2003, n. 12467 e 22 febbraio 2005, n. 3525).

anche la decisione assunta dal giudice di primo grado di rigetto, totale o parziale, dell'azione di accertamento negativo dell'obbligo contributivo.

13. ISCRIZIONE A RUOLO E SENTENZA EMESSA NEL GIUDIZIO EX ART. 24 D. LEGS. N. 46 DEL 1999

Come si è già avuto modo di accennare, il giudizio di primo grado può essere definito, in sostanza, con tre diverse tipologie di decisioni; di accoglimento, totale o parziale, o di rigetto dell'opposizione. Si è detto anche che, secondo la giurisprudenza del supremo Collegio, in caso di sentenza di accoglimento parziale dell'opposizione, il giudice non può limitarsi a dichiarare l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo o della cartella di pagamento, ma è tenuto a rideterminare il credito dell'ente previdenziale nella minore misura che ha accertato come effettivamente dovuta, e che, tranne nella ipotesi, per altro assai poco frequente nella pratica, in cui l'ente previdenziale abbia formulato una domanda riconvenzionale volta ad ottenere anche la condanna del debitore, la decisione che conclude il giudizio di primo grado ha natura di sentenza di accertamento del credito e, quindi, di per sé non è suscettibile di esecuzione forzata.

Ciò pone il problema di inquadrare l'attività che viene posta in essere dall'ente titolare del credito e dall'esattore dopo l'emissione della sentenza di primo grado ed in pendenza dei termini per l'impugnazione. L'ente, nel caso di totale accoglimento dell'opposizione ex art. 24 d. legs. n. 46/99, dovrebbe astenersi dal richiedere all'esattore il compimento di attività esecutiva, eventualmente rinviando la decisione se operare o meno lo sgravio a favore del debitore al successivo esito del giudizio sulle impugnazione o al passaggio in giudicato della sentenza di primo grado. Analogamente, nella ipotesi di accoglimento parziale dell'opposizione seguita dalla rideterminazione del credito contributivo nella minore somma dovuta, l'ente previdenziale, se non intende operare lo sgravio parziale della posizione del debitore, dovrebbe sospendere ogni azione esecutiva per la parte di opposizione accolta e, se del caso, proseguire nella procedura per la parte di credito accertata come dovuta. Tuttavia, e a differenza del procedimento per opposizione a decreto ingiuntivo, la sentenza di primo grado (soprattutto se non reca pronuncia di condanna sollecitata dell'ente di previdenza), non assorbe né può sostituirsi al ruolo, che continua a svolgere la funzione di titolo esecutivo. Da ciò consegue che l'esattore, in mancanza di un provvedimento di sospensione da parte dell'ente o di uno sgravio totale o parziale, potrebbe comunque procedere esecutivamente per il recupero coattivo dell'intera somma nei confronti del debitore, al quale non resterebbe, per paralizzare l'azione esecutiva illegittimamente proseguita, che esperire il rimedio dell'opposizione all'esecuzione ex art. 29 d. legs. n. 46 del 1999 e 615 e ss. c.p.c., con contestuale richiesta di sospensione, per far valere l'accertamento contenuto nella sentenza emessa ex art. 24 d. legs. n. 46 del 1999 ⁽³⁴⁾.

³⁴ In materia di riscossione delle imposte, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 21222/06 ha, però, affermato il seguente principio di diritto: *"In tema di riscossione delle imposte, il concessionario incaricato della riscossione del credito portato dal ruolo, riconducibile alla figura dell'"adiectus solutionis causa" delineata dall'art. 1188 cod. civ., dal punto di vista sostanziale non è indifferente alle vicende modificative e/o estintive del rapporto obbligatorio dell'ente impositore mandante, ma, come il creditore che lo ha indicato e incaricato, è vincolato alla decisione giudiziale contraria a quest'ultimo, non potendo pretendere il pagamento di un credito (o di una sua parte) dichiarato non spettante al creditore che lo ha incaricato della riscossione. Ne consegue che il concessionario per la riscossione, pur non potendo incidere né sulla misura delle varie voci di debito né sul titolo di ciascuna, costituendo*

Per altro verso, soprattutto nella ipotesi opposta di rigetto dell'opposizione ex art. 24 citato, il debitore potrebbe avere interesse a proseguire il giudizio, impugnando la sentenza di primo grado e, contestualmente, a ottenere la sospensione della procedura esecutiva, che l'esattore – reso edotto dall'ente previdenziale dell'esito del giudizio – può legittimamente riattivare nelle more della impugnazione, tenuto conto che, quand'anche fosse stato sospeso il ruolo, la sospensione sarebbe stata comunque travolta dalla sentenza che, con il rigetto dell'opposizione, ha accertato l'esistenza del credito dell'ente previdenziale. In questa particolare situazione, per altro molto frequente nella pratica, il debitore si trova in una situazione di sostanziale privazione di ogni tutela in sede giudiziaria, posto che il legislatore non ha, espressamente, disciplinato questa specifica evenienza. Infatti, il debitore, pur potendo proporre l'appello, non può chiedere al giudice di secondo grado la sospensione del ruolo, a ciò ostandovi la formulazione letterale del comma 6 dell'art. 24 del d. legs. n. 46/99, secondo cui *“nel corso del giudizio di primo grado il giudice del lavoro può sospendere l'esecuzione del ruolo per gravi motivi”*. Se, dunque, la sospensione del ruolo può essere legittimamente richiesta – ed ottenuta – soltanto nel corso del giudizio di primo grado, per espressa volontà del legislatore, questo rimedio non è più percorribile in sede d'appello, anche qualora vengano prospettati vizi del provvedimento impugnato che risultano essere, anche ad una deliberazione sommaria, fondati, e dedotte ragioni, serie ed apprezzabili, dalle quali desumere l'esistenza di un grave e fondato pericolo derivante dalla prosecuzione dell'esecuzione esattoriale. In tale contesto, all'appellante non resta che chiedere la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza di primo grado ai sensi del primo comma dell'art. 283 c.p.c. Ma all'ammissibilità di tale istanza osta la natura della sentenza impugnata che, nella stragrande maggioranza dei casi, ha natura di mero accertamento del credito e, quindi, non sarebbe suscettibile di costituire un titolo esecutivo, soprattutto quando il dispositivo rechi la formula di rigetto dell'opposizione con la compensazione delle spese processuali del grado ⁽³⁵⁾.

ciò tipica ed esclusiva attività dell'ente creditore, da portare adeguatamente a conoscenza del contribuente onde garantire il necessario controllo, e quindi il diritto di difesa in ordine alla pretesa, (se ritenuta esorbitante o insussistente ovvero estinta), nondimeno, in presenza della mera riduzione quantitativa del credito dell'ente impositore da parte del giudice tributario - che non importa la necessità per l'ente di rinnovare l'iscrizione a ruolo, essendo la minore somma ad esso sicuramente spettante per effetto della decisione di quel giudice comunque già compresa nel ruolo formato -, ben può adeguare "sua sponte" la richiesta di pagamento conformemente alla situazione stabilita dal giudice per le parti sostanziali, essendo la minore pretesa confermata dal giudice compresa in quella maggiore portata dal ruolo, e, quindi, già parte di questo titolo (sempreché tanto non si risolva in un atto di nuova e/o diversa complessiva imposizione); e ciò - per intuitive ragioni di economia del complessivo rapporto di riscossione - in quanto legittimato dal maggior importo del ruolo ricevuto ed in forza degli effetti riflessi, nei suoi confronti, del giudicato intervenuto tra debitore e creditore in ordine al credito iscritto a ruolo”.

³⁵ Da ciò consegue che il debitore, se non riesce ad ottenere la sospensione in via amministrativa dell'esecuzione, è costretto a subire la procedura esecutiva esattoriale e, solo con il passaggio in giudicato della sentenza che, in appello o nei successivi gradi del giudizio, accerti le sue ragioni, può agire per ottenere dall'ente previdenziale (sulla legittimazione dell'ente impositore v. Cass. n. 24735/07) le restituzioni o il risarcimento del danno. Per ovviare a questo inconveniente, si potrebbe ipotizzare, ma solo nel caso in cui il giudice di primo grado abbia concesso la sospensione del ruolo, che la Corte d'Appello possa comunque sospendere l'efficacia esecutiva della sentenza impugnata, al solo fine di ripristinare gli effetti della sospensione già concessa in prime cure; soluzione questa che, pur offrendo un minimo di tutela al debitore, presuppone, sotto il profilo teorico, il riconoscimento,

Proprio riflettendo su questa particolare fattispecie, può essere colta la diversità sostanziale esistente tra l'opposizione a decreto ingiuntivo e l'opposizione ex art. 24 d. legs. n. 46/99. Nel primo caso, infatti, la sentenza che definisce il giudizio di opposizione, contenendo un accertamento di merito, in qualche modo viene ad assorbire il decreto ingiuntivo opposto, anche qualora l'opposizione venga rigettata, di guisa che può essere ipotizzata la sospensione dell'efficacia esecutiva di tale sentenza al fine di paralizzare il procedimento esecutivo fondato sul decreto ingiuntivo come titolo esecutivo. Diversa è, invece, la situazione della sentenza emessa sulla opposizione ex art. 24, che, pur avendo in comune l'accertamento di merito del credito dell'ente previdenziale, non ha diretta incisione sull'attività esecutiva promossa dal concessionario del servizio riscossione, essendo comunque necessario, per paralizzare la riscossione coattiva, o lo sgravio – totale o parziale - da parte dell'ente di previdenza o la sospensione in sede di autotutela.

Inoltre, è necessario considerare che il sistema di riscossione mediante ruolo si pone in rapporto di alternatività con gli altri strumenti previsti dall'ordinamento, come più volte affermato dalla giurisprudenza ⁽³⁶⁾. Ciò significa che la riscossione mediante ruolo, pur se divenuta a seguito della riforma del 1999 il mezzo ordinario e più celere di riscossione dei crediti contributivi, non rappresenta l'unico mezzo di recupero consentito agli enti previdenziali i quali, quindi, possono ancora avvalersi degli strumenti ordinari di recupero, con particolare riguardo sia all'azione ordinaria di accertamento e di condanna – anche in ipotesi di decadenza dall'iscrizione a ruolo per decorso del termine di cui all'art. 25 del d. legs. n. 46 del 1999, avente natura

ampiamente negato in dottrina e giurisprudenza, della natura esecutiva anche alle sentenza di mero accertamento del credito o di rigetto di una opposizione.

³⁶ V. Cass. n. 5540/01 e n. 659/99 in tema di riscossione di entrate patrimoniali di enti locali e di riscossione di contributi Cassa Consortile. Si riporta, in particolare, un brano della motivazione della prima delle due decisioni citate, in cui si legge: “è da ritenere che, riguardo a tali entrate, sia in facoltà degli enti abilitati utilizzare alternativamente il procedimento monitorio "ordinario" (come pure il procedimento di cognizione ex artt. 163 e seguenti c.p.c.), nel senso esattamente: a) che dalla previsione, ancorché espressa, di un determinato procedimento non sia lecito argomentare, con carattere di necessità, il divieto del ricorso ad un procedimento alternativo, occorrendo valutare ulteriori elementi per poterne affermare il carattere inderogabile; b) che la riscossione coattiva, mediante ruoli o mediante ingiunzione, delle entrate patrimoniali dell'ente territoriale interessato, ove pure utilizzabile, non implichi quindi, in ragione della sua stessa natura di strumento "agevolativo" per l'ente medesimo in vista del conseguimento di un più sollecito adempimento dell'obbligazione attiva (anche se nel rispetto delle situazioni soggettive del privato e della relativa tutela), l'obbligo di avvalersene pregiudicando così la possibilità di far invece ricorso agli strumenti "ordinari" di recupero, tanto più quando, come nella specie, in primo luogo faccia difetto un'espressa disposizione che sancisca l'esclusività della suddetta procedura e sia semmai reperibile altra disposizione che ne affermi il carattere facoltativo (come, ad esempio, il già citato art. 17, secondo comma, del decreto legislativo n. 46 del 1999, là dove stabilisce che "può essere effettuata mediante ruolo affidato ai concessionari la riscossione coattiva delle entrate... dei comuni..."), in secondo luogo emerga la natura "creditizia" dell'entrata in parola (risultando nel caso in esame il momento propriamente autoritativo incentrato nell'iniziale potere, conferito al sindaco nel caso di inottemperanza alle ordinanze contingibili e urgenti adottate ai sensi del secondo comma dell'art. 38 della legge n. 142 del 1990, di "provvedere d'ufficio a spese degli interessati" a norma del terzo comma dello stesso art. 38, ma non anche nel successivo recupero delle relative spese, il quale quindi ben appare di per sé compatibile altresì con la disciplina dettata dal diritto comune), nonché, infine, neppure si lamentino lesioni di diritti soggettivi legate all'esperimento della procedura "ordinaria", senza cioè che venga dedotto come dall'adozione di questa, piuttosto che di quella di riscossione coattiva, sia derivato ad alcuna delle parti un concreto pregiudizio relativamente al rispetto delle regole del contraddittorio, all'acquisizione delle prove e, più in generale, alle garanzie della difesa”.

processuale e non sostanziale – sia al procedimento monitorio. Sul punto è bene precisare che, nonostante l'abrogazione dell'ultimo comma dell'art. 35 della legge n. 689 del 1981 ad opera dell'art. 37 del d. legs. n. 46/99, sono comunque rimaste in vigore tutte le altre disposizioni di legge, dall'art. 635, comma 2, c.p.c. disciplinante la prova scritta per i crediti degli enti previdenziali all'art. 1, comma 13, del d.l. n. 688 del 1985, conv. in legge n. 11 del 1986, che ha attribuito la provvisoria esecuzione ai decreti ingiuntivi degli enti previdenziali per il recupero dei contributi e sanzioni, all'art. 2, comma 3, del d.l. n. 338 del 1989, conv. in legge n. 389 del 1989, concernenti la facoltà degli enti previdenziali di avvalersi del procedimento previsto dagli artt. 633 e ss c.p.c. per il recupero dei propri crediti.

In altri termini, non sembra lecito, stante anche l'alternatività dei due strumenti di recupero dei crediti previdenziali, ritenere che il modello processuale del giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo possa trovare applicazione, in via analogica e per quanto compatibile, alla opposizione a ruolo di cui all'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999, soprattutto perché il sistema delineato dall'intervento normativo del 1999 non è incentrato sull'accertamento del credito come presupposto per il legittimo esercizio dell'azione esecutiva, bensì sull'esigenza di ottenere, nel modo più spedito possibile, il recupero del credito. Per questa ragione, e a differenza con il procedimento monitorio, il titolo che consente l'esecuzione viene formato in via amministrativa e l'accertamento del credito rappresenta soltanto una fase meramente eventuale che si innesta nell'ambito della procedura esecutiva esattoriale. Dunque, il giudice non solo non controlla, come avviene per il decreto ingiuntivo, se sussistono i presupposti per l'iscrizione a ruolo del credito prima della notificazione della cartella di pagamento, ma, soprattutto, il suo intervento è successivo ed eventuale potendo avvenire solo, entro termini ristretti, ad istanza di parte. Con la conseguenza che, in mancanza di opposizione, il recupero coattivo del credito previdenziale è del tutto sottratto al controllo dell'autorità giudiziaria.

14. IL NUOVO REGIME PER LA RISCOSSIONE DEI CREDITI DELL'INPS INTRODOTTO DALL'ART. 30 DEL D.L. N. 78 DEL 2010

Con l'articolo 30 del d.l. 31 maggio 2010, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, il legislatore ha innovato, a fare tempo dal 1° gennaio 2011, il sistema di riscossione dei crediti dell'INPS, fissando i seguenti principi:

- a) il recupero delle somme, a qualunque titolo dovute, anche a seguito di accertamento d'ufficio, è effettuata *mediante la notifica di un avviso di addebito con valore di titolo esecutivo*, nel quale, a pena di nullità, devono essere inseriti: il codice fiscale del soggetto tenuto al versamento; il periodo di riferimento del credito, la causale del credito; gli importi addebitati – distinti per capitale, sanzioni ed interessi -; l'indicazione dell'agente della riscossione competente in base al domicilio fiscale presente nell'anagrafe tributaria alla data di formazione dell'avviso; l'intimazione ad adempiere entro il termine di sessanta giorni dalla data della notifica e l'indicazione che, in mancanza di pagamento, l'agente della riscossione procederà all'espropriazione forzata secondo le disposizioni previste per la riscossione a mezzo ruolo; la sottoscrizione, anche a mezzo di firma elettronica, del responsabile dell'ufficio che ha emesso l'avviso (art. 30, commi 1 e 2);

- b) l'avviso è notificato, prioritariamente, a mezzo posta elettronica certificata, oppure, previa eventuale convenzione tra comune ed INPS, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale, oppure, a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento (art. 30, comma 4);
- c) l'INPS stabilisce i termini e le modalità di consegna dell'avviso agli agenti della riscossione *“in deroga alle disposizioni contenute nel decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46”* (art. 30, comma 5) e, successivamente in presenza di nuovi elementi, fornisce, anche su richiesta dell'esattore, tutti gli elementi utili a migliorare l'azione di recupero (art. 30, comma 6);
- d) in caso di mancato o ritardato pagamento delle somme richieste con l'avviso, le sanzioni e le somme aggiuntive sono calcolate fino alla data del pagamento, mentre all'agente di riscossione spettano l'aggio, interamente a carico del debitore, ed il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive previste dall'art. 17 del d. legs. n. 112 del 1999 (art. 30, comma 13);
- e) i riferimenti contenuti in altre norme *“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, costituito dall'avviso di addebito contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo di pagamento delle medesime somme affidate per il recupero agli agenti della riscossione”* (art. 30, comma 14).

L'INPS è già intervenuto per disciplinare, per quanto di sua competenza, il nuovo sistema di riscossione; in particolare, la Direzione Centrale Entrate ha emesso tre circolari interpretative e, cioè, la n. 108 del 9 agosto 2010, la n. 168 del 30 dicembre 2010 e la n. 4 del 13 gennaio 2011. Inoltre, con determinazione n. 72 del 30 luglio 2010, il Presidente dell'Istituto previdenziale ha approvato il contenuto e la formazione dell'avviso di addebito nonché le modalità ed i termini di consegna agli agenti della riscossione.

Per quanto è possibile comprendere dalla lettura delle disposizioni normative e delle circolari applicative, il nuovo sistema di esazione dei crediti, valido soltanto per quelli dell'INPS e vigente dall'1 gennaio 2011 anche per i crediti di competenza di periodi anteriori, sembra finalizzato ad indirizzare l'attività dell'Istituto previdenziale verso una più efficace azione di contrasto all'omissione contributiva con evidenti ricadute sulla correttezza delle prestazioni erogate ed attua, nella sostanza, una rilevante semplificazione del sistema di gestione del recupero dei crediti contributivi. In tale prospettiva, il legislatore ha voluto, sotto un primo profilo, tenere ben distinta l'attività dell'ente previdenziale da quella dell'esattore ed ha, poi, previsto nuove e più intense forme di collaborazione tra i soggetti della riscossione ⁽³⁷⁾.

Quanto al primo aspetto, a differenza del sistema del tradizionale sistema di recupero mediante ruolo, la riscossione inizia con la notificazione, da parte dell'ente impositore, di un avviso di addebito, il quale funge, congiuntamente, da titolo esecutivo e da intimazione ad adempiere (precetto). Viene meno, pertanto, l'iscrizione a ruolo per i crediti dell'INPS e la successiva notificazione della cartella di pagamento, curata dall'agente della riscossione. Nel nuovo sistema è, direttamente e soltanto, l'ente previdenziale che provvede, in sede di autotutela, a notificare il titolo esecutivo ed il precetto, a concedere il termine di giorni sessanta per il pagamento, ad avvisare che, in caso di mancato pagamento, si provvederà alla espropriazione forzata

³⁷ V. Circolare INPS 9 agosto 2010 n. 108.

con le forme della riscossione mediante ruolo e ad avviare la procedura esecutiva in senso stretto mediante la consegna dell'avviso di addebito all'agente della riscossione. La semplificazione del procedimento è stata, altresì, attuata sia mediante la precisazione delle modalità con le quali l'ente previdenziale può provvedere alla notificazione dell'avviso di addebito, tra le quali quella telematica tramite posta elettronica certificata e l'invio della raccomandata con avviso di ricevimento, sia attraverso la delegificazione delle modalità e dei termini per la consegna dell'avviso all'agente di riscossione, rimesse, in deroga alle vigenti disposizioni di legge, alla normativa interna dell'Istituto previdenziale ⁽³⁸⁾.

Salvo il caso del pagamento, l'agente della riscossione, una volta ricevuto l'avviso, provvede ad agire in via esecutiva con le modalità previste per la riscossione mediante ruolo. A seguito della riforma, che ha comportato l'abrogazione del comma 2 dell'art. 25 del d. legs. n. 46 del 1999, l'INPS non ha più la facoltà di sospendere in via amministrativa l'esecuzione per effetto della presentazione di un ricorso amministrativo o in caso di perdurante pendenza di ricorsi già inoltrati. Come già evidenziato la sospensione dell'attività di recupero può ora avvenire solo per causali contabili (ad. es. pagamenti già effettuati e non ancora contabilizzati), amministrative (ad es. crediti in dilazione iscritti a ruolo e non ancora cartellati e/o notificati) o giudiziarie (ad es. ordinanze di sospensione dell'esecutività della cartella). Di conseguenza, gli unici rimedi che consentono la sospensione del procedimento esecutivo sono, ad eccezione del pagamento, quelli che possono essere proposti per via giudiziaria, tramite l'opposizione di cui all'art. 24 del d. legs. n. 46 del 1999 e le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi.

Nel nuovo sistema, dunque, risulta ancora più evidente la scissione esistente tra il titolare del credito (l'ente impositore) ed il soggetto titolare dell'azione esecutiva (l'esattore). Anzi, a differenza che nel modello disciplinato dal d. legs. n. 46 del 1999, il nuovo sistema di riscossione dei crediti INPS assume una caratterizzazione particolare, trattandosi di una procedura esecutiva speciale che non prevede l'iscrizione a ruolo del credito e nella quale l'agente della riscossione procede all'esecuzione forzata, come testualmente previsto dalla legge, *“con i poteri, le facoltà e le modalità che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo”*. Dunque, come conferma anche la delegificazione delle modalità e dei termini di consegna dell'avviso all'esattore, la legge n. 122 del 2010 ha delineato un procedimento speciale di riscossione coattiva, in relazione al quale l'esecuzione esattoriale costituisce un parametro normativo di riferimento.

Con il nuovo sistema, se il debitore ignora l'avviso di addebito ed i termini in esso previsti per il pagamento, l'esecuzione forzata a suo danno scatta senza alcun altro avvertimento con preclusione della possibilità di esercitare le azioni a sua difesa, tranne le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi.

³⁸ La determinazione n. 72 del 30 luglio 2010 del Presidente INPS stabilisce che l'avviso di addebito ha ad oggetto le somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali, il cui pagamento sia stato omesso, in tutto o in parte, alle scadenze prestabilite, i crediti accertati a seguito di attività ispettiva e le somme a qualunque titolo dovute all'ente previdenziale; che l'avviso è emesso in assenza di ricorso amministrativo da proporre entro novanta giorni dalla notifica dell'atto di accertamento ovvero, in presenza di ricorso, dopo la decisione di reiezione da parte dell'Organo competente e che l'avviso viene consegnato ad Equitalia S.p.a. , contestualmente all'invio al debitore, per via telematica con scadenze mensili entro il giorno 25 per i crediti per i quali la scadenza per la formazione dell'avviso si colloca tra l'1 ed il 15 del mese ed entro il giorno 10 per i crediti per i quali la scadenza per la formazione dell'avviso si colloca tra il 16 ed il 31 del mese.

Quanto ai riflessi giudiziari, la descritta modifica del sistema di riscossione dei crediti dell'INPS non dovrebbe apportare significative variazioni sulle azioni esperibili a tutela del debitore, che restano quelle già in precedenza descritte, e sul regime giuridico che le disciplina, posto che, espressamente, tutti i riferimenti contenuti nelle norme vigenti al ruolo, alle somme iscritte a ruolo e alla cartella di pagamento devono intendersi effettuati all'avviso di addebito di cui si sta trattando (art. 30, comma 14 cit.).

Quindi, l'avviso di addebito può essere preceduto dall'avviso bonario al debitore di cui all'art. 24, comma 2, del d. legs. n. 46 del 1999 e non potrà essere emesso in pendenza di azione di accertamento negativo dell'obbligo contributivo (art. 24, comma 3, cit.).

Tuttavia, come già evidenziato, il nuovo sistema di riscossione non prevede più l'iscrizione a ruolo del credito e la notificazione della cartella di pagamento; di conseguenza, resta esclusa l'applicazione del regime delle decadenze previste dall'art. 25, primo comma, del d. lgs. n. 46 del 1999. Su questo specifico aspetto, va posto in evidenza che la citata disposizione contenuta nell'art. 25, comma 1, del d. legs. n. 46 del 1999 continua ad esplicare i suoi effetti per i recuperi dei crediti di tutti gli altri enti previdenziali ed il modo particolare per l'INAIL, il cui sistema di riscossione coattiva non ha subito alcuna modificazione rispetto all'originaria previsione di cui al d. lgs. n. 46 del 1999. Per altro, il comma 2 dell'art. 25 è stato espressamente abrogato dall'art. 30, comma 10, del d.l. n. 78 del 2010, con l'effetto che tutti gli enti previdenziali, e non solo l'INPS, hanno perso la facoltà di sospendere in via amministrativa l'esecuzione esattoriale.

Inoltre, a seguito della semplificazione del regime di notificazione dell'avviso e della disciplina delle modalità e dei termini di consegna dell'avviso di addebito all'agente di riscossione, non dovrebbe essere più possibile eccepire in sede di opposizione i vizi formali derivanti dall'inosservanza delle disposizioni normative concernenti le forme ed i termini di consegna del ruolo all'agente di riscossione e la notificazione della cartella di pagamento.

Restano, invece, immutati la natura ed il regime giuridico dell'opposizione, da proporsi nel termine perentorio di giorni quaranta dalla notificazione dell'avviso di addebito, in conformità alla previsione dei commi 5 e 6 dell'art. 24 del d.p.r. n. 46 del 1999; ed è stata, altresì, conservata la facoltà per il giudice di sospendere, nel corso del giudizio di primo grado, l'efficacia esecutiva dell'avviso di addebito ricorrendo gravi motivi, nonostante il tentativo di limitarne gli effetti nel tempo, attuato con una disposizione contenuta nel testo originario del decreto legge poi soppressa dal Parlamento in sede di conversione.