

CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

Gli atti della riscossione e gli atti in materia di rimborso

Mattia Sartori

03 02 2026

SLIDE 1: Copertina

GLI ATTI DELLA RISCOSSIONE E DEL RIMBORSO Profili processuali, criticità e recenti orientamenti di legittimità

- **Relatore:** Avv. Mattia Sartori
- **Data:** 3 febbraio 2026
- **Focus:** Riscossione, Estratti di Ruolo, Prescrizione, Cristallizzazione della pretesa, Rimborsi.

SLIDE 2: Agenda dei Lavori

I sette temi dell'intervento:

1. **La giurisdizione tributaria ed il riparto con la giurisdizione ordinaria:** Il discrimine dell'atto notificato.
2. **Gli atti impugnabili in materia di riscossione:** L'intimazione di pagamento e la sua autonomia.
3. **Il divieto di impugnazione degli estratti di ruolo:** La riforma dell'art. 3-bis D.L. 146/2021 e la tutela residua.
4. **I vizi tipici degli atti amministrativi di riscossione:** Onere della prova, notifiche e la "querela di falso".
5. **La prescrizione e la legislazione emergenziale:** L'impatto della sospensione Covid-19 sui termini.
6. **La cristallizzazione della pretesa tributaria:** L'evoluzione nomofilattica sulla definitività per mancata impugnazione.
7. **Appendice: Impugnazione degli atti in materia di rimborso:** Silenzio-rifiuto vs Rifiuto espresso.

CAPITOLO 1: LA GIURISDIZIONE

SLIDE 3: Il Riparto di Giurisdizione (Tributaria vs Ordinaria)

Il problema della fase esecutiva: La questione del riparto si pone con frequenza critica nella fase dell'esecuzione forzata, in particolare quando viene notificata l'**Intimazione di Pagamento** da parte di ADER. Tale atto, pur avendo valenza precettizia, cumula spesso pretese di natura eterogenea (Tributi, Contributi INPS/INAIL, Sanzioni Amministrative).

Il Criterio "Ratione Materiae":

- La giurisdizione si determina prioritariamente sulla base della **natura del credito**, a prescindere dal *nomen iuris* dell'atto impugnato.
- **Giurisdizione Tributaria (GT):** Controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie (Art. 2 D.Lgs. 546/1992).
- **Giurisdizione Ordinaria (GO):** Controversie su contributi previdenziali e sanzioni amministrative non tributarie.
- *Riferimento:* Cass. SS.UU. n. 10577 del 04/06/2020 (Conferma che rilevano le caratteristiche strutturali della pretesa sostanziale).

SLIDE 4: La Linea di Demarcazione Temporale (Cass. SS.UU. 7822/2020)

Il principio del consolidamento della pretesa: Le Sezioni Unite hanno tracciato un confine netto basato sulla **notifica della cartella di pagamento**.

1. **Fino alla notifica della cartella:** La giurisdizione è del Giudice Tributario. In questa fase si discutono i fatti incidenti sull'esistenza e sull'ammontare della pretesa tributaria.
2. **Dopo la notifica della cartella:** Se l'atto è stato validamente notificato e non impugnato, la pretesa si cristallizza.
 - o Le controversie successive, riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata in senso stretto (pignoramenti) o fatti estintivi sopravvenuti alla notifica, spettano al **Giudice Ordinario**.
3. **L'eccezione fondamentale:** Se il contribuente impugna un atto esecutivo (es. pignoramento) deducendo l'**omessa o nulla notifica dell'atto presupposto** (la cartella), la giurisdizione torna al Giudice Tributario, poiché si sta contestando la formazione stessa del titolo esecutivo tributario.

SLIDE 5: Conseguenze Processuali e Sanabilità

Qualificazione dell'azione: L'impugnazione di un'intimazione o di un atto esecutivo per vizio di notifica dell'atto presupposto non è un'opposizione agli atti esecutivi (art. 617 c.p.c.), ma un **ricorso impugnatorio ex art. 19 D.Lgs. 546/92**.

- Va proposto nelle forme del rito tributario (termine di 60 gg).

Il difetto di giurisdizione in atti misti:

- Se l'intimazione riguarda sia crediti tributari che previdenziali, la giurisdizione si scinde.
- L'eccezione di difetto di giurisdizione è fondata solo se il ricorrente ha impugnato l'atto *in toto* davanti al giudice sbagliato senza distinguere le pretese.
- *Salvezza degli atti:* Nel rito del lavoro (per la parte previdenziale), l'eventuale nullità del ricorso per indeterminatezza dell'oggetto è sanabile ex art. 164 c.p.c. (Cass. 4557/2009).

CAPITOLO 2: GLI ATTI IMPUGNABILI

SLIDE 6: L'Intimazione di Pagamento (Natura e Funzione)

Art. 50 DPR 602/1973:

- È l'atto che deve necessariamente precedere l'esecuzione forzata se questa non inizia **entro 1 anno** dalla notifica della cartella di pagamento.
- Contiene l'ordine di adempiere all'obbligo risultante dal ruolo entro **5 giorni**.
- **Efficacia temporale:** A seguito del D.L. 76/2020, l'intimazione perde efficacia trascorso **1 anno** dalla notifica (precedentemente il termine era di 180 giorni).
- Se l'Agente della Riscossione non avvia il pignoramento entro l'anno, deve notificare una nuova intimazione.

SLIDE 7: La Reiterazione delle Intimazioni e l'Onere di Impugnazione

La prassi di ADER: Spesso ADER notifica nuove intimazioni di pagamento basate sugli stessi atti presupposti (cartelle) già oggetto di precedenti intimazioni.

- **Non c'è Litispendenza:** Ogni intimazione ha una sua autonomia e una sua efficacia temporale (1 anno). Ogni nuova notifica rinnova la minaccia di esecuzione e fa decorrere nuovi termini.
- **Obbligo di impugnazione:** Il contribuente ha l'onere di impugnare *ciascuna* intimazione notificata.
- **Rischio:** Se non si impugna l'ultima intimazione, la pretesa (anche se prescritta o viziata in precedenza) rischia di **crystallizzarsi** e diventare definitiva per mancata opposizione all'atto che la veicola.

CAPITOLO 3: ESTRATTI DI RUOLO

SLIDE 8: Lo Stralcio dei Debiti ("Condoni" ex lege)

Prima di affrontare l'impugnazione, verificare sempre l'operatività degli annullamenti automatici.

1. **Stralcio 2018 (D.L. 119/2018):**

- Annullamento automatico dei debiti di importo residuo fino a **1.000 €** (comprensivo di capitale, interessi e sanzioni).
- Periodo di affidamento carichi: **2000 – 2010**.

2. **Stralcio 2021 (D.L. 41/2021):**

- Annullamento debiti residui fino a **5.000 €**.
- Periodo di affidamento: **2000 – 2010**.
- *Vincolo reddituale*: Soggetti con reddito imponibile 2019 inferiore a 30.000 €.

Rilevanza processuale: L'annullamento opera *de iure*. Il giudice deve rilevarlo d'ufficio (cessata materia del contendere) anche in Cassazione

SLIDE 9: Il Divieto di Impugnazione del Ruolo (Art. 3-bis D.L. 146/2021)

La rivoluzione normativa: L'art. 3-bis del D.L. 146/2021 ha introdotto il divieto generale di impugnare l'estratto di ruolo, superando la precedente giurisprudenza di apertura (Cass. 19704/2015).

- **Regola:** L'estratto di ruolo non è atto impugnabile. Il ruolo e la cartella non validamente notificata possono essere impugnati **solo** in casi tassativi di pregiudizio.

Le 3 Eccezioni Tassative (Pregiudizio Reale): L'impugnazione diretta è ammessa solo se il debitore dimostra che l'iscrizione a ruolo gli impedisce:

1. Di partecipare a procedure di appalto (Art. 80 D.Lgs. 50/2016).
2. Di riscuotere somme dalla Pubblica Amministrazione (blocco pagamenti ex art. 48-bis DPR 602/73).
3. Di perdere benefici nei rapporti con la P.A.

SLIDE 10: La Questione della Retroattività del Divieto

Il nodo giuridico (Ord. Cass. 4526/2022): Il divieto di impugnazione dell'estratto di ruolo si applica anche ai giudizi già pendenti al momento dell'entrata in vigore della norma?

- **Tesi Processuale (Pro-ADER):** La norma regola l'interesse ad agire (condizione dell'azione), quindi, come norma processuale, si applica immediatamente ("tempus regit actum"). I giudizi pendenti diventano inammissibili.
- **Tesi Sostanziale (Pro-Contribuente):** La norma ha innovato la platea dei diritti tutelabili, limitando il diritto di difesa. Non può avere efficacia retroattiva.
- *Stato dell'arte:* La giurisprudenza tende ad applicare il divieto ai giudizi pendenti, salvando solo quelli dove il contribuente provi l'interesse specifico (appalti, pagamenti PA).

CAPITOLO 4: I VIZI TIPICI E LA PROVA

SLIDE 11: Onere della Prova della Notifica

Principi Istruttori Fondamentali:

- In caso di contestazione della notifica dell'atto presupposto (cartella), l'onere della prova spetta integralmente all'Agente della Riscossione (ADER).
- **L'Estratto di Ruolo non basta:** La produzione del solo estratto di ruolo non prova la notifica. È un documento interno privo di fede privilegiata sulla ricezione.
- **La Relata di Notifica:** ADER deve produrre la relata di notifica o l'avviso di ricevimento (cartolina verde). Non è necessaria la produzione dell'originale della cartella, ma la prova della consegna è imprescindibile.
- **Conseguenza:** Senza prova della notifica dell'atto presupposto, l'atto successivo è nullo e la pretesa decade (Cass. SS.UU. 7822/2020).

SLIDE 12: La Querela di Falso e l'Irreperibilità

Limiti della contestazione:

- La relata di notifica è atto pubblico e fa fede fino a **Querela di Falso**.
- Se il contribuente nega di aver firmato l'atto o che la notifica sia avvenuta nel luogo indicato dall'Ufficiale Giudiziario, deve attivare il procedimento di querela di falso. La semplice disconoscenza non basta.
- *Eccezione*: Errori materiali evidenti o vizi logici dell'atto non richiedono querela.

Vizio di Irreperibilità Relativa (Art. 140 c.p.c.):

- Se il destinatario è temporaneamente assente, la notifica si perfeziona solo con l'invio della **CAD (Comunicazione di Avvenuto Deposito)**.
- ADER deve provare non solo il tentativo di notifica, ma anche la spedizione e la ricezione della raccomandata informativa (CAD). Senza CAD, la notifica è inesistente (**Cass. 3754/2020**).

CAPITOLO 5: PRESCRIZIONE E COVID-19

SLIDE 13: La Sospensione Covid (Art. 68 D.L. 18/2020)

Il congelamento dei termini: L'art. 68 del D.L. "Cura Italia" ha sospeso l'attività di riscossione per proteggere i contribuenti durante la pandemia.

- **Periodo di Sospensione:** Dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 (totale 542 giorni).
- **Effetto sulla Prescrizione:** Ai sensi dell'art. 12 D.Lgs. 159/2015, la sospensione dei termini di versamento e delle attività di notifica comporta automaticamente la **sospensione del decorso della prescrizione**.
- *Calcolo:* Al termine di prescrizione ordinario vanno aggiunti i giorni di sospensione Covid. Attenzione: la sospensione opera solo per i carichi affidati all'Agente della Riscossione in quel periodo o oggetto di procedure sospese.

SLIDE 14: Prescrizione Breve vs Decennale (Cass. SS.UU. 23397/2016)

Il principio della mancata conversione: ADER sostiene spesso che, una volta notificata la cartella e non impugnata, il credito si prescrive sempre in 10 anni (art. 2953 c.c. - *Actio Iudicati*). **Le Sezioni Unite (23397/2016) hanno smentito questa tesi:**

- La cartella di pagamento è un atto amministrativo, non una sentenza.
- La mancata impugnazione rende il credito definitivo (irretrattabile), ma **NON converte** il termine di prescrizione breve in decennale.
- Il credito mantiene la sua prescrizione originaria anche dopo la cartella.

•

SLIDE 15: Casistica dei Termini di Prescrizione

- **Tributi Erariali (IRPEF, IVA, IRES):** Termine **Decennale**. (Non esiste una norma specifica che preveda un termine più breve, quindi si applica l'art. 2946 c.c.).
- **Tributi Locali (IMU, TARI) e Contributi INPS/INAIL:** Termine **Quinquennale**.
- **Sanzioni Amministrative (anche tributarie):** Termine **Quinquennale** (Art. 20 D.Lgs. 472/97).
- **Interessi:** Termine **Quinquennale** (Art. 2948 n. 4 c.c. - pagamenti periodici).
 - *Nota Bene:* Anche se il tributo capitale è decennale, gli interessi maturati e le sanzioni collegate si prescrivono in 5 anni.

CAPITOLO 6: LA CRISTALLIZZAZIONE

SLIDE 16: La Cristallizzazione della Pretesa (Cass. 20476/2025)

Il principio nomofilattico più recente: La Corte di Cassazione, con la sentenza n. **20476/2025**, ha ribadito e rafforzato il concetto di cristallizzazione.

- **La Regola:** Se il contribuente riceve un atto della riscossione (es. intimazione) e non lo impugna nei termini, la pretesa ivi contenuta si cristallizza.
- **L'Effetto Preclusivo:** In un giudizio successivo (es. su un pignoramento futuro), il contribuente **non potrà più eccepire la prescrizione** che era già maturata *prima* della notifica di quell'atto intermedio non impugnato.
- L'omessa impugnazione dell'atto interruttivo sana il pregresso. L'impugnazione è un **onere** processuale, non una facoltà, se si vuole far valere l'estinzione del debito.

CAPITOLO 7: RIMBORSI (APPENDICE)

SLIDE 17: La Dicotomia del Rifiuto (Espresso vs Tacito)

Il contesto normativo: Nell'ambito dei rimborsi, il contribuente si scontra con due tipologie di comportamento dell'Amministrazione, disciplinate dall'art. 21 D.Lgs. 546/92.

1. **Rifiuto Espresso:** È un provvedimento formale, motivato e notificato, con cui l'Ufficio nega il diritto al rimborso.

Silenzio-Rifiuto: È un comportamento inerte. Si forma giuridicamente solo dopo **90 giorni** dalla presentazione dell'istanza di rimborso. È una *fiction* giuridica che equipara il silenzio al rigetto per consentire l'accesso al giudice

SLIDE 18: I Termini di Impugnazione (Trappole e Opportunità)

Rifiuto Espresso (Decadenza):

- Deve essere impugnato entro **60 giorni** dalla notifica, a pena di decadenza. Se non impugnato, il diniego diventa definitivo e il diritto al rimborso è perso per sempre.

Silenzio-Rifiuto (Prescrizione):

- Non essendo un atto formale, non c'è un termine di decadenza di 60 giorni.
- Il ricorso può essere proposto a partire dal **91° giorno** dall'istanza e fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto (ordinariamente **10 anni**).

SLIDE 19: Patologia A - L'Impugnazione Prematura

Il Caso: Il contribuente, per fretta o errore, notifica il ricorso *prima* che siano trascorsi i 90 giorni dalla presentazione dell'istanza.

- **Esito:** Inammissibilità del ricorso.
- **Ratio:** Prima del 90° giorno il "provvedimento tacito" di rifiuto non esiste giuridicamente. Manca l'oggetto dell'impugnazione e l'interesse ad agire (art. 100 c.p.c.). L'Amministrazione ha diritto a uno *spatium deliberandi* di 90 giorni intangibile.

SLIDE 20: Patologia B - Il Rifiuto Sopravvenuto (Cass. 25446/2021)

Lo Scenario:

1. Il contribuente impugna il Silenzio-Rifiuto dopo il 90° giorno.
2. A giudizio pendente, l'Agenzia notifica un **Provvedimento di Diniego Espresso**.

Effetti Processuali:

- Il Rifiuto Espresso **sostituisce** il silenzio. Il silenzio perde rilevanza.
- **Onere del Contribuente:** Deve impugnare immediatamente il nuovo atto espresso (con **Motivi Aggiunti** o ricorso autonomo riunito).
- **Rischio Letale:** Se il contribuente ignora il diniego espresso e prosegue la causa solo sul silenzio, il diniego espresso diventa definitivo. Il giudice dichiarerà la **cessata materia del contendere** sul silenzio o l'improcedibilità, e il contribuente perderà il rimborso nonostante avesse ragione nel merito (Cass. 25446/2021).

Riferimenti

Mattia Sartori

Avvocato

avv.mattia.sartori@gmail.com
