



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



# Opposizione Esattoriale: Giurisdizione e altre problematiche

Esame della giurisprudenza su impugnazione estratto di ruolo,  
prescrizione tributi

# COMPETENZA GIUDICE TRIBUTARIO

**Dott.ssa Donatella Dragone**  
**Avv. Matteo Sances**

9 giugno 2023



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

# COMPETENZA DEL GIUDICE TRIBUTARIO

## **INQUADRAMENTO NORMATIVO**

Art. 2 d.lgs. 546/92

Art. 19 d.lgs. 546/92

D.p.r. 602/73

# INQUADRAMENTO NORMATIVO

## Articolo 2 d. lgs. 546/92 – oggetto della giurisdizione tributaria

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto **i tributi di ogni genere e specie** comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonchè gli interessi e ogni altro accessorio.
2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie [relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall' [articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446](#) , e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie] attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni (4) (5) .
3. Il giudice tributario risolve in **via incidentale** ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

**Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'[articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602](#), per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica**

# INQUADRAMENTO NORMATIVO

## Articolo 19 d. lgs. 546/92 – Atti impugnabili e oggetto del Ricorso

1. Il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;**
- e) l'avviso di mora;**

**e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'[articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602](#), e successive modificazioni; (dal 2006 impugnazione delle misure cautelari precedenti all'esecuzione).**

**e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'[articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602](#), e successive modificazioni; (dal 2006 impugnazione delle misure cautelari precedenti all'esecuzione).**

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;

**i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.**

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.

**3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.**

# INQUADRAMENTO NORMATIVO

**La norma prevede espressamente quanto segue:**

**Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente.**

- Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri.
- La **mancata notificazione** di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

Di conseguenza il difetto di notifica dell'atto precedente apre all'impugnazione unitamente all'ultimo atto ricevuto dal contribuente.

Nel tempo al fine di una maggiore e più completa tutela del contribuente è andata delineandosi **la non tassatività dell'elenco offerto dall'art. 19 D. Lgs. 546/92.**

# INQUADRAMENTO NORMATIVO

## Le suddette norme vanno lette in conformità

- All'art. 100 del c.p.c. riferito all'interesse ad agire
- Nonché in relazione alle limitazioni poste dall'**art. 57 DPR 602/73** che stabilisce quanto segue
  - non sono ammesse:
    - i) le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni e
    - ii) le opposizioni regolate dall'art. 617 del codice di procedura civile relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

**In concordanza alla sentenza della Corte Costituzionale 114/2018 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di detto articolo per violazione degli art. 24 e 113 della Costituzione**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## Sentenza della Corte Costituzionale 114/2018

È dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 24 e 113, Cost., l'art. 57, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 602 del 1973, come sostituito dall'art. 16 del d.lgs. n. 46 del 1999, **nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ.** Il riparto di giurisdizione, quanto agli atti della riscossione coattiva, tra il giudice tributario e il giudice (ordinario) dell'esecuzione è dato, ex art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successiva intimazione ad adempiere. In tale contesto, l'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi, disciplinata dalla norma censurata, non prevede una generale ammissibilità. **Se, in particolare, non c'è alcun vuoto di tutela nel caso di opposizione riguardante la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, sotto la giurisdizione del giudice tributario, diverso è il caso in cui tale giurisdizione non sia affatto configurabile e non venga in rilievo perché si è a valle di quest'ultima, come nel caso di opposizione agli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento. In tale ipotesi, l'inammissibilità dell'opposizione prevista dalla disposizione censurata dal giudice dell'esecuzione del Tribunale di Trieste confligge frontalmente con i parametri evocati, dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva.** ( Precedenti citati: sentenze n. 239 del 1997, n. 318 del 1995, n. 63 del 1982, n. 125 del 1969, n. 45 del 1962, n. 79 del 1961 e n. 21 del 1961). La pur marcata peculiarità dei crediti tributari, che può giovare di una disciplina di favore per l'amministrazione fiscale, e che è a fondamento della speciale procedura di riscossione coattiva tributaria rispetto a quella ordinaria di espropriazione forzata, non è però tale da giustificare che, nelle ipotesi in cui il contribuente contesti il diritto di procedere a riscossione coattiva e sussista la giurisdizione del giudice ordinario, non vi sia una risposta di giustizia se non dopo la chiusura della procedura di riscossione ed in termini meramente risarcitori. (Precedente citato: sentenza n. 90 del 2018). **La possibilità di attivare il sindacato del giudice su atti immediatamente lesivi appartiene al diritto, inviolabile e quindi fondamentale, di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi (art. 24 Cost.), senza che contro gli atti della pubblica amministrazione la tutela giurisdizionale possa essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti (art. 113 Cost.).**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## ➤ **Ordinanza Corte di Cassazione n. 11900 del 7 maggio 2019**

**apertura dell'impugnabilità del Pignoramento avanti i Giudici Tributari per far rilevare la sopravvenuta estinzione dell'obbligazione tributaria.**

*"In materia di esecuzione forzata per la riscossione di entrate di natura tributaria, anche dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 nella parte in cui esclude l'ammissibilità dell'opposizione regolata dall'art. 615 cod. proc. civ. in relazione agli atti della procedura successivi alla notifica della cartella o dell'avviso di pagamento, le opposizioni c.d. "recuperatorie", ossia con le quali **l'opponente intenda contestare il diritto dell'ente impositore o dell'agente di riscossione di agire in executivis per ragioni riferibili agli atti prodromici, di cui egli non abbia avuto conoscenza per omessa o viziata notificazione, devono proporsi, ai sensi degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, innanzi al giudice tributario nel termine di rito ivi previsto**".*

## ➤ **Sentenza Corte di Cassazione, Sezione Unite nr. 7822/2020**

In questo senso, ha chiarito autorevole giurisprudenza di legittimità, **l'atto di pignoramento "non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento integra ... il primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario e pertanto, in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ., rientra nell'ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (quale interpretato estensivamente dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte: ex plurimis, Sezioni Unite n. 9570 e n. 3773 del 2014)"** (cfr. Cass., sez. Unite 7822/2020).

Uguualmente, continua la sentenza da ultimo citata, **"in materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o degli altri atti presupposti dal pignoramento), è ammissibile e va proposta — ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 617 cod. proc. civ. — davanti al giudice tributario"**.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## GIURISDIZIONE DOPO SENT. CORTE COSTITUZIONALE n.114/2018

**Sent. Cass n. 34447 del 24.12.2019**, la giurisdizione del giudice ordinario anche per cartelle aventi oggetto tributario, **qualora il contribuente eccepisca dei fatti, successivamente intervenuti, estintivi e modificativi del credito tributario cristallizzato nella cartella**, come appunto la prescrizione delle somme (come in questo caso). In particolare, al punto 4.4 della sentenza di cui sopra i giudici sanciscono che *"(..) se è vero che la cartella è configurabile come atto di riscossione e non di esecuzione forzata (Cass. S.U. n. 5994 del 2012) e che la giurisdizione tributaria si arresta solo di fronte agli atti di esecuzione forzata tra i quali non rientrano né le cartelle esattoriali né gli avvisi di mora (Cass. S.U. n. 17943 del 2009), è anche vero che per espressa disposizione normativa (art. 2 D.lgs. n. 546 del 1992) la notifica della cartella è un dato rilevante ai fini della giurisdizione, determinando il sorgere della giurisdizione del giudice ordinario, l'unico competente a giudicare dei fatti, successivamente intervenuti, estintivi e modificativi del credito tributario cristallizzato nella cartella"*.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

**Ordinanza n.7822/2020** della Suprema Corte ribadisce che “...è ammissibile la tutela ai sensi dell'art. 615 c.p.c., allorquando la contestazione del diritto di procedere all'esecuzione riguardi vicende della pretesa esecutiva tributaria rappresentate da fatti **SUCCESSIVI** alla notificazione della cartella **O** dell'intimazione ...”.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## sentenza del Tribunale di Lecce n. 2160/2022:

*"In tema di riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario è utile richiamare il consolidato orientamento della Cassazione (ex multis Cass civ SS UU ordinanza 28.07.2021 n.21642; Cass civ SS UU ordinanza 20.07.2021 n.20693 ... a mente del quale <<in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, **il discrimine** tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla **giurisdizione tributaria** spetta la cognizione su fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella ... o fino al momento dell'atto esecutivo in caso di notificazione omessa, inesistente; **alla giurisdizione ordinaria** spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formali dell'atto esecutivo come tale nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria successivi all'epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento ...>>".*

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

Fatte le premesse sopra riportate,  
quali sono gli atti della riscossione impugnabili avanti le  
Corti di Giustizia Tributaria?

- il ruolo insieme cartella di pagamento
  - Iscrizione di ipoteca – comunicazione preventiva di iscrizione di ipoteca
  - Fermo amministrativo – preavviso di fermo amministrativo
  
  - Intimazione di pagamento
- 
- Pignoramenti – se non preceduti dalla corretta notifica della Cartella di pagamento

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## IL RUOLO - ART. 10 e 12 DPR 602/73

**e' l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario.**

➤ **Nel ruolo devono essere comunque indicati:**

- il numero del codice fiscale del contribuente,
- la specie del ruolo,
- la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero,
- in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa

➤ **in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione.**

- Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## Con la sottoscrizione di un titolare dell'Ufficio (Ente impositore) il ruolo diviene esecutivo

- Il ruolo è un atto amministrativo di competenza dell'Ente impositore
- È presupposto dell'attività dell'Agenzia delle Entrate Riscossione per l'avvio della procedura di riscossione mediante ruolo
- **viene messo a conoscenza del contribuente mediante la notifica della cartella di pagamento – diventa atto impugnabile unitamente alla cartella**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## ARTICOLO 12 DPR 602/73 - FORMAZIONE E CONTENUTO DEI RUOLI

L'ufficio competente forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce.

2 . Con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sono stabiliti i dati che il ruolo deve contenere, i tempi e le procedure della sua formazione, nonché le modalità dell'intervento in tali procedure del consorzio nazionale obbligatorio fra i concessionari.

3. Nel ruolo devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione .

4 . Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

Art. 12 Comma 4 bis - L'estratto di ruolo non è impugnabile.

Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume **invalidamente notificata** sono suscettibili di diretta impugnazione nei **soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri** che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'[articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici](#), di cui al [decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50](#), oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al [decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40](#), per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione (5).

[5] Comma aggiunto dall'articolo 3-bis del [D.L. 21 ottobre 2021, n. 146](#), convertito con modificazioni dalla [Legge 17 dicembre 2021, n. 215](#).

- **Precedentemente la sentenza della Corte di Cassazione a sezioni unite nr. 19704 del 2/10/2015 aveva consentito di impugnare ruolo e la cartella mediante l'estratto di ruolo.**
- **Di per se l'estratto di ruolo non era considerato anche prima atto impugnabile ma un modo di impugnare il ruolo e la cartella non correttamente notificata attraverso la richiesta dell'estratto di ruolo.**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

[La Legge 17 dicembre 2021, n. 215](#)

Ha definitivamente **escluso** dagli atti impugnabili

«l'estratto di ruolo»

Quest'ultimo può essere definito un **documento informatico** rilasciato a richiesta del debitore dall'Agenzia delle Entrate riscossione che contiene **le informazioni principali afferenti il ruolo** stesso, compresa **la data di notifica della cartella di pagamento attinente il medesimo ruolo.**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

La legge 215 del 2021 ha modificato espressamente la possibilità di impugnare il ruolo.

Ad eccezione:

che il debitore che agisce in giudizio dimostri:

- che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un **pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto**, per effetto di quanto previsto nell'[articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici](#), di cui al [decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50](#),
- Che dalla riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al [decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40](#), per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto; **impedito la riscossione di crediti vantati dalla PA e società a partecipazione pubblica.**
- Che derivi la **perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione**.

**Dubbi di illegittimità costituzionale delle Legge per violazione degli articoli 3, 53 e 24 della Costituzione Italiana**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

L'intervento delle **Sezioni Unite n. 26283/2022** ritiene **non violato alcun precetto costituzionale** ed eurocomunitario per opera del "nuovo" art. 12 del D.P.R. n. 602/1973, così come rimodellato dal comma 4-bis dello stesso; viene specificato inoltre che la possibilità di contestare l'omessa notifica delle cartelle descritte in un estratto di ruolo rimane solo limitata alla prova degli specifici pregiudizi enunciati in tale disposizione, da non ritenersi però norma di interpretazione autentica, né dotata di valore retroattivo.

**Ordinanza Cass. n.33838/2022** è favorevole al contribuente perché il caso concreto rientra nell'elenco delle fattispecie pregiudizievoli di cui alla norma ultima citata e precisamente al richiamo dell'art. 48- bis D.P.R. n. 602/1973.

Il contribuente produceva documentazione utile a dimostrare l'interesse ad agire ovvero all'impugnazione scaturibile dall'estratto di ruolo, in ragione del fatto della titolarità di un trattamento pensionistico INPS il cui pagamento, a causa del ruolo in oggetto, appariva suscettibile di essere nuovamente sospeso in vista della verifica di cui al D.P.R. n. 602/1973, art. 48- bis .

## **Sentenza Tribunale Brindisi n.483 del 20.03.2023:**

in caso di opposizione ex art.615 cpc dove si contesta la prescrizione delle pretese non si applica art. 12 comma 4-bis D.P.R. n. 602/1973

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## LA CARTELLA DI PAGAMENTO – ART. 25 DPR 602/73

2. La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, **contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione**, con l'avvertimento che, **in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.**

2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo e' stato reso esecutivo.

- È atto dell'Agencia delle Entrate Riscossione
- Decorsi 60 giorno dalla notifica della cartella di pagamento l'Agencia delle Entrate riscossione può iniziare l'esecuzione forzata nei confronti del debitore
- La Cartella di pagamento è quindi assimilabile all'atto di precetto

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

Notificata la cartella di pagamento e **decorsi 60 giorni** senza che il contribuente:

- Abbia pagato, o richiesto una rateazione;
- O richiesto sospensione amministrativa o giudiziaria della riscossione;
- O non sia decorso più di un anno dalla notifica della cartella di pagamento.

La Riscossione ha titolo per iniziare **l'esecuzione forzata** sul patrimonio del contribuente moroso

- Art. 49 Dpr 602/73 - dispone che per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad **espropriazione forzata sulla base del ruolo che costituisce titolo esecutivo**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## INTIMAZIONE DI PAGAMENTO

- ART. 50 DPR 602/73 - Termine per l'inizio dell'esecuzione

➤ **Può CONSIDERARSI ECCEZIONE RISPETTO ALL'INIZIO DELL'ESECUZIONE FORZATA A SEGUITO DELLA NOTIFICA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO ED AL DECORSO DEL TERMINE DI 60 GIORNI**

1. Il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento.

2. **Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni.**

3. L'avviso di cui al comma 2 è redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze e perde efficacia trascorso un anno dalla data della notifica.

➤ l'intimazione di pagamento ha 12 mesi di validità

## ISCRIZIONE DI IPOTECA

### Misura cautelare

➤ [ART. 77 DPR. N. 602/73](#);

➤ **Ai sensi dell'art. 19 D.lgs. 546/92 viene annoverato tra gli atti impugnabili avanti al Giudice Tributario**

Decorso inutilmente il termine di cui all'[articolo 50, comma 1](#), il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

1-bis. L'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1 anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a ventimila euro.

2. Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'[articolo 79](#), il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione.

2-bis. L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una **comunicazione preventiva** contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di **trenta giorni**, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1.

- **Notifica della preventiva iscrizione di ipoteca:**
- **Decorsi 6 mesi dall'iscrizione senza che il debito non sia estinto – la riscossione può procedere all'espropriazione**

## FERMO DI BENI MOBILI

### Misura cautelare

#### ART. 86 DPR N. 602/73

Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, **il concessionario può disporre il fermo** dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza.

2. La procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di **una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione,** mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine, dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione.

3. Chiunque circola con veicoli, autoscafi o aeromobili sottoposti al fermo è soggetto alla sanzione prevista dall'articolo 214, comma 8, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285.

4. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e dei lavori pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## ART. 76 DPR 602/73 - ESPROPRIAZIONE IMMOBILIARE

*In vigore dal 01/01/2022*

*Modificato da: Decreto-legge del 06/11/2021 n. 152 Articolo 50*

1. Ferma la facoltà di intervento ai sensi dell'[articolo 499 del codice di procedura civile](#), l'agente della riscossione:

a) non da' corso all'espropriazione se l'unico immobile di proprietà del debitore, con esclusione delle abitazioni di lusso aventi le caratteristiche individuate dal [decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 agosto 1969](#), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, e comunque dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 e A/9, è adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente;

a-bis) non da' corso all'espropriazione per uno specifico paniere di **beni definiti «beni essenziali»** individuato ai sensi dell'articolo 514 del codice di procedura civile;

b) nei casi diversi da quello di cui alla lettera a), può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui procede **supera centoventimila euro**. L'espropriazione può essere avviata se è stata iscritta l'ipoteca di cui all'articolo 77 e sono decorsi almeno sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto.

2. Il concessionario non procede all'espropriazione immobiliare se il valore dei beni, determinato a norma dell'articolo 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore all'importo indicato nel comma 1.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## LIMITI ALL'ESPROPRIAZIONE IMMOBILIARE

### La riscossione non può procedere al pignoramento immobiliare:

- se l'**unico immobile di proprietà** è adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente;
- se l'importo complessivo del credito per cui procede supera **centoventimila euro**.
- L'espropriazione può essere avviata se è stata **iscritta l'ipoteca**
- sono decorsi **almeno sei mesi** dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## Prescrizione Delle Pretese Tributarie

### TERMINE PER RISCOUTERE I CREDITI ERARIALI A SEGUITO DELLA NOTIFICA DELLA CARTELLA ESATTORIALE

#### ➤ Art. 2948 Prescrizione di cinque anni – interessi

##### Si prescrivono in cinque anni:

- 1) le annualità delle rendite perpetue [c.c. 1861] o vitalizie [c.c. 1872, 1878] ;
- 1-bis) il capitale nominale dei titoli di Stato emessi al portatore [1] [4] ;
- 2) le annualità delle pensioni alimentari [c.c. 433, 443, 445] ;
- 3) le pigioni delle case, i fitti dei beni rustici e ogni altro corrispettivo di locazioni [c.c. 1571, 1587, n. 2, 1607, 1639] [5] ;
- 4) gli interessi [c.c. 1282] e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi [c.c. 646, 960] [2] [3];**
- 5) le indennità spettanti per la cessazione del rapporto di lavoro

**Cass. civ., Sez. V, Sent. 24/01/2023, n. 2044**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## sanzioni tributarie

### ➤ ART. 20, COMMA 3 DEL D.LGS. N. 472 DEL 1997

**"Il diritto a riscuotere le somme dovute per le violazioni indicate nella presente legge si prescrive nel termine di 5 anni dal giorno in cui è stata commessa la violazione. L'interruzione della prescrizione è regolata dalle norme del Codice Civile"**.

Quanto appena detto trova riscontro nella giurisprudenza della **Suprema Corte di Cassazione, la quale con la recentissima Ordinanza n.20955, depositata il 1 ottobre 2020**, in tema di prescrizione di sanzioni e interessi, ha affermato che: ***" Il D.lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 3, stabilisce che 'il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni'. A sua volta l'art. 2948 c.c., comma 1, n.4, afferma che 'si prescrivono in cinque anni: ...gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi'"***.

➤ L'illegittimità riguarda sia degli interessi per ritardata iscrizione al ruolo (art.20 dpr 602/73) che quelli di mora (art.30 dpr 602/73).

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## Giurisprudenza a favore della prescrizione **quinquennale** di tutte le pretese esattoriali tributi, sanzioni e interessi.

### ➤ Cassazione Sez. Unite 23397 del 2016

i Giudici della Corte di Cassazione hanno affermato che: *“La scadenza del termine, pacificamente perentorio, per proporre opposizione a cartella di pagamento di cui all'art. 24, comma 5, D.Lgs. n. 46 del 1999, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto **l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo**, senza determinare anche l'effetto della cosiddetta conversione del termine di prescrizione breve (nella specie quinquennale secondo l'art. 3, commi 9 e 10, della legge n. 335 del 1995) in quello ordinario (decennale), ai sensi dell'art. 2953 c.c. Tale ultima disposizione, infatti, si applica soltanto nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, mentre la suddetta cartella, avendo la natura di atto amministrativo, è priva di attitudine ad acquistare efficacia di giudicato”.*

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

L'Ordinanza n.14244/2021 della Cassazione chiarisce che *"Questa Corte con l'ordinanza n.1997 del 2018, riprendendo il principio di cui alla sentenza delle Sezioni unite n. 23397 del 2016, ha, poi, precisato che la prescrizione quinquennale trova piena operatività con riguardo a tutti gli atti, in qualsiasi modo denominati, di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva, inclusi dunque anche i crediti relativi ad entrate tributarie dello Stato nonché le sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. La ratio di questa interpretazione si fonda nel principio, anche esso ribadito in precedenti interventi di questa Corte (in ultimo Cass. n. 20955 del 2020), secondo cui il termine entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione principale tributaria e quello relativo a quella accessoria, ovvero la sanzione nel caso di specie, deve essere unitario"*.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

➤ **sentenza n. 30362 del 23.11.2018,**

la Suprema Corte ha affermato che *"La prescrizione quinquennale è giustificata da un **ragionevole principio di equità**, che vuole che il debitore venga sottratto all'obbligo di corrispondere quanto dovrebbe per prestazioni già scadute tutte le volte che queste non siano state tempestivamente richieste al creditore. Nel solco delle considerazioni che precedono si è inserita Cass. Civ. SS.UU. n. 23397/2016, la quale ha ampliato l'ambito d'applicazione della prescrizione breve ..."*

**Si sottolinea, altresì, come la mancata impugnazione di una cartella di pagamento non determini l'aumento del termine di prescrizione dei crediti con essa intimati che dunque rimane quinquennale**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

Quanto chiarito con l'ordinanza appena riportata, veniva già affermato dalla stessa Corte negli anni precedenti con le sentenze :

Cass. Sent. n. 5577/2019,

Cass. Ord. n. 930/2018,

Cass. Ord. n. 1997/2018,

Cass. Sent. n. 30362/2018.

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

- **sentenza n. 4549/2015 del Tribunale di Roma**

con la quale viene sancito come *"solo l'accertamento giudiziale possa determinare l'allungamento del periodo prescrizione di un credito (...), proprio per effetto dell'intervento del sindacato del giudice che ha verificato la fondatezza della pretesa azionata. Per contro ... non soccorre alcuna giustificazione che permetta di ricondurre un tale effetto al comportamento della parte che decida di non impugnare l'iscrizione al ruolo, in mancanza di qualsiasi accertamento giudiziale sulla fondatezza della pretesa dell'Ente creditore". **"la cartella esattoriale non opposta non può assimilarsi ad un titolo giudiziale essendo, al contrario, formata unilateralmente dallo stesso ente previdenziale"**. Ne deriva, dunque, che *"non può applicarsi al credito ivi contenuto la prescrizione decennale conseguente ad una sentenza di condanna passata in giudicato, ex art. 2953 c.c."**

- **Pertanto, solo una sentenza passata in giudicato può allungare i termini di prescrizione da cinque a dieci anni**

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

- **Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Pavia nr. 219 del 14/10/2021 passata in giudicato.**

*«Quanto alla eccepita intervenuta prescrizione del tributo occorre precisare che il termine per riscuotere i crediti erariali ( Irpef Iva Irap Imp.Reg. ecc.) a seguito della notifica della cartella esattoriale e di qualsiasi altro atto amministrativo di natura accertativa non può che ritenersi **QUINQUENNALE** alla stregua di quanto già previsto per i tributi locali (ICI, IMU tassa smaltimento rifiuti contributi di bonifica,) con la conseguenza che qualora l'Agente della riscossione non ottemperi ad interrompere il decorso dello stesso con la notifica di atti idonei in tal senso, il successivo provvedimento inviato al contribuente non potrà che ritenersi radicalmente nullo ed il tributo dovuto prescritto».*

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

## A favore della prescrizione decennale

### Sentenza del 10/05/2021, n. 1761

La giurisprudenza ritiene che, nel caso di tributi erariali, il credito per la riscossione è soggetto **non già al termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, cc., bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale** di cui all'art. 2946 cc. Ciò in considerazione del fatto che la prestazione tributaria, stante **l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma vantazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi** (da ultimo Cass. ord. n. 16232 del 19/07/2020).

### Sentenza del 15/06/2022 n. 807

**Al riguardo va evidenziato che i soli tributi erariali soggiacciono alla prescrizione ordinaria decennale (nel caso che ci occupa: IVA, IRAP, IRPEF ed addizionali), ma non le sanzioni e gli interessi** connessi ai tributi erariali per i quali la prescrizione è quinquennale (fatta salva l'"actio iudicati" che qui non ricorre) e ciò per giurisprudenza costante di legittimità; infatti ([Cass. civ., sez. VI, 06/04/2021, n. 9214](#); conforme ex multis [Cass. civ., sez. VI, 23/03/2021, n. 8120](#)):

"in materia di prescrizione dei crediti relativi a tributi erariali deve riaffermarsi il costante principio - erroneamente inteso dalla sentenza impugnata- secondo cui la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non modifica il termine di prescrizione del credito oggetto della cartella, che ove assoggettato a prescrizione breve (come nel diverso caso dei contributi previdenziali) non può convertirsi in termine ordinario decennale ([Cass., Sez. U., 17/11/2016, n. 23397](#)).

# ATTI IMPUGNABILI RIFERITI ALLA RISCOSSIONE

Tanto premesso, i tributi erariali, dei quali qui si controverte (come risulta dalla sentenza impugnata) sono, secondo consolidata interpretazione di questa Corte (cfr., ex plurimis, [Cass. n. 24322/14](#); [Cass. n. 22977/10](#); [Cass. n. 2941/07](#); [Cass. n. 16713/16](#); [Cass. n.32308/2019](#)), soggetti non già al termine di prescrizione quinquennale previsto all'[art. 2948](#), n. 4, cod. civ. "per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi", **bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'[art. 2946 cod. civ.](#), in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivo ([Cass., 29/04/2020, n. 8297](#)).**

I crediti di imposta sono quindi, in via generale, soggetti alla prescrizione ordinaria decennale, ex [art. 2946 cod. civ.](#), a meno che la legge disponga diversamente (come, ad esempio, l'[art. 3, comma 9, legge n. 335 del 1995](#), per i contributi previdenziali) e, in particolare i crediti IRPEF e IVA sono soggetti alla prescrizione decennale ([Cass. n. 9906/2018](#); [Cass. n. 32308/2019](#)). In questo senso, quindi, è stato anche recentemente riaffermato da questa Corte che "Il diritto alla riscossione di un'imposta si prescrive nel termine ordinario decennale di cui all'[art. 2946 c.c.](#), ove la legge non disponga diversamente, salvi, in quest'ultima ipotesi, gli effetti del giudicato sui termini cd. brevi di prescrizione" ([Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10547 del 15/04/2019](#)). Sono invece soggetti alla prescrizione quinquennale gli interessi, ex [art. 2948 c.c.](#), e le sanzioni, ai sensi dell'[art. 20 d.lgs. n. 472 del 1997](#). Quanto alle sanzioni, questa Corte ha infatti chiarito che «Il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'[art. 2953 cod. civ.](#), che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta "actio iudicati", mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dall'[art. 20 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472](#), atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario.» ([Cass., Sez. U, Sentenza n. 25790 del 10/12/2009](#); conformi, ex plurimis, [Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 5577 del 26/02/2019](#); [Cass. Sez. 6-5, ordinanza n. 20955 del 10/07/2020](#)). Riguardo poi agli interessi, è stato precisato che "gli interessi dovuti per il ritardo nella loro esazione, (i quali) integrano un'obbligazione autonoma rispetto al debito principale e suscettibile di autonome vicende, sì che il credito relativo a tali accessori rimane sottoposto al proprio termine di prescrizione quinquennale fissato dall'[art. 2948, n. 4, cod. civ.](#)" ([Cass. Sez. 6-5, ordinanza n. 20955 del 10/07/2020, cit.; Cass. n. 30901/2019; Cass. n.14049/2006](#))".



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



**Opposizione Esattoriale:**  
**Giurisdizione e altre problematiche**  
Esame della giurisprudenza su impugnazione estratto di ruolo,  
prescrizione tributi

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

**Dott.ssa Donatella Dragone**  
**Avv. Matteo Sances**

9 giugno 2023

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## **Contestazioni nel merito:**

Art. 24 comma 5 Dlgs n.46/99: opposizione dinanzi al Trib. Lavoro;

Dlgs n.150/2011: opposizione a sanzione amministrativa

## **Contestazioni successive al merito:**

art. 615 cpc: opposizione all'esecuzione (es. prescrizione, pagamento, mancata risposta a istanza legge 228/2012);

art. 617 cpc: opposizione agli atti esecutivi (regolarità formale dell'atto esecutivo, esempio notifica, interessi, ecc);

art. 57 Dpr n.602/73: limiti opposizioni ex art. 615 e 617 cpc x pretese tributarie (limiti attenuati a seguito dell'ord. Corte Cost. n.114/2018);

art. 29 Dlgs n.46/99: ammette opposizione x pretese non tributarie (es. debiti contributivi e/o assistenziali; sanzioni amministrative; ecc..).

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## Differente opposizione se si contesta il merito o meno:

- se si lamenta la nullità della notifica o la sua omissione, **non** si agisce con l'opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 c.p.c. (Cass. S. U. 22080/2017);

- se si eccepisce l'estinzione della pretesa creditoria dell'amministrazione irrogante, dal momento che si tratta di **una contestazione su fatti successivi** alla formazione del titolo e sopravvenuti alla notificazione, si deve formulare opposizione all'esecuzione (art. 615 c.p.c.), senza limiti di tempo (Cass. Ord. 30094/2019).

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## **Opposizione prima inizio esecuzione:**

Art. 615 comma 1 cpc e art. 617 comma 1 cpc

## **Opposizione dopo esecuzione:**

Art. 615 comma 2 cpc e art. 617 comma 2 cpc

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

Esecuzione esattoriale inizia con l'espropriazione forzata sulla base del **ruolo** (art. 49 Dpr 602/73):

Art. 50 Dpr 602/73: intimazione di pagamento;

Art. 62 e segg. Dpr 602/73: pignoramento mobiliare;

Art. 72 Dpr 602/73: pignoramento fitti o pigioni;

Art. 72bis Dpr 602/73: pignoramento crediti verso terzi;

Art. 76 Dpr 602/73: pignoramento immobiliare.

Art. 49 comma 2 prevede che *«il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo (e dunque è applicabile art. 543 cpc).*

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## **Limiti pignoramento presso terzi (art. 72ter):**

Le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, possono essere pignorate dall'agente della riscossione in misura pari ad **un decimo per importi fino a 2.500 euro** e in misura pari ad **un settimo per importi superiori a 2.500 euro** e non superiori a 5.000 euro.

Resta ferma la misura di cui all'articolo 545, quarto comma, del codice di procedura civile, se le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, superano i cinquemila euro (**sopra 5.000 euro pignoramento può salire a 1/5**).

Le pensioni non possono essere pignorate per un ammontare corrispondente al doppio della misura massima mensile dell'assegno sociale con un minimo di 1.000 euro (art. 545 comma 7 cpc).

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

**(art.72bis Dpr 602/73, giurisprudenza utile):**

**Ord. Tribunale di Lecce del 9.07.2019:** Il pignoramento ex art. 72bis Dpr 602/73 diventa inefficace dopo 60 gg dalla notifica senza il pagamento del terzo;

**Sent. Cass. 21258 del 20.10.2016:** *«in tema di procedura di riscossione coattiva a mezzo ruolo, l'ordine di pagamento diretto rivolto dall'agente della riscossione, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 72 bis, configura un pignoramento in forma speciale, che **inizia con la notificazione dell'atto al debitore esecutato e al terzo pignorato** - per l'effetto assoggettato agli obblighi del custode ex art. 546 c.p.c. - e si completa con il pagamento da parte di quest'ultimo».*

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## **Rateazione ed estinzione procedimento (caso particolare).**

Art. 19 Dpr 602/73 comma 1-quater 2.

Il pagamento della prima rata determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

**ROTTAMAZIONE ED ESECUZIONE ESATTORIALE** (legge 197 del 29.12.2022 art. 1):

**240.** A seguito della presentazione della dichiarazione, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto:

- a) sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- b) sono sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione;
- c) **non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche**, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- d) **non possono essere avviate nuove procedure esecutive**;
- e) **non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate**, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;

**243. Limitatamente ai debiti definibili** per i quali e' stata presentata la dichiarazione cui co 235:

- a) ..
- b) il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione **determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate**, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## **Competenza nell'opposizione ex art. 615 cpc:**

Giudice competente per l'opposizione a precetto è il giudice competente per materia o per valore ai sensi dell' art. 17 cpc. Se sussiste una particolare competenza per **materia**, come per le controversie di lavoro o agrarie, **non si fa questione di valore.**

Occorre avere riguardo all'intero ammontare del credito azionato, comprensivo del capitale, degli interessi e delle spese e non alla sola somma contestata (tra le più recenti, C. 13402/2000; ; C. 2676/1999; C. 9755/1998).

La competenza per materia e per valore si suddivide tra **Tribunale** e **giudice di pace** (C. 20314/2006, T. Torino 30.6.2003). Una volta iniziata l'esecuzione è competente il Tribunale nella persona del giudice dell'esecuzione.

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## **competenza per territorio:**

In caso di **esecuzione non iniziata**, assume rilievo il contenuto dell'atto di precetto, poiché l' art. 27 cpc, individuando nel «luogo dell'esecuzione» il foro relativo alle cause di opposizione, fa, pur tuttavia, salva (con evidente riferimento proprio alla ipotesi di cui al 1° co. dell'articolo in commento, nella quale tale luogo non è ancora individuato) la disposizione di cui all' art. 480, 3° co. cpc, a mente della quale il creditore deve dichiarare la residenza o eleggere il domicilio nel comune ove ha luogo il giudice competente per l'esecuzione, onde evitare che l'opposizione al precetto sia proposta davanti al giudice del luogo ove il precetto stesso era stato notificato e le notificazioni alla parte creditrice avvengano presso la cancelleria del giudice adito ( C. 12540/2009; C. 9670/2008).

Nella diversa ipotesi in cui **l'esecuzione sia già iniziata**, l'opposizione all'esecuzione deve proporsi dinanzi al giudice dell'esecuzione.

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

**Non è previsto litisconsorzio necessario** del concessionario e dell'ente impositore (cfr. **Ordinanza della Cass. Civile n. 29798 pubblicata il 18.11.2019**: *“Nelle cause di opposizione all'esecuzione forzata di crediti erariali mediante iscrizione a ruolo, non sussiste litisconsorzio necessario fra l'ente creditore e il concessionario del servizio di riscossione, non assumendo rilievo la circostanza che l'opposizione abbia ad oggetto, non la regolarità o la ritualità degli atti esecutivi, ma l'esistenza stessa del credito. Infatti, **ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999** (Riordino del servizio nazionale della riscossione), spetta al concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, chiamare in causa l'ente creditore interessato»*).

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

Art. 57 Dpr n.602/73: limiti opposizioni ex art. 615 e 617 cpc x pretese tributarie.

**sentenza Corte Cost. 114/2018:** dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a), del DPR n. 602/73 nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cpc

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## GIURISDIZIONE DOPO SENT. CORTE COSTITUZIONALE n.114/2018

**Sent. Cass n. 34447 del 24.12.2019**, la giurisdizione del giudice ordinario anche per cartelle aventi oggetto tributario, **qualora il contribuente eccepisca dei fatti, successivamente intervenuti, estintivi e modificativi del credito tributario cristallizzato nella cartella**, come appunto la prescrizione delle somme (come in questo caso). In particolare, al punto 4.4 della sentenza di cui sopra i giudici sanciscono che *"(..) se è vero che la cartella è configurabile come atto di riscossione e non di esecuzione forzata (Cass. S.U. n. 5994 del 2012) e che la giurisdizione tributaria si arresta solo di fronte agli atti di esecuzione forzata tra i quali non rientrano né le cartelle esattoriali né gli avvisi di mora (Cass. S.U. n. 17943 del 2009), è anche vero che per espressa disposizione normativa (art. 2 D.lgs. n. 546 del 1992) la notifica della cartella è un dato rilevante ai fini della giurisdizione, determinando il sorgere della giurisdizione del giudice ordinario, l'unico competente a giudicare dei fatti, successivamente intervenuti, estintivi e modificativi del credito tributario cristallizzato nella cartella"*.

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

**Ordinanza n.7822/2020** della Suprema Corte ribadisce che “...è ammissibile la tutela ai sensi dell'art. 615 c.p.c., allorquando la contestazione del diritto di procedere all'esecuzione riguardi vicende della pretesa esecutiva tributaria rappresentate da fatti **SUCCESSIVI** alla notificazione della cartella **O** dell'intimazione ...”.

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## **sentenza del Tribunale di Lecce n.2160/2022:**

*“In tema di riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario è utile richiamare il consolidato orientamento della Cassazione (ex multis Cass civ SS UU ordinanza 28.07.2021 n.21642; Cass civ SS UU ordinanza 20.07.2021 n.20693 ... a mente del quale <<in tema di controversie su atti di riscossione coattiva di entrate di natura tributaria, il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria va così individuato: alla **giurisdizione tributaria** spetta la cognizione su fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati fino alla notificazione della cartella ... o fino al momento dell’atto esecutivo in caso di notificazione omessa, inesistente; **alla giurisdizione ordinaria** spetta la cognizione sulle questioni di legittimità formali dell’atto esecutivo come tale nonché sui fatti incidenti in senso sostanziale sulla pretesa tributaria successivi all’epoca della valida notifica della cartella esattoriale o dell’intimazione di pagamento ...>>”.*

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## **Impugnazione estratto di ruolo:**

art. 12 comma 4-bis D.P.R. n. 602/1973

*«L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione».*

L'intervento delle **Sezioni Unite n. 26283/2022** ritiene non violato alcun precetto costituzionale ed eurocomunitario per opera del "nuovo" art. 12 del D.P.R. n. 602/1973, così come rimodellato dal comma 4-bis dello stesso; viene specificato inoltre che la possibilità di contestare l'omessa notifica delle cartelle descritte in un estratto di ruolo rimane solo limitata alla prova degli specifici pregiudizi enunciati in tale disposizione, da non ritenersi però norma di interpretazione autentica, né dotata di valore retroattivo.

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

**Ordinanza Cass. n.33838/2022** è favorevole al contribuente perché il caso concreto rientra nell'elenco delle fattispecie pregiudizievoli di cui alla norma ultima citata e precisamente al richiamo dell'art. 48- bis D.P.R. n. 602/1973.

Il contribuente produceva documentazione utile a dimostrare l'interesse ad agire ovvero all'impugnazione scaturibile dall'estratto di ruolo, in ragione del fatto della titolarità di un trattamento pensionistico INPS il cui pagamento, a causa del ruolo in oggetto, appariva suscettibile di essere nuovamente sospeso in vista della verifica di cui al D.P.R. n. 602/1973, art. 48- bis .

## **Sentenza Tribunale Brindisi n.483 del 20.03.2023:**

in caso di opposizione ex art.615 cpc dove si contesta la prescrizione delle pretese non si applica art. 12 comma 4-bis D.P.R. n. 602/1973

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## Esempio di contestazione ex art. 617 cpc

### Contestazione interessi di mora applicati dal concessionario sui contributi previdenziali

l'art.116 comma 8 della legge n.388/2000 prevede che: *"I soggetti che non provvedono entro il termine stabilito al pagamento dei contributi o premi dovuti alle gestioni previdenziali ed assistenziali, ovvero vi provvedono in misura inferiore a quella dovuta, sono tenuti: a) nel caso di mancato o ritardato pagamento di contributi o premi, il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie, al pagamento di una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti; **la sanzione civile non può essere superiore al 40 per cento dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge(...)"**.*

Il successivo comma 9, inoltre, stabilisce che: *"**Dopo il raggiungimento del tetto massimo delle sanzioni civili** nelle misure previste alle lettere a) ... del comma 8 senza che si sia provveduto all'integrale pagamento del dovuto, **sul debito contributivo maturano interessi nella misura degli interessi di mora** di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602"*.

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## Esempio di contestazione ex art. 615 cpc

Mancata risposta degli enti impositori a istanza ai sensi legge 228/2012  
(sent. Corte D'Appello di Lecce n.427/2020; sent. Cass. 28354/2019)

Art 1 **comma 537** della legge n.228/2012

*«i concessionari per la riscossione sono tenuti a sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, su presentazione di una dichiarazione da parte del debitore, limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati dal debitore effettuata ai sensi del comma 538 ».*

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## Comma 538

«Ai fini di quanto stabilito al comma 537, **a pena di decadenza entro sessanta giorni dalla notifica**, da parte del concessionario per la riscossione, del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa dal concessionario, il contribuente presenta al concessionario per la riscossione una dichiarazione anche con modalità telematiche, con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, sono stati interessati:

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

- a) da **prescrizione o decadenza** del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;
- b) da un **provvedimento di sgravio** emesso dall'ente creditore;
- c) da una **sospensione amministrativa** comunque concessa dall'ente creditore;
- d) da una **sospensione giudiziale**, oppure da una **sentenza** che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;
- e) da un **pagamento** effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore;
- f) da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso. (tale ultimo motivo permetteva di ricomprendere qualsiasi contestazione.)

➤ modifica D.lgs 159/2015: abrogazione lettera f

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## Art 1 comma 540: annullamento di diritto- mancata risposta dell'ente impositore

**In caso di mancato invio, da parte dell'ente creditore, della comunicazione prevista dal comma 539 e di mancata trasmissione dei conseguenti flussi informativi al concessionario della riscossione, trascorso inutilmente il termine di 220 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore allo stesso concessionario della riscossione, le partite di cui al comma 537 sono annullate di diritto e quest'ultimo è considerato automaticamente scaricato dei relativi ruoli.**

Contestualmente sono **eliminati dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore i corrispondenti importi. L'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli elencati al comma 538 ovvero nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento del credito.**

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## **Quando non opera l'annullamento:**

1. In presenza di motivi diversi da quelli elencati al comma 538;
2. Nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa;
3. Sentenza non definitiva di annullamento del credito.

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## Sentenza non definitiva

art. 279 c.p.c. 2° comma :

Il collegio pronuncia sentenza:

- 1) quando definisce il giudizio, decidendo questioni di giurisdizione;
- 2) quando definisce il giudizio, decidendo questioni pregiudiziali attinenti al processo o questioni preliminari di merito;
- 3) quando definisce il giudizio, decidendo totalmente il merito;
- 4) **quando, decidendo alcune delle questioni di cui ai numeri 1, 2 e 3, non definisce il giudizio e impartisce distinti provvedimenti per l'ulteriore istruzione della causa** [125 bis, 129, 129 bis, 133 bis disp. att.]

# Opposizioni esattoriali dinanzi al Giudice ordinario

## Sentenze non definitive

Sono sentenze non definitive tutte quelle che non concludono l'intera controversia, esaurendo il potere giurisdizionale del giudice adito nei confronti della parti in contesa, in quanto statuiscono solo su una questione pregiudiziale, o su alcune domande o su alcuni capi della domanda, ovvero sull'an debeat, disponendo l'ulteriore corso del giudizio e rinviando alla pronuncia definitiva la decisione delle altre domande o degli altri capi di domanda, ovvero la liquidazione del quantum. (**Cass. S.U 28/01/1980 n.653**).