

“Il contenzioso previdenziale: strumenti di difesa delle ragioni del contribuente e profili processuali” - Cuneo, 5 luglio 2018.

1. Giurisdizione e competenza nelle controversie in opposizione a cartella esattoriale.

Questioni peculiari di giurisdizione e di competenza si pongono nel caso in cui l'ente assicuratore faccia valere la pretesa contributiva utilizzando una cartella esattoriale, che postula l'iscrizione a ruolo del credito. Quest'ultima è un mezzo di riscossione tipico delle imposte dirette (d.p.r. 29.9.1973 n. 602, art. 49: *“per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo”*) e il contenzioso tributario non compete alla giurisdizione ordinaria, ma lo scenario cambia se la controversia in opposizione a cartella esattoriale concerne diritti e obblighi attinenti a un rapporto previdenziale obbligatorio, perché la giurisdizione si determina alla stregua del diritto di credito azionato, non secondo la procedura di esazione adottata. L'oggetto della lite radica la giurisdizione e la competenza per materia del giudice previdenziale, in particolare, ai sensi del combinato disposto degli artt. 409, 413, 442, 444 e 618bis c.p.c. (Cass. Sez. Un. 6.6.1987 n. 4995).

Quanto ai **contributi già dovuti per il servizio sanitario nazionale (c.d. tassa sulla salute)** e alle somme accessorie, viene in rilievo il precetto dell'**art. 12 l. 28.12.2000 n. 448**, secondo cui *“appartengono alla giurisdizione tributaria 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”.

Secondo l'interpretazione della Suprema Corte (Cass. Sez. Un. 6.2.2009 n. 2871), tale norma individua la giurisdizione delle commissioni tributarie non soltanto per le controversie iniziate dopo il 1° gennaio 2002, ma anche per quelle introdotte in epoca precedente, qualora sia dedotto un rapporto avente natura tributaria riconducibile al novero di quelli a esse devoluti dalle norme vigenti al momento della domanda, secondo un elenco tassativo.

La disciplina specifica delle opposizioni a cartella esattoriale in materia di contributi previdenziali è contenuta nel d. lgs. n. 46 del 1999 e successive modificazioni:

“1. (...) si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici.

(art. 17 d. lgs. 46/99).

...

5. Contro l'iscrizione a ruolo il contribuente può proporre opposizione al giudice del lavoro entro il termine di quaranta giorni dalla notifica della cartella di pagamento. Il ricorso va notificato all'ente impositore.

6. Il giudizio di opposizione contro il ruolo per motivi inerenti il merito della pretesa contributiva è regolato dagli articoli 442 e seguenti del codice di procedura civile. Nel corso del giudizio di primo grado il giudice del lavoro può sospendere l'esecuzione del ruolo per gravi motivi.

7. Il ricorrente deve notificare il provvedimento di sospensione al concessionario” (art. 24 d. lgs. 26/99).

La giurisprudenza di legittimità riassume così i riferimenti utili all'inquadramento delle controversie in esame:

“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 della disciplina della riscossione mediante ruolo, il quale, nell'estendere tale procedura anche ai contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali (art. 24, comma 1), espressamente prevede che il contribuente può proporre opposizione contro l'iscrizione a ruolo avanti al giudice del lavoro (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 (...)" (Cass. Sez. Un. 27.3.2007 n. 7399).

Circa la natura e la funzione della cartella esattoriale, sulla quale verte la lite giudiziaria, poiché la cartella prelude all'esecuzione forzata esattoriale, è evidente, *mutatis mutandis*, **l'analogia funzionale tra la cartella esattoriale e il precetto di cui all'art. 480 c.p.c.**, nella misura in cui anche quest'ultimo contiene l'intimazione a pagare il credito portato dal titolo esecutivo.

Da ciò deriva **l'ammissibilità della domanda riconvenzionale dell'ente**, ritenendo la giurisprudenza, in via generale, che in seguito alla proposizione di una opposizione a precetto e all'esecuzione, a norma dell'art. 615 cod. proc. civ., si instauri un giudizio di cognizione all'interno del quale è consentito all'opposto proporre domanda riconvenzionale nei confronti dell'opponente per ragioni creditorie diverse rispetto a quelle azionate, al fine di conseguire una pronuncia che costituisca un nuovo titolo esecutivo, in aggiunta a quello azionato o in sostituzione di esso, se invalido (v. Cass. 27.5.2003 n. 8399).

Nei casi di cartelle esattoriali notificate dal concessionario di più enti al medesimo debitore per la riscossione di crediti previdenziali e, insieme, di altro genere (tributi, violazione del codice della strada, ecc.):

a) la potestà giurisdizionale del giudice previdenziale sussiste esclusivamente per l'imposizione contributiva, per cui, se l'opposizione, erroneamente, solleciti la cognizione sull'intero contenuto della cartella esattoriale, la sentenza, distinguendo fra i titoli dell'esecuzione esattoriale, dovrebbe essere in parte di merito e in parte declinatoria della giurisdizione o della competenza;

b) la sospensione dell'esecuzione del ruolo per gravi motivi dovrebbe essere consentita al giudice previdenziale limitatamente all'ammontare dei contributi dei quali sia stato intimato il pagamento. Quanto alla competenza per territorio, l'oggetto contributivo della lite individua, ai sensi dell'art. 444 comma 3 c.p.c., il giudice previdenziale del luogo dove ha sede l'ufficio dell'ente preposto alla gestione della posizione assicurativa.

Per il caso di opposizione basata (anche) su contestazioni circa la regolarità formale della cartella e/o della procedura esattiva, si è posto un ulteriore problema di competenza, in quanto l'**espressione testuale dell'art. 24, comma 6, d. lgs. 46/99 è limitata ai motivi dell'opposizione "inerenti il merito della pretesa contributiva"**. Peraltro, la frequente presenza nel ricorso in opposizione di doglianze di entrambi i tipi; la mancanza di indicazioni normative di segno contrario; comunque evidenti ragioni di opportunità processuale; hanno condotto la Suprema Corte a statuire **l'unicità della controversia e, quindi, del luogo della trattazione e del rito previdenziale applicabile** (Cass. 14.12.2006 n. 26745).

Se gli enti previdenziali siano diversi e abbiano gli uffici non ubicati nel medesimo luogo, il datore di lavoro attinto da più cartelle esattoriali deve proporre e coltivare separatamente altrettante

opposizioni dinanzi ai giudici territorialmente competenti, trattandosi di competenza inderogabile (Cass. 18.9.2006 n. 20079, che, resa in una controversia in cui i crediti in via di esazione mediante cartelle erano dell'INPS e dell'INAIL, ha chiarito che la stessa soluzione dovrebbe praticarsi anche nel caso di azioni esattoriali avviate da diverse sedi del medesimo istituto previdenziale).

2. Opposizione a cartella esattoriale, opposizione agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c. e opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c.; questioni processuali.

Uno dei temi più discussi nel contenzioso in materia di cartelle esattoriali, per l'esazione sia dei crediti tributari sia dei crediti contributivi, riguarda la **notificazione mediante il servizio postale**. La giurisdizione ordinaria previdenziale opina in maggioranza e comunque la Suprema Corte ritiene che **il concessionario del servizio di riscossione possa legittimamente procedere ex se e a mezzo posta:**

“A norma del d.p.r. 602/73, art. 26, infatti, la notificazione può essere eseguita “anche mediante invio” diretto dell'atto mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso la notifica si perfeziona con la ricezione da parte del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica (Cass. 14327/09). L'accertamento circa la coincidenza tra la persona cui la cartella è destinata e quella cui è consegnata è, difatti, di competenza esclusiva dell'ufficio postale, che vi provvede con un atto (l'avviso di ricevimento della raccomandata) assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c., avendo natura di atto pubblico (Cass. 11708/11). E, non a caso, il citato art. 26, penultimo comma, dispone che il concessionario è 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. In tale ultima ipotesi, pertanto, è l'avviso di ricevimento a garantire l'esatta individuazione del destinatario dell'atto, tenendo luogo della notifica di cui alla prima parte del citato art. 26, ed a fare fede della sua spedizione da parte del soggetto legittimato, che in tal caso è direttamente il concessionario, agente della riscossione (Cass. 11708/11)." (Cass. 19.3.2014 n. 6395).

La questione è importante, perché l'invalidità della notificazione in quanto effettuata dal concessionario a mezzo posta, costituisce frequentemente il primo motivo dell'opposizione, la cui infondatezza preclude l'esame delle altre doglianze di merito basate su fatti anteriori, se l'iniziativa processuale del contribuente non è tempestiva (Cass. 19.4.2011 n. 8931). Infatti, il termine di quaranta giorni per proporre opposizione alla pretesa contributiva ai sensi dell'art. 24 d. lgs. 46/99, decorrente dalla notifica della cartella di pagamento, è perentorio, perché è diretto a rendere non più contestabile il credito contributivo dell'ente previdenziale e a consentirne così una rapida riscossione.

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 (Corte Cost. ord. n. 11 del 2007), né per contrasto con gli artt. 76 e 77 1° 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 (Cass. 5.2.2009 n. 2835).

Secondo Cass. 16.5.2007, n. 11274, l'**accertamento della tempestività del ricorso in opposizione**, consistendo nella verifica di un **presupposto processuale**, è un compito che il giudice deve assolvere a prescindere dalla sollecitazione delle parti, disponendo

l'acquisizione degli elementi utili **anche aliunde**, in applicazione degli artt. 421 e 437 c.p.c., con la conseguenza che, in mancanza, la **sentenza** è affetta da **nullità**, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, in ragione del difetto di *potestas iudicandi* derivante dalla preclusione dell'azione giudiziale.

Secondo Cass. 15.12.2016 n. 25928, in tema di opposizione a cartella esattoriale per contributi previdenziali, la mancata allegazione della relata di notifica dell'atto opposto non costituisce, di per sè, prova della non tempestività dell'opposizione, tale da giustificare una dichiarazione di inammissibilità "*in limine litis*", sicché, in mancanza di una prova certa ed inconfutabile, ogni ulteriore accertamento al riguardo è rimesso allo sviluppo del giudizio di opposizione, cui è perciò necessario dare corso, ben potendo la tempestività essere accertata in forza di produzioni successive. (Nella specie, la S.C. ha cassato la decisione impugnata che, in presenza di una raccomandata su cui mancava il timbro postale con la data di consegna, aveva ommesso di valutare la stampa della visura relativa al percorso della stessa depositata nel corso del giudizio).

Nella parte in cui l'intimato denunci **vizi formali della cartella esattoriale**, l'opposizione deve essere ricondotta all'**art. 617 c.p.c.** e, quindi, il termine per proporla è di "**venti giorni**" (dopo la novella ex d.l. n. 35 del 2005, convertito in l. n. 80 del 2005) dalla notificazione della cartella stessa (titolo esecutivo non giudiziario) "oppure dal giorno in cui i singoli atti furono compiuti" (2° comma); invero, il termine di quaranta giorni previsto dall'art. 24 5° comma d. lgs. 46/99 concerne soltanto le contestazioni del credito nell'*an* e nel *quantum* (cfr. Cass. 11.5.2010 n. 11338, Cass. 30.11.2009 n. 25208, Cass. 24.10.2008 n. 25757). Lo spirare del termine di venti giorni è ugualmente decisivo e assorbente dell'esame del merito della doglianza proposta ex art. 617 c.p.c..

E' molto frequente che **con un unico ricorso** vengano fatti valere sia **vizi formali** della cartella esattoriale (o avviso di addebito) che **contestazioni di merito** della pretesa creditoria dell'Ente:

Cass. 6.9.2012 n. 14963 (secondo cui quando con un unico atto siano proposte sia l'opposizione per motivi di merito della pretesa contributiva che l'opposizione per vizi di forma della cartella, **vale il termine previsto per l'opposizione di merito** dall'art. 24 comma 5 d. lgs. n. 46 del 1999 e non il termine richiamato dal successivo art. 29 comma 2, per l'opposizione agli atti esecutivi) è rimasta isolata; infatti, secondo Cass. 17.7.2015 n. 15116: In tema di opposizione a cartella esattoriale relativa a contributi previdenziali, è possibile esperire, con un unico atto, sia un'opposizione sul merito della pretesa oggetto di riscossione, di cui all'art 24 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, sia un'opposizione agli atti esecutivi, inerente l'irregolarità formale della cartella, regolata dagli art. 617 e 618 bis cod. proc. civ., per il rinvio alle forme ordinarie operato dall'art. 29, comma 2, del d.lgs. n. 46 del 1999. Ne consegue che, qualora l'opposizione sia stata depositata entro il termine perentorio di quaranta giorni, di cui all'art 24, comma 5, del d.lgs. n. 46 del 1999, ma **oltre quello di venti giorni**, di cui all'art. 617 cod. proc. civ. (come modificato dal d.l. 14 marzo 2005, n. 35, conv. con modif. in l. 14 maggio 2005, n. 80, vigente "*ratione temporis*"), va ritenuta la **tardività delle eccezioni formali**, ossia di quelle attinenti la regolarità della cartella di pagamento e della notificazione. Conforme Cass. 28.2.2018 n. 4633.

Oltre allo specifico rimedio avverso la cartella esattoriale (e l'avviso di addebito), disciplinato dalla *lex specialis* espressa dal d. lgs. 46/99, e all'opposizione codicistica contro gli atti esecutivi irregolari, il contribuente intimato può proporre l'opposizione all'esecuzione di cui agli articoli 615 e 616 c.p.c., qualora intenda far valere fatti estintivi, modificativi o impeditivi, verificatisi **dopo** la notificazione della

cartella, come il **pagamento** del credito successivamente intervenuto o la **prescrizione** maturata successivamente alla notificazione della cartella o dell'ultimo atto di esecuzione; forma processuale aggiuntiva – si ripete, limitata ai fatti ostativi sopravvenuti – che non soggiace a termini perentori, potendo essere esperita quando la parte pubblica tenti di mettere in esecuzione il titolo costituito dalla cartella esattoriale non opposta.

Quanto alla **legittimazione passiva** in questo tipo di controversie, l'art. 24 comma 5 d. lgs. 46/99, nella formulazione originaria, imponeva la notifica del ricorso in opposizione sia all'ente impositore sia al concessionario del servizio di riscossione, ma il riferimento a quest'ultimo è caduto per effetto della variazione apportata con l'art. 4 d.l. 24.9.2002 n. 209, convertito in l. 22.11.2002 n. 265.

Si è trattato di un aggiustamento conforme alla tesi della giurisprudenza di legittimità, che, pure con riguardo al regime pregresso, negava al concessionario la qualità di contraddittore necessario, considerandolo il soggetto destinatario del pagamento, ma non un contitolare del diritto di credito, e attribuiva all'adempimento della notifica dell'atto di opposizione nei suoi confronti – obbligo ora soppresso – soltanto il significato e la funzione di una *denuntiatio litis* (utile per informare il concessionario della pendenza della controversia), ma non di una *vocatio in ius*, con la conseguenza dell'inapplicabilità dell'art. 102 c.p.c. in primo grado e dell'art. 331 c.p.c. in appello (Cass. 17.4.2007 n. 9113).

Ciò non significa, tuttavia, che il concessionario sia estraneo alla controversia, in particolare, quando i **motivi dell'opposizione** investono gli atti esecutivi compiuti o comunque riferibili allo stesso concessionario e non all'ente titolare della pretesa creditoria, come è confermato dall'art. 39 del d.lgs. 13.4.1999 n. 112, norma di ampia portata, che, per il caso di opposizione alla cartella esattoriale proposta per ragioni anche di merito, ma esclusivamente nei confronti

del concessionario, sancisce la necessità che quest'ultimo chiami in causa l'ente impositore, rispondendo altrimenti delle "conseguenze della lite".

Pertanto, la giurisprudenza di legittimità distingue se la controversia attenga unicamente a **questioni formali** o anche al **merito della pretesa contributiva**. Secondo Cass. 15.1.2016 n. 594, nell'opposizione a cartella esattoriale relativa a contributi previdenziali proposta ai sensi dell'art. 615 c.p.c., sussiste la **legittimazione passiva necessaria del concessionario allorché si deduca un vizio di notifica degli atti** (nella specie, l'omessa tempestiva notifica della cartella determinante la prescrizione del credito) che, in caso di accoglimento dell'opposizione, potrebbe incidere sul rapporto con l'ente impositore, titolare della potestà sanzionatoria sottesa al conseguente inserimento nei ruoli trasmessi, v. anche Cass. 22.5.2013 n. 12583.

Invece, dopo la fase di transizione, regolata dall'art. 13, 8° comma, l. 448/98, in base alla regola della successione a titolo particolare nel diritto controverso, il **cessionario dei crediti contributivi INPS cartolarizzati (s.p.a. SCCI) è diventato litisconsorte necessario** (Cass. 5.1.2007 n. 47), beninteso, limitatamente alle cartelle finalizzate – anche se soltanto in parte – all'esazione di contributi ceduti anteriormente all'opposizione (Cass. 11.12.2009 n. 26038).

A seguito dell'opposizione avverso la cartella esattoriale prende il via un ordinario giudizio di cognizione, avente come oggetto il rapporto contributivo, anche sotto il profilo dell'**onere della prova**: è l'ente impositore ad essere onerato della dimostrazione della fondatezza degli addebiti contributivi, in base ad uno schema processuale impugnatorio che è stato assimilato a quello di opposizione a decreto ingiuntivo, in cui l'opponente è per l'appunto attore in senso processuale e l'opposto lo è in senso sostanziale.

Cass. 6.11.2009 n. 23600: 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.

Si pensi a contenziosi sulla qualificazione del rapporto come subordinato (secondo l'ente) anziché come autonomo (secondo la qualificazione data dalle parti) o sull'imputazione del rapporto di lavoro (appalto o somministrazione irregolare, ecc.). In questo tipo di controversie, il fatto costitutivo della pretesa creditoria dovrà essere provato dall'ente.

Questo è il principio generale; tuttavia in alcune controversie contributive il principio è capovolto. Infatti, in tema di **determinazione della base imponibile per il calcolo dei contributi previdenziali**, attese, da un lato, la generale presunzione di cui all'**art. 12, primo comma, della legge 30 aprile 1969, n. 153** (secondo cui si considera retribuzione tutto ciò che il lavoratore riceve in denaro o in natura in dipendenza del rapporto di lavoro) e, dall'altro, la **tassatività** dell'elencazione delle voci che, in base al secondo comma dello stesso art. 12, sono **parzialmente o totalmente escluse dalla contribuzione**, il riparto dell'onere probatorio è che l'ente previdenziale deve provare che il lavoratore ha ricevuto dal datore di lavoro somme a qualunque titolo, purché in dipendenza del rapporto di lavoro, mentre è onere del datore di lavoro provare che ricorre una delle cause di esclusione di cui al citato secondo comma.

Invero, il datore di lavoro è tenuto a pagare i contributi che scaturiscono dalla determinazione di un certo imponibile (che a sua volta dipende dalle retribuzioni pagate ai propri dipendenti); nel caso invochi eccezioni alla generale obbligazione contributiva (e quindi sostenga di non dovere pagare i contributi o doverli pagare in misura ridotta), dovrà fornire la prova di averne diritto. Si tratta quindi di

fornire **prova del fatto costitutivo del diritto a beneficiare dello sgravio contributivo.**

Si veda, per esempio, in materia di **sgravi contributivi e di fiscalizzazione degli oneri sociali**, Cass. 18.1.2018 n. 1157: grava sull'impresa che vanti il diritto al beneficio l'onere di provare la sussistenza dei necessari requisiti, in relazione alla fattispecie normativa di volta in volta invocata.

In tema di sgravi contributivi, anche laddove detti benefici trovino fondamento nell'avvenuta conclusione di **contratti di formazione e lavoro**, grava sull'impresa che vanti il relativo diritto l'onere di provare la sussistenza dei necessari requisiti in relazione alla fattispecie normativa di volta in volta invocata. - Cass. 26.10.2010 n. 21898.

In materia di **aiuti di Stato**:

In tema di sgravi contributivi fruiti per assunzioni con contratti di formazione lavoro, la regola "de minimis" costituisce un'eccezione alla generale disciplina relativa al divieto degli aiuti di Stato, stabilendo una soglia di aiuto al di sotto della quale la disciplina restrittiva contenuta nel trattato CE è inapplicabile; ne consegue che le specifiche condizioni concretizzanti l'applicabilità di tale regola costituiscono elementi costitutivi del diritto a beneficiare dello sgravio contributivo, che, come tale, deve essere provato dal soggetto che lo invoca, il quale è tenuto a dimostrare, non solo che l'importo chiesto in recupero ed oggetto del singolo procedimento sia inferiore a tale soglia, ma anche l'ammontare massimo totale dell'aiuto rientrante nella categoria "de minimis" su un periodo di tre anni a decorrere dal momento del primo aiuto, comprendendovi qualsiasi aiuto pubblico accordato, sotto qualunque forma. - Cass. 12.6.2017 n. 14574.

In tema di sgravi contributivi, ai fini di ottenere l'applicazione dei **benefici previsti dall'art. 8 della l. n. 223 del 1991 (assunzione di lavoratori iscritti nelle liste di mobilità)**, nell'ipotesi di cessione d'azienda, è onere del datore di lavoro fornire la dimostrazione degli

elementi di novità intervenuti nella struttura societaria e delle significative integrazioni apportate al complesso originario per consentire a quello ceduto di svolgere autonomamente la propria funzione produttiva; né rileva che la cessione sia avvenuta nell'ambito di una procedura fallimentare, in quanto il fallimento della società non determina, di per sé, il venir meno del bene giuridico "azienda" inteso come complesso di elementi materiali e giuridici organizzati al fine dell'esercizio dell'impresa. - Cass. 27.4.2017 n. 10428.

In tema di riduzione di obblighi contributivi relativi ai casi di **trasferta o di rimborso delle spese di viaggio di cui all'art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986**, compete al richiedente, che intende beneficiarne, l'onere di provare il possesso dei requisiti che, per legge, danno diritto all'esonero (o alla detrazione) di volta in volta invocato. Cass. 24.5.2017 n. 13011.

In tema di **contributi nel settore edile**, ove l'Inps pretenda da un'impresa **differenze contributive sulla retribuzione virtuale**, ai sensi dell'art. 29 del d.l. n. 244 del 1995, conv. dalla l. n. 341 del 1995, il relativo onere probatorio è assolto mediante l'indicazione, non contestata, dell'attività edile espletata, in uno all'invocazione della suddetta norma, mentre costituisce **onere del datore di lavoro allegare, e provare, le ipotesi eccezionali dell'obbligo contributivo previste dalla contrattazione collettiva cui rimanda il d.m. previsto, a tal fine, dal medesimo articolo 29.** - Cass. 3.11.2016 n. 22314.

Il criterio ordinario di determinazione dei contributi da corrispondere per malattia è quello previsto dalla legge e, pertanto, **lo Stato estero, il quale invochi l'applicazione dei criteri stabiliti da una convenzione**, da esso stipulata con enti pubblici italiani in deroga al sistema previsto dalla legge, **ha l'onere di provare il contenuto di quella, e, in mancanza di detta prova, i contributi debbono**

essere quantificati in applicazione del criterio ordinario. - Cass. Sez. Un. 26.4.2012 n. 6489: Stati Uniti D'America contro Inps.

Quanto alle "sanzioni civili", in tema di obblighi contributivi verso le gestioni previdenziali e assistenziali, **l'omessa o infedele denuncia mensile all'INPS attraverso i modelli DM10, circa i rapporti di lavoro e le retribuzioni erogate, integra un'"evasione contributiva" ex art. 116, comma 8, lett. b), della legge n. 388 del 2000,** e non la meno grave "omissione contributiva" di cui alla lettera a) della medesima norma, dovendosi presumere una finalità datoriale di occultamento dei dati, sicché **grava sul datore di lavoro l'onere di provare l'assenza d'intento fraudolento.** (Nella specie, il datore di lavoro, pur avendo tenuto regolari scritture contabili, aveva omesso la presentazione dei modelli DM10 per periodi particolarmente lunghi, anche superiori ai tre anni, nonché l'invio delle denunce riepilogative annuali modello 770). - Cass. 25.8.2015 n. 17119.

In materia di **contratti di riallineamento retributivo, il diritto a godere del beneficio della sospensione della condizione di corresponsione dell'ammontare retributivo** di cui all'art. 6, comma 9, lett. a) e c), del d.l. n. 338 del 1989, convertito nella legge n. 389 del 1989, ovvero ad usufruire della successiva sanatoria di cui all'art. 5, comma 2, del d.l. n. 510 del 1996, convertito nella legge n. 608 del 1996, è subordinato alla compiuta realizzazione delle condizioni per l'attuazione della deroga all'art. 1, comma 1, del d.l. n. 338 del 1989, previste dall'art. 6, comma 11, del medesimo d.l., e poi confermata dall'art. 5, comma 3, del d.l. n. 510 del 1996. Ne consegue che **il beneficiario, su cui incombono gli oneri di allegazione e prova, è tenuto a dimostrare di avere:** 1) recepito l'accordo provinciale di riallineamento retributivo concluso tra le associazioni imprenditoriali e le organizzazioni sindacali locali dei lavoratori aderenti o collegate a quelle nazionali di categoria firmatarie del contratto collettivo; 2) rispettato le forme e i tempi

stabiliti dalle indicate disposizioni, programmando il graduale riallineamento dei trattamenti economici dei lavoratori previsti nei corrispondenti contratti collettivi; 3) stipulato, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge n. 448 del 1998, gli accordi territoriali ed aziendali di recepimento, provvedendone al deposito nei trenta giorni successivi presso i competenti Uffici provinciali del lavoro e della mobilità ordinaria e le sedi provinciali INPS; 4) raggiunto e mantenuto il detto riallineamento. - Cass. 10.3.2011 n. 5719.

3. Le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi in materia di previdenza e assistenza.

L'art. 618bis 1° comma c.p.c., cioè la norma che devolve al giudice previdenziale le controversie in opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi, quando il creditore procedente vanta un credito previdenziale o assistenziale:

"Per le materie trattate nei capi I e II del titolo IV del libro secondo, le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi sono disciplinate dalle norme previste per le controversie individuali di lavoro in quanto applicabili"

configura un'ipotesi di **competenza per materia basata sull'origine del credito e sulla natura della controversia.**

La finalità della norma viene così spiegata dalla Suprema Corte:

"(...) intende assoggettare le opposizioni all'esecuzione allo stesso rito con cui sono state trattate le cause di merito, di guisa che i titolari dei diritti in questione non perdano nella fase esecutiva il tempo che dovrebbero aver guadagnato nella fase cognitiva, e almeno tendenzialmente allo stesso giudice che ha conosciuto il merito della causa" (Cass. Sez. Un. ord. 18.1.2005 n. 841).

Poiché il criterio di attribuzione è lo stesso adottato con riguardo alle opposizioni in materia lavoristica, può riferirsi anche alle opposizioni nelle materie riconducibili all'art. 442 c.p.c. il principio giurisprudenziale secondo cui il richiamo è comprensivo di tutte le implicazioni dell'applicabilità del rito *ex lege* 533/73. Pertanto, nel caso di opposizione proposta prima dell'esecuzione (Cass. 11.12.2012 n. 22730), vanno osservate, *ab initio* e inderogabilmente, le **regole di competenza per materia e per territorio, dettate, nella previdenza e nell'assistenza, dall'art. 444 c.p.c..**

La scelta del legislatore, nel senso di privilegiare la competenza funzionale del giudice previdenziale (come di quello del lavoro), è stata rinforzata dall'art. 16 legge 24.2.2006 n. 52, che, aggiungendo al secondo comma dell'art. 618 bis c.p.c. le parole "*nei limiti dei provvedimenti assunti con ordinanza*", ha ulteriormente ridotto, dal 1° marzo 2006, la competenza che in precedenza rimaneva al **giudice dell'esecuzione** nei casi di opposizione, sia all'esecuzione che agli atti esecutivi, proposte dopo l'inizio dell'esecuzione stessa (artt. 615 2° comma e 617 2° comma c.p.c.).

Ne deriva che in tali controversie adesso il **giudice dell'esecuzione** può emettere **soltanto provvedimenti ordinatori e interinali**, sicché essenzialmente si occupa dell'**istanza di sospensione** (art. 624 c.p.c.), mentre per il giudizio di merito non sussiste più ostacolo all'operatività della regola dettata dal primo comma dell'art. 618 bis c.p.c., che comporta l'applicazione delle norme sulle controversie previdenziali (e di lavoro), comprese quelle sulla competenza per materia e territoriale (Cass. 30.7.2012 n. 13601).

Una modifica coeva fu apportata sul versante dell'impugnabilità delle sentenze emesse ai sensi dell'art. 618bis c.p.c. su opposizioni all'esecuzione, che diventarono soltanto ricorribili per Cassazione ai sensi dell'art. 111 Cost. (Cass., ord., 29.5.2008 n. 14179), per effetto, in particolare, della sostituzione dell'art. 616 c.p.c., apportata

dall'art. 14 l. n. 52 del 2006, senza che in ciò fosse ravvisabile una violazione del diritto costituzionale di difesa (Cass. 18.1.2008 n. 976). Successivamente, però, l'art. 49, 2° comma, l. n. 69 del 2009 ha soppresso l'ultimo periodo dell'art. 616 c.p.c. novellato nel 2006, secondo cui *"la causa è decisa con sentenza non impugnabile"*, sicché le **sentenze su opposizioni all'esecuzione sono ridiventate appellabili anche nella materia previdenziale** (sul regime impugnatorio nel periodo fra il 1° marzo 2006 e il 4 luglio 2009, cfr. Cass. 18.8.2011 n. 17349).

Erano e sono rimaste **"non impugnabili" le sentenze** rese, pure su crediti previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'**art. 617, 1° e 2° comma, c.p.c.** Ritorna, quindi, attuale la giurisprudenza secondo cui, qualora con la medesima azione siano proposte un'opposizione all'esecuzione e insieme un'opposizione agli atti esecutivi, l'**unica sentenza emessa in primo grado, quanto all'opposizione agli atti esecutivi, non è impugnabile, ma è ricorribile per Cassazione** (Cass. Sez. Un. 10.8.2000 n. 562).

Disponendo per le controversie in opposizione agli atti esecutivi, l'art. 52 7° comma l. n. 69 del 2009, trasfuso nell'**art. 186 bis disp. att. c.p.c.**, ha sancito che a trattarle sia *"un magistrato diverso da quello che ha conosciuto degli atti avverso i quali è proposta opposizione"*.

4. Termini per la notifica dell'avviso di addebito: i termini di decadenza di cui all'art. 25 d.lgs. 46/1999 si applicano anche all'avviso di addebito?

L'art. 25, d.lgs. n. 46/1999 sulla riscossione mediante ruolo dei contributi o premi dovuti agli Enti pubblici previdenziali, stabilisce che l'Ente previdenziale deve, **a pena di decadenza, iscrivere a ruolo il credito:**

- 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;

- 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 é divenuto definitivo.

Dunque, l'Inps, sino all'entrata in vigore delle norme sull'avviso di addebito, doveva iscrivere a ruolo i propri crediti entro i termini di cui sopra, a pena di decadenza. Equitalia, successivamente, formava la cartella di pagamento che notificava al contribuente. Ai sensi dell'art. 50 D.P.R. n. 602/1973, la cartella di pagamento mantiene la propria efficacia e consente ad Equitalia di iniziare l'esecuzione forzata entro un anno dalla notifica della cartella.

Si tratta allora di verificare se, dopo la soppressione del ruolo (per l'Inps) i termini previsti dall'art. 25, d.lgs. n. 46/1999 possano intendersi estesi alla notifica dell'avviso di addebito. In sostanza, se l'Inps debba notificare l'avviso d'addebito al contribuente nei termini sino ad oggi fissati per l'iscrizione a ruolo.

C'è chi ritiene che per l'avviso d'addebito resterebbe **esclusa l'applicazione del regime sulle scadenze previste dal citato art. 25**, atteso che il nuovo sistema non prevede più l'iscrizione a ruolo del credito (Sebastiano Gentile).

Se così fosse, e magari queste erano le intenzioni del Legislatore, la novità sarebbe importante, restando l'Istituto libero di notificare l'avviso d'addebito **entro i termini ampi della prescrizione del credito**.

Secondo altra tesi, i termini di cui all'art. 25 citato si applicherebbero ancora e dovrebbero intendersi **riferiti alla notifica dell'avviso di addebito**, facendo deporre in tal senso il comma 14 dell'art. 30, d.l. n. 78/2010 ai sensi del quale «*ai fini di cui al presente articolo, tutti i*

riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo, alle somme iscritte a ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati ai fini del recupero delle somme dovute a qualunque titolo all'Inps al titolo esecutivo emesso dallo stesso Istituto, 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». La norma citata estende all'avviso di addebito tutti i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo. Atteso che l'art. 25, d.lgs. n. 46/1999 è norma vigente e considerato che anche per l'avviso di addebito, come per il ruolo, il *dies a quo* a partire dal quale far decorrere il termine di decadenza non potrebbe che essere quello stabilito nel citato art. 25, si ritiene che i termini di decadenza fissati dall'art. 25 trovino applicazione anche per l'avviso di addebito (Anna Piovesana).

Resta, dunque, ancor oggi centrale, il problema, già molto discusso per le cartelle esattoriali, circa la **natura sostanziale o processuale della decadenza di cui all'art. 25 citato**, e cioè se la mancata notifica dell'avviso d'addebito entro i citati termini comporti per l'Istituto la perdita del credito o soltanto la perdita della possibilità di utilizzare lo specifico strumento, restando libero l'Istituto di agire per il recupero del credito con i normali strumenti processuali (decreto ingiuntivo o processo ordinario), entro i termini di prescrizione del credito.

L'incertezza nasce dal fatto che il dettato normativo non specifica le conseguenze del mancato rispetto di tale termine decadenziale.

Nella giurisprudenza di merito e in dottrina si registrano entrambe le posizioni, supportate da ricche argomentazioni.

La Suprema Corte, sino al 2013, si è pronunciata sul tema solo "incidentalmente" e peraltro con pronunce di segno opposto. Secondo Cass. 781/2006: *"se non sembra possa essere inibita, in particolare agli enti previdenziali, la possibilità di ottenere un titolo giudiziale, come il decreto ingiuntivo, per la riscossione dei crediti contributivi, è*

vero però che il d.lgs. 46/1999 comporta la regola della cd. generalizzazione della riscossione coattiva mediante ruolo di tutte le entrate pubbliche ivi specificate (così si legge nei lavori preparatori e in particolare nella relazione esplicativa del governo che accompagna il decreto di riforma ...)”.

In senso contrario le Sezioni Unite della Suprema Corte che in una pronuncia del 2011 (Cass. Sez. Unite, 10 marzo 2011, n. 5380), nel giudicare l'ammissibilità o meno di un'azione ordinaria per il recupero di prestazioni indebite dell'Inps, propende per la soluzione positiva motivando la propria posizione non già con una generale libertà di scelta da parte dell'Istituto circa le modalità di recupero dei propri crediti, ma con l'oggetto della pretesa dell'Inps, nella specie un indebito previdenziale non ascrivibile alla nozione di "contributi" o "premi" di cui al d.lgs. 46/99. Indirettamente, se ne è dedotto che per i contributi e premi l'unico mezzo di riscossione sarebbe il ruolo (oggi, l'avviso d'addebito).

Nel 2013, la Suprema Corte affronta più direttamente il tema della decadenza ex art. 25, propendendo per assegnare alla stessa natura meramente processuale. Cass. 26.11.2013 n. 26395 argomenta come segue: *“In breve, quella di cui al d.lgs. n. 46 del 1999, art. 25 cit., è una decadenza processuale e non sostanziale. Ciò è altresì confermato a) dal tenore testuale della norma, che parla di decadenza dall'iscrizione a ruolo del credito e non di decadenza dal diritto di credito o dalla possibilità di azionarlo nelle forme ordinarie; b) dall'impossibilità di estendere in via analogica una decadenza dal piano processuale anche a quello sostanziale (per principio generale le norme in tema di decadenza sono di stretta interpretazione: cfr., ad esempio, Cass. 25.5.12 n. 8350); c) dalla non conformità all'art. 24 Cost., di un'opzione interpretativa che negasse all'istituto la possibilità di agire in giudizio nelle forme ordinarie; d) dalla ratio, evincibile anche dai lavori preparatori, dell'introduzione del meccanismo di riscossione coattiva dei crediti previdenziali a mezzo*

iscrizione a ruolo, intesa a fornire all'ente un più agile strumento di realizzazione dei crediti (il che la Corte Cost. ha ritenuto costituzionalmente legittimo: v. ordinanza n. 111/07), non già a renderne più difficoltosa l'esazione imponendo brevi termini di decadenza; e) dal rilievo che la scissione fra titolarità del credito previdenziale e titolarità della relativa azione esecutiva (quest'ultima in capo all'agente della riscossione) mal si concilierebbe con un'ipotesi di decadenza sostanziale".

Seguendo quest'impostazione - che diversi giudici di merito avevano abbracciato anche prima dell'intervento della Suprema Corte - qualora nel corso del giudizio di opposizione instaurato dal presunto debitore che eccepisce l'intervenuta decadenza, l'Ente impositore si difenda anche nel merito, **il Giudice, pur accertando l'invalidità della cartella/avviso, dovrà comunque esaminare il merito della pretesa, sicché il credito potrà essere dichiarato sussistente a definizione del giudizio, con pronuncia di condanna al relativo pagamento.**

Le pronunce di merito che, dopo aver rilevato l'illegittimità della cartella per intervenuta decadenza, hanno comunque - nel medesimo giudizio - esaminato anche il merito della pretesa, fanno leva, per lo più sul principio elaborato dalla Suprema Corte, secondo cui in tema di riscossione di contributi previdenziali, l'opposizione avverso la cartella esattoriale di pagamento 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.

Sulla natura processuale e non sostanziale della decadenza ex art. 25, cfr. Cass. 23.2.2016 n. 3486: *"In tema di riscossione di contributi previdenziali, l'opposizione alla cartella esattoriale introduce un*

ordinario giudizio di cognizione avente ad oggetto il rapporto previdenziale, sicché, intervenuta la decadenza per tardiva iscrizione a ruolo dei crediti, l'INPS, pur non potendo più avvalersi del suddetto titolo esecutivo, può chiedere la condanna al corrispondente adempimento nel medesimo giudizio, senza che ne risulti mutata la domanda".

Alla luce di questo orientamento, **l'eccezione di decadenza ex art. 25 si rivela sostanzialmente inutile**, potendo comunque il giudice esaminare il merito della controversia. La questione rileverà sul piano delle **spese di notifica e di riscossione dell'avviso di addebito, ed eventualmente sulle spese di lite.**

5. Rapporto tra impugnazione giudiziale del verbale di accertamento ("cd. giudizio di accertamento in prevenzione") ed impugnazione dell'avviso di addebito.

Com'è noto, il contribuente, prima che gli venga notificata la cartella ovvero l'avviso di addebito, può impugnare in prevenzione, cioè con un'**azione di accertamento negativo**, la pretesa vantata dall'Ente previdenziale nel verbale ispettivo.

L'art. 24, comma 3, d.lgs. 46/1999 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.**

Dunque, in pendenza di giudizio di accertamento negativo in prevenzione, l'Istituto previdenziale non può iscrivere a ruolo (ora notificare avviso d'addebito).

La norma citata comporta una vera e propria paralisi del procedimento di recupero del credito.

Ciò posto, si possono profilare vari casi, tra cui, per esempio, quello di un accertamento effettuato solo dall'Inps e opposto solo nei suoi confronti. L'Inail in pendenza del giudizio può iscrivere a ruolo?

Sul punto si registra una difformità di orientamenti. C'è chi ritiene che **in forza del principio di unitarietà dell'attività ispettiva**, l'iscrizione a ruolo/notifica di avviso di addebito sia preclusa. Ma c'è anche chi propende per l'opinione opposta sulla scorta dell'osservazione per cui il processo ha efficacia limitata tra le parti.

Si è detto che dopo la proposizione dell'azione di accertamento negativo, l'iscrizione a ruolo/notifica di avviso di addebito, è eseguita in presenza di provvedimento esecutivo del Giudice.

Si impone, dunque, di capire quale significato si debba attribuire all'espressione **provvedimento esecutivo**. Indubbiamente sono provvedimenti esecutivi le **ordinanze ex artt. 423 o 186 quater c.p.c.**

Il problema si pone per le **sentenze conclusive del giudizio di accertamento negativo**.

Se l'Ente previdenziale non propone domanda riconvenzionale, o comunque domanda di condanna, la sentenza resa dal Giudice è di mero accertamento e dunque, non esecutiva.

C'è chi tenta di risolvere il problema sostenendo che l'art. 282 c.p.c. stabilisce che la sentenza di primo grado è sempre provvisoriamente esecutiva tra le parti e ciò consentirebbe di qualificare, ai fini del comma 3 dell'art. 24, come provvedimento esecutivo, anche la decisione assunta dal Giudice di primo grado di rigetto, totale o parziale, dell'azione di accertamento negativo dell'obbligo contributivo.

In dottrina si è poi anche sostenuto che i **crediti di previdenza sono determinati per legge e, pertanto, la sentenza di mero accertamento è ugualmente esecutiva**.

L'opinione che però resta prevalente, è quella per cui è possibile procedere con l'iscrizione a ruolo/notifica dell'avviso d'addebito solo in presenza di una **sentenza di accertamento passata in giudicato**.

Si impone, poi, di stabilire quali siano i **criteri di determinazione della prevenzione**. La laconicità della previsione contenuta nell'art.

24 citato, ha dato luogo, in passato, a divergenze interpretative sul punto.

All'opinione secondo cui l'effetto paralizzatorio si verificherebbe solo nell'ipotesi di **ricorso in prevenzione depositato prima dell'iscrizione a ruolo del credito**, si oppone quella secondo cui detto effetto si realizzerebbe anche quando il contribuente abbia depositato il ricorso in prevenzione dopo l'iscrizione a ruolo del credito, ma **prima della notifica della cartella**.

La prima tesi faceva leva sul dato letterale della norma; la seconda, sulla necessità di contemperare l'esigenza di tenuta del sistema di riscossione coattiva con quella di rilevanza costituzionale della garanzia del diritto di difesa del creditore.

Questa divergenza di posizioni, oggi, non ha più ragion d'essere quanto meno per i crediti Inps. Per l'Inps il ruolo non c'è più e l'avviso d'addebito, una volta formato, viene direttamente notificato dall'Istituto al contribuente. **Per i nuovi avvisi d'addebito dunque, l'effetto paralizzatorio si verifica quando il ricorso in prevenzione viene depositato prima della notifica dell'avviso d'addebito.**

Nell'ipotesi in cui l'Istituto notifichi avviso d'addebito dopo che il contribuente ha già proposto ricorso in prevenzione, la Cassazione, in una pronuncia del 2008 (Cass. 16 giugno 2008, n. 16203), ha affermato che **non è neppure necessaria l'opposizione** da parte del presunto debitore, perché con l'instaurazione del primo procedimento, ha nella sostanza, anticipato il giudizio di opposizione. Di regola però, se non altro per prudenza, il presunto debitore oppone anche la cartella.

6. Rapporto tra accertamento svolto dall'Agenzia delle Entrate, opposto davanti alla Commissione tributaria, e impugnazione dell'avviso d'addebito.

Accade abbastanza di frequente che a seguito di accertamento effettuato dall'Agenzia delle Entrate, che riscontra un "maggiore reddito" prodotto dal contribuente, l'Inps richieda i contributi sull'eccedenza riscontrata.

Se il contribuente presenta **ricorso avverso l'accertamento avanti la Commissione Tributaria**, l'Inps può in pendenza di quest'ultimo giudizio, notificare al contribuente avviso d'addebito per la maggior contribuzione?

L'esigua giurisprudenza e gli isolati autori che hanno affrontato la problematica hanno ritenuto che l'ipotesi sopra descritta sia estranea alla previsione del comma 3 dell'art. 24, configurando l'ipotesi piuttosto quel **rapporto di pregiudizialità-dipendenza che produce – ex art. 295 c.p.c. – la sospensione necessaria del processo previdenziale, in attesa della definizione di quello tributario.**

Sul punto però, in modo del tutto innovativo sono intervenute due pronunce della Corte di Cassazione (Cass. 9 aprile 2014, n. 8379 e Cass. 10 aprile 2014, n. 8379), che hanno statuito che *"in materia d'iscrizioni a ruolo dei crediti degli enti previdenziali il d.lgs. n. 46 del 1999, art. 24, comma 3, il quale prevede la non iscrivibilità a ruolo del credito previdenziale sino a quando non vi sia provvedimento esecutivo del Giudice qualora l'accertamento su cui la pretesa creditoria si fonda sia impugnato davanti all'autorità giudiziaria, **va interpretato nel senso che l'accertamento, cui la norma si riferisce, non è solo quello eseguito dall'ente previdenziale, ma anche quello operato da altro ufficio pubblico come l'Agenzia delle Entrate, né è necessario, ai fini di detta non iscrivibilità a ruolo, che, in quest'ultima ipotesi, l'INPS sia messo a conoscenza dell'impugnazione dell'accertamento davanti all'autorità giudiziaria anche quando detto accertamento è impugnato davanti al Giudice tributario"***.

Secondo queste recenti pronunce, in pendenza di impugnazione della pretesa avanti il Giudice Tributario, **scatta per l'Inps la preclusione all'iscrizione a ruolo di cui all'art. 24 comma 3, d.lgs. 46/1999**, con le conseguenze sopra descritte, di **accoglimento dell'opposizione e condanna dell'Inps al pagamento delle spese**.

La Corte supporta le proprie conclusioni facendo leva sul principio per cui il citato **articolo 24 "non distingue tra accertamento eseguito dall'Istituto previdenziale e accertamento operato da altro ufficio**, né esclude l'inibizione all'emissione del ruolo nell'ipotesi in cui l'accertamento, su cui il credito dell'ente previdenziale si radica, sia impugnato davanti al Giudice tributario. Neppure subordina, la norma, la non iscrivibilità a ruolo alla conoscenza che l'ente previdenziale abbia dell'impugnazione dell'accertamento davanti alla autorità giudiziaria. La lettera della legge, infatti, è tale da non consentire alcuna interpretazione che subordini, nell'ipotesi di cui trattasi, la detta non iscrivibilità a ruolo alla sussistenza di condizioni diverse ed ulteriori rispetto a quelle normativamente previste. Diversamente si opererebbe una integrazione della volontà legislativa che, non essendo avallabile in via interpretativa, non è consentita nel nostro ordinamento giuridico".

Secondo alcuni il ragionamento che sorregge le conclusioni della Corte deve essere condiviso perché valorizzando il dato letterale della norma, garantisce al presunto debitore la paralisi delle azioni degli Istituti previdenziali, in assenza di una sentenza definitiva che accerti la sussistenza della pretesa fiscale, presupposto dell'obbligo contributivo. Del resto, lo stesso **Inps ha tutto l'interesse ad attendere, prima di agire, la definizione del procedimento tributario**, atteso che **prima di tale momento, l'Istituto, su cui incombe l'onere della prova nel giudizio di opposizione, normalmente, non è in grado di provare** la correttezza

dell'accertamento fiscale condotto dall'Agenzia delle Entrate e dunque il presupposto dell'obbligo contributivo.

Tuttavia la Suprema Corte in altre pronunce, ha anche affermato che, **nel caso di violazione dell'art. 24 comma 3, il giudice debba comunque esaminare il merito della controversia, non potendo limitarsi a dichiarare l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo**, cfr. Cass. 6.8.2012 n. 14149: *"In tema di riscossione di contributi e premi assicurativi, il giudice dell'opposizione alla cartella esattoriale che ritenga illegittima l'iscrizione a ruolo (nella specie, ai sensi dell'art. 24, comma 3, del d.lgs. n. 46 del 1999, per difetto di un provvedimento giudiziale esecutivo sull'impugnazione dell'accertamento) non può limitarsi a dichiarare tale illegittimità, ma deve esaminare nel merito la fondatezza della domanda di pagamento dell'istituto previdenziale, valendo gli stessi principi che governano l'opposizione a decreto ingiuntivo"*, conforme Cass. 20.1.2014 n. 1046 e, recentemente, Cass. 9.5.2017 n. 11246.

7. Un caso particolare: azione di accertamento negativo decisa con sentenza di primo grado appellata, e successivo giudizio di impugnazione di avviso di addebito/cartella esattoriale.

Può verificarsi l'ipotesi di una sentenza, pronunciata in una causa di accertamento negativo, non ancora definitiva (appellata) e di successivo giudizio avente ad oggetto l'impugnazione di un avviso di addebito o cartella esattoriale.

Secondo una tesi, alla luce di quanto osservato dalla giurisprudenza di legittimità in merito all'oggetto della causa di opposizione a cartella esattoriale e al rapporto di essa con la causa di accertamento negativo, tra la causa di accertamento negativo avverso una pretesa contributiva dell'Ente previdenziale e la cartella esattoriale o l'avviso di addebito sussisterebbe un rapporto di **litispendenza** (cfr., in tal

senso, **Corte d'Appello di Torino, sentenze n. 286/04 del 2-3.3.2004 e n. 952 del 16.6-2.7.2004**). Secondo la più recente giurisprudenza di legittimità *"A norma dell'art. 39, primo comma, cod. proc. civ., qualora la medesima causa venga introdotta davanti a giudici diversi, quello successivamente adito è tenuto a dichiarare la litispendenza, rispetto alla causa identica precedentemente iniziata, anche se questa, già decisa in primo grado, penda davanti al giudice dell'impugnazione"* (**Cass. Sez. Un. 27846/2013**). Secondo quest'orientamento di legittimità, **la litispendenza dev'essere dichiarata anche nel caso in un cui il primo giudizio si sia concluso con una sentenza, ma, durante la pendenza del secondo giudizio, non siano ancora decorsi i termini per proporre impugnazione**: *"L'obbligo del giudice successivamente adito, dunque, si manifesta sin dall'inizio della causa e permane sino a quando sussista una situazione di pendenza del giudizio previamente iniziato. Tale constatazione consente di risolvere in modo agevole anche quelle situazioni in cui si ritiene che la litispendenza non possa operare perché il giudizio preventivamente instaurato non ha, allorquando il giudice successivamente adito deve adottare la dichiarazione di litispendenza, un giudice attualmente investito della sua trattazione.*

E' questo, ad esempio, il caso in cui nel giudizio preventivamente instaurato sia stata pronunciata una sentenza ma non siano ancora decorsi i termini per l'impugnazione. In tale caso, infatti, nella giurisprudenza di legittimità si è affermato che finché l'impugnazione non è proposta non c'è un giudice investito della lite, con conseguente inconfigurabilità della contemporanea pendenza di due giudizi sull'identica causa (Cass. N. 9313 del 2007; Cass. N. 3965 del 1999; Cass. N. 10857 del 1995; Cass. N. 1963 del 2004; Cass. N. 5115 del 1987; Cass. N. 4839 del 1987; Cass. N. 656 del 1985; Cass. N. 5609 del 1984; Cass. N. 6032 del 1980).

Ovviamente, posto che per l'operatività dell'istituto della litispendenza e per la insorgenza, per il giudice successivamente adito, dell'obbligo di dichiararla, è sufficiente la pendenza del giudizio instaurato per primo, deve ritenersi che anche nel caso in cui l'impugnazione possa ancora essere proposta avverso la sentenza assunta nel giudizio iniziato prima sussista una situazione di litispendenza, la quale viene meno solo con la formazione del giudicato in tale giudizio, ovvero con la declaratoria di estinzione".

Secondo questa impostazione (seguita anche dalla sottoscritta in alcune ordinanze) deve pertanto essere dichiarata la litispendenza con il primo giudizio, pendente in grado di appello, e ordinata la cancellazione della causa dal ruolo.

Probabilmente soluzione più corretta è ritenere che tra giudizio di impugnazione di cartella esattoriale/avviso di addebito e azione di accertamento negativo vi sia un rapporto non di litispendenza **bensì di continenza, in quanto nel primo caso vi è, a differenza dell'azione di mero accertamento, un titolo esecutivo.**

Il rapporto tra i due giudizi, pertanto, andrebbe risolto con la **sospensione del secondo giudizio in attesa della definizione del primo.**

Argomenti a supporto di questa soluzione si possono trarre da Cass. 23.11.2015 n. 23879 (ordinanza che regola la competenza), secondo cui: *"Tra un giudizio di accertamento negativo della pretesa contributiva e quello di opposizione a ruolo e a cartella per lo stesso credito sussiste un vincolo di stretta ed effettiva **consequenzialità, che legittima la sospensione ex art. 295 c.p.c. dell'opposizione, di cui la decisione del giudizio di accertamento costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico"**.*

8. Controversie in opposizione a fermo amministrativo e a iscrizione di ipoteca.

Il concessionario della riscossione, decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento (art. 50 1° comma d.p.r. 602/73), invece di iniziare senz'altro l'espropriazione può: 1) *“disporre il **fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri**”* (art. 86 d.p.r. 602/73); 2) *“iscrivere ipoteca sui beni immobili del debitore e dei coobbligati, per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito”* (art. 77 d.p.r. 602/3).

La giurisdizione sulle controversie aventi per oggetto il provvedimento di fermo dipende dalla natura dei crediti posti a fondamento della misura (reale, restrittiva), con la conseguenza che essa può spettare al giudice tributario o al giudice ordinario ovvero ad entrambi, se il provvedimento di fermo si riferisce in parte a crediti tributari e in parte a crediti non tributari. Pertanto, se il credito esecutato deriva da **violazioni contributive**, dell'opposizione al fermo amministrativo conosce il giudice ordinario previdenziale con il rito ex art. 442 ss. c.p.c. (Cass., Sez. Un., 5.6.2008 n. 14831).

Lo stesso criterio discrezionale fra le giurisdizioni, nonché, nell'ambito della giurisdizione ordinaria, della competenza per materia, vale con riferimento all'opposizione contro l'ipoteca (Cass. Sez. Un. 19.1.2010 n. 679, Cass. Sez. Un. 5.3.2009 n. 5286).

Quanto alla matrice di tali controversie, il fermo disposto e l'ipoteca iscritta dal concessionario della riscossione, quando tali misure sono funzionali a garantire la fruttuosità dell'esecuzione di crediti contributivi, sono opponibili dinanzi al giudice previdenziale in applicazione della **generale disciplina codicistica di cui agli artt. 615, 617 e 618bis c.p.c.**. Infatti, la previsione specifica dell'art. 19, 1° comma, d.lgs. 31.12.1992 n. 546, novellato dall'art. 35 comma 26 quinquies d.l. 4.7.2006 n. 223, convertito in legge 4.8.2006, n. 248, riguarda e ha ammesso l'opposizione contro il fermo e l'ipoteca dinanzi alla commissione tributaria provinciale per il caso di

esecuzione di crediti rientranti nella competenza di tale organo di giustizia (ciò che in precedenza era escluso: Cass. 11.6.2014 n. 13190).

Si ritiene che l'intimato abbia un **interesse concreto e attuale per opporre il c.d. preavviso di fermo, istituto introdotto nella prassi sulla base di istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate alle società di riscossione** (nota 9.4.2003 n. 57413), in quanto *"tale atto contiene (...) la comunicazione ultima che decorso inutilmente il termine per pagare si provvederà all'iscrizione"* (Cass. Sez. Un. 12.10.2011 n. 20931).

Bisogna segnalare, peraltro, che la proponibilità di tale opposizione è stata invece negata da Cass. 14.4.2009 n. 8890, sul presupposto che il debitore non può proporre astrattamente in ogni tempo un'azione di accertamento negativo del credito dell'amministrazione per sottrarsi alla preannunciata esecuzione della cartella esattoriale, impugnabile (eventualmente in via recuperatoria) con le forme, i tempi e il rito specificamente dipendenti dalla sua origine e dal tipo di vizi fatti valere.

Le controversie previdenziali in opposizione al fermo e all'ipoteca concernenti crediti contributivi sovente sollecitano al giudice un intervento provvisorio e urgente nel senso della sospensione dell'efficacia esecutiva della misura.

Tenendo conto pure dell'interpretazione secondo cui il fermo "ha natura cautelare", in quanto volto a garantire "il fruttuoso esperimento dell'espletanda esecuzione" (Cass. 6.12.2011 n. 26196), una **pronuncia sulla c.d. inibitoria del fermo è ammissibile**. I presupposti, i parametri e i limiti del provvedimento interinale sull'efficacia esecutiva non possono che essere gli stessi disciplinati dal codice di rito in materia di opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi.

Quanto all'**ipoteca, secondo un'opinione** (Sebastiano Gentile), **sarebbe ostativa la regola posta dall'art. 2884 c.c.**, secondo cui

sull'iscrizione ipotecaria può incidere soltanto l'ordine giudiziale di cancellazione emesso mediante sentenza passata in giudicato ovvero con altro provvedimento definitivo emesso dalle autorità competenti. Poiché si tratta di atti (fermo, preavviso di fermo, iscrizione di ipoteca, intimazione di pagamento) emessi dall'Agente della Riscossione (in passato Equitalia, dopo la soppressione di quest'ultima, l'AGER: Agenzia delle Entrate-Riscossione), spesso nei giudizi instaurati dal contribuente viene evocato unicamente detto soggetto. Tuttavia, salvo i casi in cui venga fatto valere soltanto un vizio formale di detti atti (casi in realtà rarissimi), quando venga invece contestato (anche) il merito della pretesa contributiva (nei limiti in cui una simile contestazione è ammissibile, come si è sopra osservato, tipicamente, nel caso venga sollevata la prescrizione maturata dopo la notifica dell'avviso di addebito o della cartella esattoriale), sussiste il **litisconsorzio con l'Ente titolare del credito**.

Fra gli **atti dell'esecuzione esattoriale** che possono essere investiti da motivi di opposizione di tipo formale, meritano menzione le **intimazioni di pagamento** riconducibili all'art. 50 2° comma d.p.r. 602/73, secondo cui, *"se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica ... di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere all'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni"*; tali atti non sono iniziali né portano la pretesa creditoria, ma hanno natura di atti intermedi e occasionalmente necessari nell'ambito della sequenza procedimentale configurata dalla legge per la riscossione delle imposte e dei contributi.

9. Prescrizione di crediti portati da cartella esattoriale o avviso di addebito non opposti.

La tesi maggioritaria sostiene che il ruolo e la connessa cartella di pagamento sono **titoli esecutivi di formazione non giudiziaria, rientranti nell'ampia previsione dell'art. 474 comma 2 n. 2 c.p.c.**, per cui la mancanza di opposizione integra soltanto una **preclusione di carattere processuale, con esclusione dell'efficacia tipica del giudicato.**

Ne deriva che: a) **la cartella esattoriale non opposta non può essere invocata in altri giudizi tra le stesse parti;** b) **non trova applicazione la previsione dell'art. 2953 c.c.** circa la prescrizione decennale dell'*actio iudicati*. Posto che il procedimento di riscossione esattoriale si basa su un atto di natura amministrativa con caratteristiche di titolo esecutivo, in quanto tale privo di attitudine ad acquistare efficacia del giudicato, espressione del potere di auto-accertamento e di autotutela della P.A., deve concludersi per la inapplicabilità dell'art. 2953 c.c. in tale ipotesi e per la conseguente immodificabilità, in caso di mancata opposizione all'avviso di addebito, del termine di prescrizione quinquennale.

La tesi opposta sostiene che ciò che può prescriversi è soltanto l'azione diretta all'esecuzione del titolo così definitivamente formatosi; riguardo alla quale, in difetto di diverse disposizioni (e in sostanziale conformità a quanto previsto per l'*actio iudicati* ai sensi dell'art. 2953 c.c.), **trova applicazione il termine prescrizionale decennale ordinario di cui all'art. 2946 c.c.** (Cass. 24.2.2014 n. 4338, Cass. 8.5.2015 n. 11749). In sostanza, una volta divenuta definitiva la cartella esattoriale ovvero l'avviso di addebito, l'agente della riscossione avrebbe 10 anni per riscuotere il dovuto.

A composizione del contrasto giurisprudenziale, Cass. Sez. Un. 17.11.2016 n. 23397 ha ritenuto applicabile il termine di prescrizione quinquennale e non quello decennale, affermando i seguenti principi di diritto:

1) *"la scadenza del termine - pacificamente perentorio - per proporre opposizione a cartella di pagamento di cui al D. Lgs. 26 febbraio*

1999, n. 46, art. 24, comma 5, 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 c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve** (nella specie, quinquennale secondo la L. n. 335 del 1995, art. 3, commi 9 e 10) 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 natura di atto amministrativo, è priva dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato. Lo stesso vale per l'avviso di addebito dell'INPS, che dal 1 gennaio 2011, ha sostituito la cartella di pagamento per i crediti di natura previdenziale di detto Istituto (D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 30, convertito dalla L. n. 122 del 2010)";

2) "è di applicazione generale il principio secondo il quale la scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito ma non determina anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 c.c.. **Tale principio, pertanto, si applica con riguardo a tutti gli atti - comunque denominati - di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via. Con la conseguenza che, qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente**

di fare applicazione dell'art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo".

Queste le argomentazioni della Suprema Corte:

-l'art. 2953 c.c., che è norma speciale, non può applicarsi in via analogica ad altre fattispecie diverse dalla sentenza, con la conseguente inapplicabilità dell'art. 12 preleggi; nel caso di cartella di pagamento non opposta non vi è nessun titolo di formazione giudiziale dotato di autonomia, non potendo la "stabilità" della cartella non opposta nei 40 giorni equipararsi ad un giudicato, in quanto il consolidamento consegue alla mancata opposizione;

-a mente dell'art. 2946 c.c., la prescrizione ordinaria dei diritti è decennale, se la legge non dispone diversamente, e nel caso dei contributi previdenziali è appunto la legge che dispone diversamente (L. n. 335 del 1995, art. 3, comma 9 cit.);

-applicandosi il termine decennale di cui all'art. 2953 c.c., si perverrebbe alla conclusione di consentire all'ente previdenziale di riscuotere contributi prescritti, in violazione del divieto stabilito, per ragioni di ordine pubblico, dal D.R.L. 14.10.1935 n. 1827, art. 55 comma 1, di effettuare versamenti a regolarizzazione di contributi assicurativi, dopo che rispetto agli stessi sia intervenuta la prescrizione, divieto che opera indipendentemente dall'eccezione di prescrizione da parte dell'ente previdenziale e del debitore dei contributi.

Esclusa, quindi l'applicazione analogica del particolare meccanismo previsto dall'art. 2953 c.c., non resta che prendere atto del fatto che la mancata opposizione ad avviso di addebito comporta solo la intangibilità e la immodificabilità del credito ivi portato.

Dopo le Sezioni Unite vi sono state alcune pronunce che se ne sono discostate (Cass. 6.2.2017 n. 3095 e Cass. 16.12.2016 n. 26096), limitandosi tuttavia esse a richiamare la giurisprudenza minoritaria anteriore alle Sez. Un. (Cass. 17051/2004 e Cass.

4338/2014), senza quindi farsi carico di confutare le argomentazioni delle Sezioni Unite.

Va segnalata la sentenza della Commissione Tributaria di Prato 9.6.2017 n. 63, che, pur dando atto dell'orientamento delle Sezioni Unite, ritiene che con la formazione del ruolo reso esecutivo e con la notifica della cartella di pagamento si determini un **effetto novativo delle singole obbligazioni originariamente dovute a separate ragioni di credito, inglobate in un unico credito, nell'ambito del quale non è più possibile scorporare le singole voci originarie**. A decorrere dalla notifica della cartella non potrebbe più farsi riferimento ai singoli termini di prescrizione previsti per ciascuno dei crediti portati nel ruolo, bensì alla ordinaria prescrizione per l'unico credito pecuniario nel quale sono confluite le singole voci e con la unitaria decorrenza a far tempo dalla notifica della cartella.

Tutto il ragionamento ruota attorno al disposto dell'**art. 20, comma 6, D. Lgs. n. 112/1999**, principalmente rivolto alla riscossione dei tributi, laddove è stata prevista una "norma generale di salvaguardia per l'ente creditore", stabilendosi che qualora tale ente, nell'esercizio della propria attività istituzionale individui – successivamente al discarico – l'esistenza di significativi elementi reddituali o patrimoniali riferibili agli stessi debitori, può, *"a condizione che non sia decorso il termine di prescrizione decennale, riaffidare in riscossione le somme, comunicando all'agente della riscossione i nuovi beni da sottoporre a esecuzione, ovvero le azioni cautelari o esecutive da intraprendere"*.

In questo caso, l'azione dell'Agente della Riscossione deve essere preceduta dalla notifica dell'avviso di intimazione previsto dal d.P.R. 29.9.1973 n. 602, art. 50.

Il riferimento alla prescrizione decennale contenuto nell'art. 20 citato, applicabile alla sola riscossione fiscale, costituirebbe quindi una conferma del fatto che l'esercizio del potere di riscossione è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale ai sensi dell'art. 2946 c.c..

Certo tale meccanismo può applicarsi alle sole pretese tributarie e non a quelle contributive (come evidenziato dalle Sezioni Unite, che ha ritenuto che, pur nell'ambito della riscossione fiscale, si tratta di una norma che non ha alcuna attinenza ai rapporti tra contribuente ed Ente impositore, riguardando esclusivamente - i rapporti tra ente impositore ed agente della riscossione), ma mette **in crisi l'iter logico seguito dalle Sezioni Unite**, secondo cui il termine di prescrizione lungo scatterebbe solo in mancanza di un diverso specifico termine di prescrizione previsto dalla legge.

10. Avviso di addebito e cartella esattoriale INPS non opposti contenuti contributi prescritti.

Come già ricordato, la mancata opposizione alla cartella esattoriale/avviso di addebito INPS nel termine di 40 giorni comporta l'incontrovertibilità, la cristallizzazione della pretesa creditoria dell'Istituto.

Ci si è posti il problema di cosa accada se **la cartella contiene contributi prescritti**. Può il debitore far valere, magari attraverso l'opposizione all'esecuzione, la predetta prescrizione?

La questione si pone perché la **prescrizione dei contributi**, diversamente da quanto accade in via generale per la prescrizione, attiene a **materia indisponibile, e comporta, per l'INPS, l'irricevibilità dei contributi**.

Ciò ai sensi dell'**art. 3, comma 9, l. 335/1995**: "*le contribuzioni di previdenza e di assistenza sociale obbligatoria si prescrivono e non possono essere versate con il decorso dei termini di seguito indicati ...*". Questo precetto (già presente nella previgente normativa previdenziale con riferimento ai soli contributi INPS, cfr. art. 55 R.D.L. 4.10.1935 n. 1827, convertito in l. 6.4.1936 n. 155), oggi ha **valore generale**, applicandosi alla contribuzione dovuta a qualsiasi

Ente previdenziale pubblico gestore di forme di previdenza e assistenza.

Pertanto, una volta caduti in prescrizione, i contributi non possono essere più riscossi dall'Ente previdenziale, che non può più chiederne il pagamento al **datore**. Quest'ultimo **non può rinunciare alla prescrizione neppure per fatti concludenti, ad esempio, mediante il riconoscimento espresso del proprio obbligo contributivo prescritto o con il suo pagamento spontaneo**. Una volta decorso il termine di prescrizione, il datore di lavoro non può più versare i contributi e, se erroneamente vi provvede, **l'Istituto deve rimborsarli d'ufficio, in quanto indebiti**.

Secondo la Cassazione, una volta decorso il termine previsto dalla legge, la **prescrizione ha efficacia estintiva (non già preclusiva), opera di diritto ed è rilevabile d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del giudizio** (v. Cass. 15.10.2014 n. 21830, Cass. 14.7.2010 n. 16542, Cass. 13.6.2007 n. 13783).

E' quindi evidente che **il regime della prescrizione dettato dalla l. 335/1995, ha carattere specialissimo e derogatorio** rispetto ai principi generali in materia di prescrizione, previsti dal codice civile, quali, ad esempio, l'**art. 2937 c.c.**, ai sensi del quale la prescrizione, una volta maturata, può essere rinunciata, o, ancora, l'**art. 2940 c.c.**, secondo il quale non è ammessa la ripetizione di ciò che è stato spontaneamente pagato in adempimento di un debito prescritto, e, infine, l'**art. 2939 c.c.**, per cui la prescrizione può essere rilevata soltanto su eccezione di parte.

Ci si è chiesti se questo speciale regime della prescrizione e in particolare il regime dell'irricevibilità/indisponibilità siano o meno superabili sulla base dell'interpretazione giurisprudenziale sulla perentorietà del termine previsto dall'art. 24 d. lgs. 46/1999 e in assenza di una specifica disposizione di legge che consenta di derogare al predetto principio, attualmente contenuto, come scritto, nell'art. 3 l. 335/1995, e desumibile, per il periodo precedente

l'entrata in vigore di questa disposizione, dall'art. 55, comma 2 R.D.L. 1827/1935.

Conseguentemente, si ritiene che la cartella esattoriale/avviso di addebito con cui vengono richiesti contributi prescritti, sia non illegittima, ma **radicalmente nulla e detta nullità possa essere fatta valere anche se la cartella non è stata opposta** nei termini di cui all'art. 24 comma 5 d. lgs. 46/1999 (magari **con un'opposizione tardiva o con l'opposizione all'esecuzione**). Anzi, probabilmente, se i contributi sono prescritti, **l'opposizione non dovrebbe neppure essere necessaria, non potendo l'INPS ricevere tali contributi e, se pagati spontaneamente, dovendo l'INPS restituirli.**

In giurisprudenza, tuttavia, si ritiene che in caso di cartella esattoriale non opposta o opposta tardivamente, al giudice è **precluso esaminare l'eccezione di prescrizione del credito maturata nel periodo antecedente alla notifica della cartella** (cfr. Cass. 20.7.2016 n. 14990, Cass. 19.4.2011 n. 8931, Cass. 23.10.2012 n. 18145).

La Corte supporta le proprie argomentazioni sulla scorta del principio per cui la **decadenza (di cui all'art. 24 comma 5 d. lgs. 46/1999) avrebbe natura pubblicistica, attinente la proponibilità stessa della domanda**, sicché il suo avverarsi, che è onere del giudice rilevare anche d'ufficio, **preclude l'esame del merito della pretesa creditoria, qualunque sia la natura delle contestazioni mosse al debitore.**

Una tesi dottrina critica l'indirizzo della Suprema Corte, ritenendo che non sarebbe giuridicamente sostenibile che un principio di ordine pubblico fissato dalla legge (art. 3 legge 335/1995), cioè quello dell'irricevibilità dei contributi prescritti, sia derogabile per effetto della perentorietà attribuita al termine di opposizione da parte di un'interpretazione giurisprudenziale e della natura pubblicistica assegnata al medesimo termine dalla stessa giurisprudenza.

Questa dottrina richiama al riguardo la già citata sentenza Sez. Un. 23397/2016, che, nell'affrontare il diverso ma connesso problema di quale sia, nel caso di cartella esattoriale/avviso d'addebito non opposti, il termine di prescrizione entro il quale è necessario attivarsi per recuperare i via coattiva il credito, ha chiarito che l'avviso di addebito/cartella esattoriale non opposti non possono acquisire efficacia di giudicato al pari di una sentenza, perché si tratta di meri titoli di formazione unilaterale.

Se però, come è stato osservato, il principio dell'irricevibilità dei contributi prescritti potrebbe essere superato solo in presenza di una specifica deroga legislativa, **deroga che potrebbe essere ravvisabile ad esempio nell'art. 2909 c.c., sugli effetti delle sentenze passate in giudicato**, si dovrebbe ritenere che, **una volta acclarata l'inidoneità degli avvisi di addebito ad acquisire efficacia di giudicato, non potrebbe più essere invocata alcuna deroga al principio dell'irricevibilità dei contributi prescritti**. Pertanto, se la cartella esattoriale/avviso di addebito non opposto contiene contributi prescritti, il debitore non potrà in ogni caso versarli, e se l'INPS, per il tramite dell'agente di riscossione, dovesse agire per il recupero degli stessi, il debitore potrà far valere la prescrizione anche tardivamente (ad esempio, in sede di opposizione all'esecuzione).

Tali conclusioni sono state condivise da alcune sentenze di merito (Commissione Tributaria Lazio Roma 5.4.2017 n. 1913, Commissione Tributaria Abruzzo L'Aquila 7.4.2017 n. 306, Tribunale di Busto Arsizio 6.2.2017 n. 53), che, richiamando i principi sanciti dalle Sezioni Unite, hanno accolto l'eccezione di prescrizione, maturata prima della notifica della cartella, sollevata dal debitore, ritenendo pertanto che la prescrizione possa essere fatta valere anche