

Lo stato dell'arte sulla definitività e cristallizzazione dei crediti oggetto di esazione di natura tributaria ed extratributaria

*NOTA A CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONE QUINTA,
ORDINANZA 10 DICEMBRE 2025 N. 32195*

Angela Granato*

SOMMARIO: 1. Considerazioni preliminari - 2. La cristallizzazione del credito tra atti facoltativamente ed atti autonomamente impugnabili - 3. Cristallizzazione e crediti extra-tributari.

1. Considerazioni preliminari.

È affermazione ormai ricorrente nella giurisprudenza di legittimità quella secondo cui la mancata impugnazione di un atto impositivo ovvero della riscossione autonomamente impugnabile provoca la *cristallizzazione* del credito sotteso e la conseguente impossibilità, per il destinatario dell'atto, di eccepire vicende modificative, impeditive o estintive anteriori alla sua notifica attraverso l'impugnazione dell'atto successivo (1).

Calando tale principio alle dinamiche processuali che, più di frequente, caratterizzano le controversie tra debitori, Agenzia delle Entrate-Riscossione ed Ente creditore, l'irretrattabilità del credito che consegue alla sua cristallizzazione comporta l'onere per i primi di veicolare l'eventuale eccezione di prescrizione dei crediti maturata anteriamente alla notifica di un atto della riscossione ovvero doglianze rivolte a contestare l'inesistenza o la nullità della notifica di un atto presupposto in sede di impugnazione del primo atto utile.

Tanto premesso, lo scopo del presente contributo è quello di ricostruire lo stato dell'arte sul fenomeno in esame e, in particolare, verificare l'incidenza che la natura, tributaria o extratributaria, del credito oggetto di esazione può assumere ai fini della sua operatività.

(*) Procuratore dello Stato.

(1) Il meccanismo, sia pure con riferimento all'avviso di intimazione ex art. 50, co. 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è stato così efficacemente descritto:

“«l'intimazione di pagamento che faccia seguito ad un atto impositivo divenuto definitivo per mancata impugnazione non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo, con la conseguenza che, in base al D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, esso resta sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti all'atto impositivo da cui è sorto il debito. Ne consegue che tali ultimi vizi non possono essere fatti valere con l'impugnazione dell'intimazione di pagamento, salvo che il contribuente non sia venuto a conoscenza della pretesa impositiva solo con la notificazione dell'intimazione predetta (cfr., con riguardo a cartella di pagamento facente seguito ad avviso di accertamento divenuto definitivo, tra le altre, Cass. n. 16641 del 29 luglio 2011 e Cass. n. 8704 del 10 aprile 2013)» (Cass. n. 23046 del 2016)” (Cass. n. 24914/2023).

La cristallizzazione, difatti, è un riflesso del principio della impugnabilità di un atto “solo per vizi propri” di cui all’art. 19, co. 3, d.lgs. 546/1992 e rappresenta una delle massime espressioni della natura *anche* impugnatoria del giudizio tributario.

È noto che il processo tributario, pur condividendo con quello amministrativo di pura legittimità la necessaria genesi dall’impugnazione di un provvedimento, se ne differenzia per essere il giudice tributario abilitato, in ogni caso, a conoscere non solo della legittimità formale dell’atto, ma anche del merito e, quindi, della fondatezza della pretesa sottesa.

In questa prospettiva, la cristallizzazione del credito, limitando la possibilità di sollevare determinate contestazioni, rappresenta senz’altro un temperamento alla natura mista che, nel senso di cui sopra, può riconoscersi al processo tributario e si traduce in una limitazione del diritto ad ottenere una pronuncia sul merito e sul rapporto tributario, atteso il consolidamento dell’atto che deriva dalla sua mancata pregressa impugnazione.

Da quanto sopra consegue l’esistenza di una stretta connessione tra l’attitudine di un atto alla definitività, a causa della sua omessa impugnazione entro il termine di decadenza, e la cristallizzazione della pretesa in esso incorporata, che è un riflesso della logica impugnatoria che governa il processo tributario.

Le radici che il fenomeno in esame affonda nel settore tributario, pertanto, conducono a domandarsi se un siffatto meccanismo possa operare indipendentemente dalla natura della pretesa incorporata in un atto della riscossione e, in particolare, rispetto ai crediti extratributari, che sono devoluti alla giurisdizione ordinaria.

A tal fine si impone una ricognizione dell’attività interpretativa della giurisprudenza di legittimità, onde conciliare gli approdi cui è pervenuta con la vasta congerie di crediti che può essere riscossa a mezzo ruolo, anticipandosi, sin da subito, che le principali pronunce rinvenibili, pur non affrontando *ex professo* il tema della possibile natura non tributaria del credito, offrono alcuni spunti utili a concludere nel senso che, in tali casi, la cristallizzazione non sempre si verifica.

2. La cristallizzazione del credito tra atti facoltativamente ed atti autonomamente impugnabili.

Un primo punto fermo che può trarsi dall’analisi della giurisprudenza di legittimità attiene alla esclusione dall’ambito di operatività della cristallizzazione del credito di tutti gli atti che possono essere impugnati facoltativamente (2) ed alla limitazione del fenomeno alla sola mancata impugnazione degli “atti autonomamente impugnabili”.

(2) «la facoltatività dell’impugnazione concerne quegli atti che, seppur espressione di una pretesa

In particolare, i primi esprimono già una chiara determinazione della pretesa impositiva, seppure non rivestano ancora la forma autoritativa di uno degli atti tipizzati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992; per cui si può dire che la pretesa impositiva è sostanzialmente, sebbene non ancora formalmente, determinata; i secondi sono riconducibili o assimilabili (in via di interpretazione estensiva, per affinità di portata e di funzione) all'elenco degli atti tipizzati dallo stesso art. 19 per cui si può dire che la pretesa impositiva è sostanzialmente e formalmente determinata (in questi esatti termini, cfr. Cass. n. 16095/2023).

Significativo, in punto di cristallizzazione del credito, è quanto affermato dalle Sezioni Unite sin dalla sentenza n. 3773/2014, ossia che «*il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, attiene, invece, specificamente, alla proponibilità della domanda dinanzi al giudice tributario e, quale espressione della struttura impugnatoria del processo tributario, contiene il “catalogo” (anch'esso arricchitosi nel tempo) degli “atti impugnabili”, cioè degli atti che, se ritualmente notificati, comportano, in ragione della loro ritenuta natura immediatamente impositiva, l'onere della impugnazione, a pena della cristallizzazione della pretesa in essi contenuta; secondo la giurisprudenza di questa Corte, peraltro, la tassatività di detta elencazione va riferita non tanto ai singoli atti nominativamente indicati, ma piuttosto alla individuazione di “categorie” di atti, considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti, con la conseguenza che la norma è suscettibile, in presenza di determinate condizioni, di interpretazione estensiva, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.); ciò con la precisazione, quanto agli atti per i quali si ritenga di ammettere la possibilità di una tutela di natura “anticipata”, della mera facoltatività dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa in un secondo momento, quando cioè essa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti espressamente indicati nell'art. 19 (cfr., da ult., Cass. nn. 17010 del 2012 e 24916 del 2013)» (3).*

Il collegamento tra cristallizzazione del credito e definitività degli atti autonomamente impugnabili, che emerge dalla giurisprudenza di legittimità, è

impositiva, non sono immediatamente riconducibili a una delle tipologie elencate dall'art. 19 comma 1, cit. (c.d. atti “atipici”: ad es., v. Cass. n. 5966/2015, riguardo all'invito al pagamento ex art. 212 del d.P.R. n. 115/2002 per l'imposta di registro relativamente a sentenza penale; v. Cass. n. 14675/2016 e n. 26637/2017 in tema di fatture T.I.A.; v. Cass. n. 26129/2017 in tema di preavviso di iscrizione ipotecaria; v. Cass. n. 29026/2017 in tema di diniego di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37-bis, comma 8, del d.P.R. n. 600/1973» (cfr. Cass. 25756/2025).

(3) Il principio è stato affermato, a più riprese, anche dalla giurisprudenza più recente. Cfr. negli stessi termini, Cass. n. 25756/2025; Cass. n. 36217/2023; Cass. n. 27093/2022.

stato oggetto di una approfondita analisi in un parere reso dall'Avvocatura dello Stato in ordine alla opportunità o meno di riassumere la causa in seguito ad una pronuncia della Suprema Corte che abbia cassato con rinvio la sentenza impugnata (4).

In detta occasione, la distinzione tra atti autonomamente e facoltativamente impugnabili è stata ripresa al fine di esaminare le conseguenze cui conduce l'estinzione dell'“*intero processo*” a causa della sua mancata riassunzione innanzi al giudice di rinvio (art. 393 c.p.c. e art. 63 D.Lgs. n. 546/1992).

Il riferimento è al costante orientamento della Suprema Corte che ricollega all'estinzione del processo il definitivo consolidamento della pretesa impositiva, concludendo nel senso che “*nelle ipotesi di estinzione del processo tributario per omessa riassunzione della causa avanti al giudice di rinvio, il dies a quo del termine di prescrizione (come di quello di decadenza) va ancorato, a prescindere dalla previsione di cui all'art. 2945 c.c., comma 3, alla data di scadenza del termine utile per la (non attuata) riassunzione della causa davanti al giudice di rinvio, posto che solo da tale data, per effetto dell'acquisita definitività dell'atto impositivo, l'Amministrazione può, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 e D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 14 e 15, far valere in modo definitivo e compiuto il proprio credito, attivando la relativa procedura di riscossione*” (Cass. n. 1807/2019).

Ebbene, tale conclusione, come si è osservato nel citato parere, si attaglia alle sole ipotesi in cui, a fronte della estinzione del giudizio (equiparabile, quanto agli effetti, alla mancata impugnazione di un provvedimento), possa discorrersi di definitività dell'atto ormai consolidatosi, con la conseguenza che è:

«*ragionevole supporre che le conseguenze indicate dalla Suprema Corte possano prodursi in tutte le ipotesi in cui si sia verificata l'estinzione di un processo tributario instaurato per l'impugnazione di un atto di cui all'art. 19, comma 1, del predetto D.Lgs. 546/1992, atteso che solo in questo caso può ipotizzarsi la definitività dello stesso e la conseguente cristallizzazione della pretesa impositiva recata dall'atto medesimo («Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 [...] contiene il “catalogo” (anch'esso arricchitosi nel tempo) degli “atti impugnabili”, cioè degli atti che, se ritualmente notificati, comportano, in ragione della loro ritenuta natura immediatamente impositiva, l'onere della impugnazione, a pena della cristallizzazione della pretesa in essi contenuta»*: Cass. Civ., Sez. trib., 27 novembre 2019, n. 30911, che ha ripreso l'insegnamento già espresso in precedenza da Cass. Civ., Sez. Un., 18 febbraio 2014, n. 3773).

Alla luce di quanto sopra, sembra ragionevole ipotizzare che l'orienta-

(4) Cfr. parere 12 maggio 2023 n. 326526 (Ct. 56045/19 avv. D.G. Pintus), in questa *Rassegna* n. 4/2022, pagg. 60 ss.

mento giurisprudenziale appena esposto, per vero formatosi in relazione al consolidamento di avvisi di accertamento o di liquidazione emessi dall'Amministrazione finanziaria, possa applicarsi anche a quegli atti della riscossione che, in quanto autonomamente impugnabili, sono stati definiti in giurisprudenza come atti a contenuto intrinsecamente impositivo, nel senso che il loro consolidamento è suscettibile di cristallizzare la debenza della pretesa erariale.

Si potrebbe invece dubitare che un analogo effetto possa verificarsi in relazione a quegli atti ritenuti dalla giurisprudenza solo facoltativamente impugnabili ("questa Corte ha affermato che la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19 (Cass., sez. 6-5, 2 novembre 2017, n. 26129; Cass., sez. 6-5, 18 luglio 2016, n. 14675; Cass., sez. 5, 11 febbraio 2015, n. 2616; Cass., sez. 5, 25 febbraio 2009, n. 4513)": Cass. Civ., Sez. trib., ordinanza interlocutoria 11 febbraio 2022, n. 4526)" (§ 1.1 parere citato).

Il menzionato parere dell'Avvocatura dello Stato, dunque, si segnala in questa sede non soltanto per aver ipotizzato, alla luce della distinzione tra atti autonomamente e facoltativamente impugnabili, tutti i possibili sviluppi cui può condurre l'estinzione di un giudizio per omessa riassunzione della causa, ma anche per aver enfatizzato la rilevanza che assume la previsione di un termine di impugnazione ai fini della definitività dell'atto e, quindi, del consolidamento della pretesa.

3. Cristallizzazione e crediti extratributari.

Tanto premesso sui più recenti approdi della giurisprudenza di legittimità, è possibile domandarsi quale sia la portata oggettiva della cristallizzazione e, in particolare, se il fenomeno interessi esclusivamente i crediti tributari o possa investire anche crediti di diversa natura.

Giova ricordare, infatti, che l'attività di riscossione mediante ruolo intrapresa dall'Agente della riscossione, come conferma la disciplina di cui agli artt. 17 ss. D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, può avere ad oggetto le entrate dello Stato, degli altri enti pubblici e degli enti locali, indipendentemente dalla natura tributaria, potendo ricomprendere finanche le entrate "*aventi causa in rapporti di diritto privato*" (art. 21 d.lgs. citato), ossia entrate patrimoniali riconducibili a prestazioni di tipo privatistico, ove risultino da titoli aventi efficacia esecutiva.

La modalità di riscossione di un credito mediante ruolo, dunque, non è indice del carattere fiscale della pretesa, attesa la sua previsione anche per crediti, come quelli previdenziali o derivanti da sanzioni amministrative per vio-

lazione del codice della strada, della cui natura pubblicistica, ma non tributaria, senz'altro non si discute.

Invero, la natura del credito oggetto di esazione non è priva di rilievo, in quanto conferma l'attività dell'Agente della riscossione, come confermano gli artt. 18 ss. D.Lgs. 46/1999 previsti dal legislatore al fine di coordinare l'applicazione della disciplina di cui al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 con il tipo di credito riscosso.

Vi sono casi, infatti, in cui l'attività di riscossione non presuppone la previa notifica di un atto impositivo ma la sola notificazione della cartella e, in definitiva, non è soggetta al rispetto di termini di decadenza ex art. 25 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 ma al solo termine di prescrizione, come accade per i contributi di bonifica (cfr. Cass. n. 5536/2019).

Sotto il profilo processuale, la conseguenza più evidente della distinzione tra crediti tributari ed extratributari è quella della diversa giurisdizione, essendo devolute al giudice tributario le sole *"controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati"* (art. 2 D.Lgs. n. 546/1992).

Ciò significa che mentre le doglianze rivolte ad una pretesa tributaria devono essere veicolate attraverso l'impugnazione dell'atto che la incorpora entro un termine perentorio, secondo la logica impugnatoria del processo tributario, di converso, le censure dirette a contestare l'*an* e il *quantum* di un credito non tributario, eccettuati i casi in cui il legislatore abbia previsto un termine di decadenza (5), devono essere veicolate in un giudizio ordinario attraverso lo strumento dell'opposizione all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c., che non conosce termini di decadenza.

A ben vedere, è proprio la previsione o meno di un termine perentorio per opporsi o impugnare un atto della riscossione, e dunque la sua attitudine alla definitività, a costituire il *discrimen* ai fini della irretrattabilità del credito incorporato, a nulla rilevando la sua natura tributaria o meno.

Tale conclusione trova conferma nella recente ordinanza n. 32195/2025 della Suprema Corte, la quale, chiamata a pronunciarsi sulla diversa questione della "conversione" ex art. 2953 c.c. del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ha incidentalmente affermato che:

«costituisce principio, di carattere generale, quello secondo cui la scadenza del termine perentorio sancito 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 anche

(5) Si pensi, a titolo esemplificativo, alla iscrizione a ruolo dei crediti degli enti previdenziali avverso la quale, ai sensi dell'art. 24, comma 5, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, è possibile proporre opposizione *"al giudice del lavoro entro il termine di quaranta giorni dalla notifica della cartella di pagamento"*.

la c.d. “conversione” del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell’art. 2953 cod. civ., si applica con riguardo a tutti gli atti - in ogni modo 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; pertanto, ove 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 cod. civ., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo (Cass., Sez. Un., 17 novembre 2016, n. 23397)» (cfr. in questi esatti termini anche Cass. n. 25456/2025, Cass. n. 18434/2021, Cass. n. 14244/2021, Cass. n. 6117/2020, Cass. S.U. n. 23397/2016).

L’accostamento dell’effetto sostanziale della irretrattabilità anche alle entrate dello Stato “extratributarie” è suscettibile solo in apparenza di estendere oltremodo la portata del fenomeno, dovendo pur sempre essere contestualizzato entro il meccanismo di reazione processuale previsto dall’ordinamento.

Difatti, se, da un lato, il richiamo da parte dell’orientamento sopra citato alle entrate extratributarie dello Stato rischia di ricomprendere nella cristallizzazione tutti i crediti riscossi mediante ruolo, dall’altro lato, il riferimento iniziale alla “scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione” consente di escludere dal fenomeno in esame tutti quei crediti (come, ad esempio, un credito di natura civilistica) che non sono incorporati in atti suscettibili di divenire definitivi a causa della mancata impugnazione entro un termine di decadenza.

L’affermazione della Suprema Corte, per quanto in *obiter dictum*, conferma in definitiva che il concreto atteggiarsi della cristallizzazione non dipende tanto dalla natura del credito, quanto dalla circostanza che il legislatore abbia previsto un termine perentorio ai fini della impugnazione o della opposizione del debitore all’atto che quel credito incorpora.

In quest’ottica, è ragionevole ritenere che di irretrattabilità del credito sarà possibile discorrere in tutti quei giudizi, come l’opposizione alle iscrizioni a ruolo in materia previdenziale disciplinata dall’art. 24, co. 5, D.Lgs. n. 46/1999 e le opposizioni a sanzioni amministrative ex art. 6 D.Lgs. 1° settembre 2011, n. 150, che, pur svolgendosi innanzi al giudice ordinario, assumono una natura in senso lato impugnatoria.

A ben vedere, il *file rouge* che accomuna le ipotesi in esame è rappresentato dalla natura **publicistica** dei crediti sottesi all’atto oggetto di opposizione. La previsione di un termine di decadenza, in tali casi, è giustificata da esigenze di certezza e stabilità degli effetti dei relativi prov-

vedimenti, adottati dall'Amministrazione nell'esercizio di un potere autoritativo.

Di converso, considerati i limiti costituzionali cui soggiace il potere del legislatore nella previsione di termini di decadenza, è ragionevole ritenere che nel diverso caso della riscossione di crediti extratributari di natura **privatistica** analoga limitazione del diritto del debitore di agire in giudizio si presterebbe a dubbi di legittimità costituzionale.

È noto, infatti, come in materia processuale la discrezionalità del legislatore sia ampia, ma incontri il limite della manifesta irragionevolezza o arbitrarietà delle scelte adottate (6) e non debba tradursi in una ingiustificabile compressione del diritto di agire (7).

Ebbene, se nel caso della riscossione di crediti pubblicistici è agevole identificare nella tutela di un interesse pubblico la ragione giustificativa di un termine di decadenza, nella diversa ipotesi di crediti privatistici, avendo l'Amministrazione agito *iure privatorum*, una previsione siffatta si rivelerebbe con ogni probabilità una irragionevole limitazione del diritto di agire in giudizio del debitore.

Dalle considerazioni di cui sopra consegue che la posizione assunta *per incidens* dalla Corte di cassazione nella ordinanza in commento è, nel complesso, coerente con la natura della cristallizzazione, che è un riflesso del principio della impugnabilità di un atto "solo per vizi propri" e rappresenta una delle fisiologiche conseguenze della natura impugnatoria del giudizio tributario ovvero latamente impugnatoria di alcuni giudizi civili in cui vengono in rilievo crediti extratributari ma di natura pubblicistica.

Cassazione civile, Sezione Tributaria, ordinanza 10 dicembre 2025 n. 32195 - Pres. A.M. Succi, Rel. F. Di Pisa - -omissis- (avv. A. Uricchio) c. Agenzia delle Entrate-Riscossione (avv. gen. Stato).

FATTI DI CAUSA

1. Con ricorso del 9 dicembre 2014 -omissis- adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Milano per l'annullamento delle cartelle di pagamento nn. (Omissis) (Omissis) (Omissis) (Omissis) (Omissis) (Omissis) (Omissis) (Omissis) (Omissis) (Omissis) e (Omissis), di cui aveva opposto il relativo estratto di ruolo.

1.1. A fondamento della domanda, parte ricorrente eccepiva la mancata notifica delle cartelle esattoriali, chiedendo, ai fini probatori, il deposito in giudizio degli atti in originale nonché l'illegittimità della notifica a mezzo posta e l'intervenuta prescrizione quinquennale delle pretese iscritte a ruolo.

(6) Cfr. Corte cost. n. 13/2022.

(7) Cfr. Corte cost. n. 44/2016.

1.2. Si costituiva in giudizio l'Agente della riscossione, producendo la documentazione idonea a provare la regolare notifica di tutte cartelle esattoriali opposte, in tal guisa eccependo l'inammissibilità del ricorso.

2. Con sentenza n. 4195/47/2016, la CTP di Milano, dichiarava l'inammissibilità del ricorso per tardività, rilevando la regolare notificazione delle cartelle esattoriali prodromiche.

3. L'appello della contribuente veniva rigettato dalla CTR della Lombardia con sentenza n. 4450/09/2018, depositata il 22 ottobre 2018, sul presupposto della regolare notificazione delle cartelle esattoriali in esame, sottolineandosi che: «il potere certificativo, e in questo caso quello del Concessionario, è il potere di attestare un fatto facente prova fino a querela di falso. Non risulta al riguardo alcuna querela nei confronti del Concessionario, o di altri coinvolti nel procedimento notificatorio».

3.1. I giudici territoriali rilevavano, poi, l'inammissibilità della doglianza in ordine all'omesso invio di raccomandata informativa dell'avvenuta notifica a persona diversa dal destinatario, trattandosi di questione nuova, evidenziando, altresì, il difetto di autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo, qualora risulti correttamente notificata la relativa cartella esattoriale; infine riteneva infondata l'eccezione di prescrizione del contribuente, per mancato decorso del termine di prescrizione decennale.

3. Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, la contribuente cui ha resistito AdER.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso, da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connessi, la ricorrente

(...)

5. Con il sesto motivo ha eccepito, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., dell'art. 112 c.p.c., dell'art. 62, comma 1, d.lgs. 546/1992 nonché dell'art. 24 Cost. assumendo che i giudici di appello avevano omesso di considerare che i crediti in oggetto, non sanciti da sentenze passate in giudicato, erano da considerarsi prescritti per il decorso del termine quinquennale.

(...)

11. Il sesto motivo è fondato.

Costituisce principio, di carattere generale, quello secondo cui la scadenza del termine perentorio sancito 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 anche la c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 cod. civ., si applica con riguardo a tutti gli atti - in ogni modo 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; pertanto, ove 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 cod. civ., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo (Cass., Sez. Un., 17 novembre 2016, n. 23397); in successive pronunce, questa Corte ha ribadito che, in tema di riscossione mediante ruolo, la scadenza del termine perentorio per proporre opposizione alla cartella di pagamento di cui all'art. 24, comma 5, del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, pur de-

terminando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, non produce la c.d. “conversione” del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, ai sensi dell’art. 2953 cod. civ. (Cass., Sez. 6-5, 3 maggio 2019, n. 11760); tuttavia, deve rilevarsi che i diversi tributi soggiacciono al termine ordinario decennale di prescrizione, se la legge non prevede termini prescrizionali differenti; con riferimento ad IRPEF, IRES, IRAP ed IVA, il diritto alla riscossione dei tributi erariali, in mancanza di un’espressa disposizione di legge in senso contrario, si prescrive nel termine ordinario di dieci anni (art. 2946 cod. civ.) e non nel più breve termine quinquennale (art. 2948, n. 4, cod. civ.), non costituendo detti crediti erariali prestazioni periodiche, ma dovendo la sussistenza dei relativi presupposti valutarsi in relazione a ciascun anno d’imposta (tra le tante: Cass. Sez. 6-5, 11 maggio 2018, n. 11555; Cass., Sez. 6-5, 11 dicembre 2019, n. 32308; Cass., Sez. 6-5, 15 aprile 2019, n. 10547; Cass., Sez. 6-5, 26 giugno 2020, n. 12740; Cass., Sez. Un., 25 marzo 2021, n. 8500; Cass., Sez. 6-5, 25 maggio 2021, n. 14346; Cass., Sez. 6-5, 6 luglio 2021, n. 19106; Cass., Sez. 5, 19 luglio 2021, n. 20638; Cass., Sez. 65, 20 maggio 2022, n. 16395; Cass., Sez. 5, 29 novembre 2023, n. 33213). Nella specie, quindi, il giudice di appello ha contravvenuto al principio enunciato, avendo erroneamente ritenuto l’indistinta e generalizzata applicabilità della prescrizione decennale ai crediti tributari prescindendo da una disamina correlata alla singola tipologia di tributi.

12. In conclusione accolto il sesto motivo, rigettati gli altri, la sentenza impugnata va, pertanto, cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese di questo grado di giudizio.

P.Q.M.

accoglie il sesto motivo di ricorso, rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia.

Così deciso nella camera di consiglio della sezione tributaria, in data 28 ottobre 2025.