

Decreto fiscale

# Non impugnabilità degli estratti di ruolo: a rischio la tutela del contribuente in caso di cartelle non notificate

di Luigi Lovecchio (\*)

La legge di conversione del D.L. n. 146/2021 stabilisce che la diretta impugnazione della cartella di cui si assume l'invalida notificazione è ammessa nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio qualificato e tassativamente tipizzato dall'individuazione di tre precise casistiche, e cioè il danno collegato alla partecipazione a una procedura di appalto, le segnalazioni da parte degli enti pubblici e la perdita di benefici nei rapporti con una Pubblica amministrazione. Sull'innovazione legislativa, permangono perplessità sia in punto di compressione dei diritti di difesa del contribuente sia dal lato della tenuta costituzionale sotto il profilo della irragionevole disparità di trattamento, rispetto ad esempio a ciò che accade nel caso della mancata notifica degli accertamenti esecutivi.

## 1. Premessa

Una delle novità più controverse introdotte dalla legge di conversione del D.L. n. 146/2021 (c.d. Decreto fiscale) (1) è certamente rappresentata dalla previsione relativa alla non impugnabilità degli estratti di ruolo. Sebbene si tratti di modifica mutuata dalla relazione conclusiva della Commissione ministeriale sulla riforma del contenzioso tributario (2), essa appare, in primo luogo, mal congegnata sotto il profilo strettamente letterale, nella parte in cui, per un verso, afferma un principio ovvio (3), per altro verso, sembra vietare qualsiasi forma di **tutela differita** avente ad oggetto la **cartella non notificata** (4). Inoltre, la novella sembra confliggere inesorabilmente con i precetti costituzionali pu-

re affermati proprio dalla **giurisprudenza di legittimità**, che ha al contrario statuito da tempo il criterio di **diritto opposto** a quello recato nella innovazione legislativa in esame.

Non vi è dubbio che la questione è destinata a restare per molto tempo al centro dell'attenzione degli operatori (5), in attesa dell'esame da parte dei giudici di vertice, con effetti tutt'altro che deflattivi del contenzioso, frustrando così la *ratio* dichiarata della riforma.

## 2. Impugnazione dell'estratto di ruolo

La vicenda oggetto della norma in esame trova origine nella pronuncia della Corte di cassazione, resa a Sezioni Unite, n. 19704/2015 (6). In tale arresto, era stata devoluta alla Corte una

(\*) Docente a contratto di Diritto tributario avanzato presso l'Università Roma Tre e Dottore commercialista in Bari.

(1) Legge 17 dicembre 2021, n. 215.

(2) Avente peraltro come unico proponente l'avv. Ernesto Ruffini, Direttore dell'Agenzia delle entrate.

(3) Ovverosia, per l'appunto, la non impugnabilità dell'estratto di ruolo.

(4) Con le eccezioni di legge, più oltre evidenziate, quali ad esempio il timore di subire le conseguenze delle verifiche delle Pubbliche amministrazioni, effettuate ai sensi dell'art. 48-bis, D.P.R. n. 602/1973.

(5) Giudici e professionisti, *in primis*.

(6) Su cui si vedano, tra i molti, F. Cerioni, "La Cassazione riforma il processo tributario: dalle azioni impugnatorie a

controversia nella quale il ricorrente dichiarava di impugnare l'**estratto di ruolo** rilasciato dall'agente della riscossione, assumendo che la **cartella** ivi indicata non era stata mai notificata. I giudici di secondo grado avevano rigettato le tesi del contribuente, rilevando come l'estratto di ruolo fosse un **atto** meramente **interno all'Amministrazione finanziaria**, recante un elenco di debitori, rispetto al quale, pertanto, non sarebbe in alcun modo ravvisabile un interesse ad agire del contribuente.

Le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno ribaltato il giudizio di secondo grado, dopo aver riqualificato la domanda contenuta nel ricorso introduttivo da annullamento dell'estratto di ruolo ad **annullamento della cartella di pagamento** di cui si è venuti a conoscenza per il tramite dell'estratto ruolo (7). Ha infatti osservato il giudice di legittimità come la domanda del contribuente non fosse tanto rivolta ad annullare l'estratto di ruolo, *ex se* certamente non impugnabile, quanto la cartella ivi indicata, perché a suo dire mai effettivamente notificata.

Tanto chiarito, la Corte ha altresì richiamato in primo luogo i precedenti in termini in materia di **atti impugnabili**, a mente dei quali è sempre facoltà del contribuente contestare qualsiasi atto recante una pretesa compiuta, anche se non notificato. Resta tuttavia fermo, precisa sempre la Corte, che, in assenza di formale notifica, anche la piena **conoscenza dell'atto tributario** non determina mai la consumazione dei **termini perentori** per l'impugnazione, occorrendo allo scopo la corretta trasmissione legale del provvedimento.

Superata dunque l'obiezione del difetto della notifica di un atto impugnabile, la Cassazione passa a esaminare l'altra eccezione opposta alla tesi del contribuente, imperniata sulla portata dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, in forza del quale "la mancata impugnazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo". Alla luce di tale disposizione, dunque, il soggetto passivo dovrebbe attendere la **notifica dell'atto collocato successivamente nella scansione**

**procedimentale** per eccepire la mancata notifica dell'atto precedente. A tale argomentazione, replica tuttavia la Corte come negare il diritto ad una tutela anticipata al contribuente provocherebbe una **lesione al diritto di difesa**, costituzionalmente garantito, se solo si pensa all'ipotesi, tutt'altro che remota, che il contribuente possa subire **pregiudizi patrimoniali** prima di essere nelle condizioni di contestare la mancata ricezione di un atto del procedimento (8). Per questi motivi, il giudice di legittimità, sulla base di una interpretazione espressamente qualificata come "costituzionalmente orientata", ha concluso per l'ammissibilità della **tutela anticipata** nei riguardi di un provvedimento mai ricevuto, di cui si è tuttavia avuto conoscenza *aliunde*, nel caso di specie, attraverso la lettura dell'estratto di ruolo. Tale criterio di diritto costituisce oramai principio consolidato nella giurisprudenza di vertice (9).

Sotto il profilo della tempistica dell'impugnazione del contenuto dell'estratto di ruolo, la Suprema Corte è ferma nel ritenere applicabile il **termine perentorio**, stabilito in via generale dall'art. 21, D.Lgs. n. 546/1992, di 60 giorni dal rilascio dell'estratto stesso (10). In caso di mancata proposizione del ricorso entro tale termine, rimane comunque il diritto del contribuente di opporsi all'atto immediatamente successivo nella dinamica attuativa del rapporto d'imposta (11) e di eccepire in tale sede il difetto di notifica del provvedimento propedeutico ad esso.

A dimostrazione della portata sistematica delle acquisizioni sopra indicate e dunque della loro potenziale *vis expansiva* ben oltre il caso dell'estratto di ruolo, si segnala l'ulteriore intervento del Massimo Consesso, al quale è stato sottoposto il caso dell'**impugnazione della certificazione dei debiti tributari**, rilasciata dall'Agenzia delle entrate (12). Al riguardo, il giudice di legittimità ha preso in esame tanto la disposizione di cui all'art. 364, D.Lgs. n. 14/2019 (13), riferita alla certificazione dei carichi pendenti da rilasciarsi su richiesta del debitore o del Tribunale, anche in relazione all'instaurazione di procedure concorsuali, quanto il successivo provvedimento direttoriale attuativo delle En-

quella di accertamento dell'obbligazione tributaria", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2016, pag. 40, L. Lovecchio, "Gli atti impugnabili dell'agente della riscossione", in *L'Accertamento*, n. 1/2018, pag. 82, M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018, pag. 60.

(7) Vale ricordare in proposito che compete al giudice il potere di qualificare i fatti dedotti al suo esame, a prescindere dalla qualificazione fattane dalle parti: si veda l'ampia giurisprudenza richiamata nella su citata pronuncia n. 19704 delle Sezioni Unite.

(8) si pensi al caso in cui il primo atto successivo alla cartella, asseritamente non notificata, sia il pignoramento presso terzi, come più oltre ribadito.

(9) Tra le molte, cfr. Cass., Sez. trib., sent. n. 4238/2016 e ord. n. 7228/2020.

(10) In questo senso si vedano Cass., n. 13584/2017, n. 27799/2018 e n. 13536/2020.

(11) Ad esempio, il preavviso di ipoteca.

(12) Ord. n. 13536/2020.

(13) C.d. Codice della crisi.

trate (14). Partendo proprio dai principi affermati in materia di estratto di ruolo, la Corte ha rilevato che “il tenore sommario e riepilogativo di tale certificato esclude l'idoneità a contenere un'informazione completa ed esaustiva su qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva (diretta o indiretta), con la conseguenza della non impugnabilità dello stesso in quanto tale per assoluta mancanza di interesse del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento in sede giurisdizionale”. Precisa più oltre la pronuncia in esame che “acquisendo contezza delle pretese creditorie dell'Amministrazione finanziaria attraverso la menzione fattane nel certificato in parola, il **contribuente** ha facoltà di far valere le proprie ragioni con l'**impugnazione degli atti impositivi dinanzi al giudice tributario**”.

Nonostante la stringatezza di quest'ultima affermazione, dalla decisione in esame sembra quindi corretto desumere due ordini di considerazioni. In primo luogo, è certo che la certificazione in oggetto (15), *ex se*, non può essere oggetto di una **autonoma impugnazione**, difettando di tutti i requisiti propri degli atti impositivi. Tuttavia, laddove il contribuente, dalla lettura della stessa, venisse a conoscenza dell'esistenza di provvedimenti tributari mai ricevuti, egli sarebbe comunque legittimato a impugnarli davanti al giudice tributario, anche solo per eccepirne la nullità o l'inesistenza della notifica (16).

Si tratta, con ogni evidenza, di affermazioni costituenti la mera applicazione dei criteri di diritto sanciti nel su richiamato precedente in termini del 2015 delle Sezioni Unite.

### 3. Novella di legge

In tale contesto, si colloca dunque la disposizione contenuta nella legge n. 215/2021 di conversione del Decreto “Fisco lavoro”. Come innanzi anticipato, peraltro, essa rappresenta una sorta di “stralcio” della relazione conclusiva della Commissione ministeriale per la riforma del contenzioso tributario che riporta la proposta del Direttore dell'Agenzia delle entrate volta, per l'appunto, a vietare la proposizione del **ricorso contro l'estratto di ruolo**, salvo eccezioni tassativamente indicate. Vale peraltro segnalare come tale **divieto** si accompagnasse, nei lavori della Commissione, con la previsione specifica di conferma del diritto ad impugnare la cartella non validamente notificata attraverso il **ricorso**

proposto avverso il **primo atto successivo notificato** dall'agente della riscossione.

La *ratio* della proposta è quella di deflazionare il contenzioso tributario, atteso che, a quanto si apprende dalla lettura della medesima relazione, le cause originate dagli estratti di ruolo rappresentano il 40% delle liti contro l'agente della riscossione.

Venendo pertanto al merito della novella, che interviene sul testo dell'art. 12, D.P.R. n. 602/1973, vale in primo luogo rimarcare come l'*incipit* della stessa appaia del tutto ovvio e ridondante. Ed invero, è pacifico, proprio sulla scorta degli insegnamenti della Suprema Corte, che l'estratto di ruolo, in quanto tale, non è atto impugnabile, in quanto non è suscettibile, di per sé, di generare **alcun pregiudizio patrimoniale** al contribuente. La su citata pronuncia n. 13536/2020 ha correttamente concluso, per l'appunto, per l'**inammissibilità del ricorso** proposto avverso la **certificazione dei carichi pendenti** rilasciata dall'Agenzia delle entrate.

La modifica prosegue, inoltre, stabilendo che la **diretta impugnazione della cartella** di cui si assume l'invalida notificazione è ammessa “nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli” un **pregiudizio qualificato** e tassativamente tipizzato dall'individuazione di tre precise casistiche. Si tratta in particolare: i) del danno collegato alla partecipazione a una procedura di **appalto**; ii) delle segnalazioni da parte degli **enti pubblici**, effettuate ai sensi dell'art. 48-bis, D.P.R. n. 602/1973, in forza del quale, in caso di pagamento di somme maggiori di 5.000 euro, qualora emergano morosità nei confronti dell'agente della riscossione almeno pari a tale cifra, l'erogazione è sospesa per un importo corrispondente alla morosità, in attesa del pignoramento presso terzi adottato da Agenzia delle entrate-Riscossione; iii) genericamente, della **perdita di benefici** nei rapporti con una **Pubblica amministrazione**.

Ora, già da una prima lettura emerge l'assenza, rispetto alla formulazione approvata nella relazione conclusiva della Commissione ministeriale, di una disposizione di salvezza del diritto all'impugnazione diretta della cartella/ruolo in sede di **opposizione al primo atto successivo dell'agente della riscossione**. Sarebbe dunque affermarsi il principio di carattere generale secondo cui la contestazione della cartella in epoca successiva a quella della sua “presun-

(14) Provvedimento 27 giugno 2019, prot. n. 224245/2019.

(15) Alla pari per l'appunto con l'estratto di ruolo.

(16) In questo senso conclude anche D. Carnimeo, “La certi-

ficazione dei carichi tributari pendenti non è un atto autonomamente impugnabile”, commento a sentenza, in *Boll. trib.*, n. 18/2020, pag. 1371.

ta” notificazione è sempre e comunque condizionata alla sussistenza di una delle tre ipotesi di potenziale pregiudizio del debitore sopra indicate. In assenza di ciò, resterebbe esperibile unicamente l’impugnazione, per così dire, indiretta della cartella, ovvero sia il **ricorso avverso l’atto successivo** (17) fondato unicamente sulla **illegittimità derivata** di questo per non essere stato preceduto dalla “sequenza ordinata” di atti, in cui si articola il procedimento di attuazione dell’obbligazione d’imposta (18), senza dunque poter provvedere all’impugnazione cumulativa della cartella/ruolo ad esso presupposti. Si è tuttavia dell’avviso che una simile interpretazione eccessivamente letterale del disposto novellato non sia condivisibile, atteso che, se davvero la *ratio* (19) della novella è quella di deflazionare il contenzioso, non si vedrebbe la ragione di impedire la deduzione di uno specifico motivo di ricorso nei riguardi di un atto successivo che comunque sarebbe oggetto di opposizione in sede giudiziaria. Sembra quindi più corretto rilevare che la nuova disposizione debba essere in ogni caso coordinata con la previsione di cui all’art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, che per l’appunto consente sempre l’**impugnazione differita** di un **atto non notificato** attraverso il **ricorso** proposto nei confronti del **documento immediatamente successivo**.

Anche così ridimensionata la portata dell’innovazione legislativa, tuttavia, permangono forti perplessità sia in punto di compressione dei diritti di difesa del contribuente sia sotto il profilo della tenuta costituzionale sotto il concomitante profilo della irragionevole disparità di trattamento.

Dal lato del primo aspetto, infatti, è agevole osservare che i soggetti passivi che non intrattengono rapporti con la **Pubblica amministrazione**, e che dunque non sono in condizioni di allegare l’esistenza dei pregiudizi tipizzati nel nuovo art. 12, D.P.R. n. 602/1973, potrebbero essere costretti a subire le **azioni di aggressione** dell’agente della riscossione prima di agire a tutela dei propri interessi e far valere eventuali illegittimità commesse dall’Amministrazione finanziaria. Il pensiero va non solo e non tanto alle **misure cautelari** (20), che in quanto obbligatoriamente precedute da appositi “preavvisi” consentirebbero, in linea puramente teorica, l’ac-

cesso a misure magari accelerate di sospensive giudiziali (21), quanto alla diffusa ipotesi del **pignoramento presso terzi** (22), rispetto alla quale non vi è dubbio che la tutela giudiziale risulterebbe, nella generalità dei casi, tardiva in relazione alla decurtazione patrimoniale già subito dalla parte privata (23). In sostanza, potrà accadere con una certa frequenza che il contribuente che viene a conoscenza dell’esistenza di cartelle non notificate in sede di lettura dell’estratto di ruolo potrà dedurre il difetto di notifica solo nei confronti di un successivo atto espropriativo, con danni che, in taluni casi, non risulteranno ristorati dall’eventuale esito positivo del contenzioso attivato.

Non è un caso che le stesse Sezioni Unite n. 19704/2015, innanzi ampiamente richiamate, giustificano la conclusione raggiunta attraverso esigenze di riequilibrio delle posizioni del **contribuente**, da un lato, e dell’**Amministrazione finanziaria**, dall’altro, allo scopo di garantire una adeguata **tutela dei diritti** del primo. Senza considerare che, osserva ancora la Suprema Corte: “in alcuni casi potrebbe anche non esservi un ulteriore atto prima di procedere ad esecuzione forzata sulla base del ruolo; la possibilità di accesso alla tutela giurisdizionale da parte del contribuente sarebbe ancora una volta rimessa alle determinazioni dell’Amministrazione circa i **modi** e i **tempi della notifica** dell’eventuale **atto successivo**; nel frattempo aumenterebbe per il contribuente il **pregiudizio** connesso alla iscrizione in un registro di pubblici debitori nei confronti dei quali è stato avviato un procedimento di esecuzione coatta; tale pregiudizio, nonché quello derivante da un eventuale completamento della esecuzione senza possibilità per il contribuente di far valere le proprie ragioni dinanzi ad un giudice, potrebbero essere eventualmente fatti valere poi solo coi tempi e i modi di un’azione risarcitoria nei confronti dell’Amministrazione.”. Come si vede, le statuizioni delle Sezioni Unite appaiono ampiamente ispirate al rispetto dei canoni costituzionali, canoni che risultano ora irrimediabilmente compromessi dalla modifica del Decreto fiscale. Allo stesso modo, non può non rimarcarsi l’evidente **disparità di trattamento** che si verifica rispetto ai casi, del tutto analoghi, del vizio di notifica degli **accertamenti esecutivi** nonché

(17) Ad esempio, il preavviso di fermo amministrativo.

(18) In termini, si vedano, *ex plurimis*, SS.UU. n. 5791/2008 e n. 10012/2021.

(19) Per quanto non condivisibile.

(20) Quali il fermo dei veicoli e l’ipoteca.

(21) Quale ad esempio la sospensiva “interinale”, disposta con decreto d’urgenza del Presidente, *ex art.* 47, comma 3,

D.Lgs. n. 546/1992.

(22) Ad esempio del conto bancario, di parcelle professionali o del canone di locazione.

(23) Si pensi solo alle conseguenze in termini puramente reputazionali nei confronti del sistema bancario e dell’ambiente d’impresa in generale del blocco del conto corrente disposto da Agenzia delle entrate-Riscossione.

della cartella di cui si viene a conoscenza, ad esempio, tramite la consultazione della **certificazione dei carichi pendenti** rilasciata dall'Agenzia delle entrate. In tali eventualità, infatti, resta fermo il diritto del contribuente di impugnare l'accertamento in occasione, tra l'altro, del ricevimento della raccomandata informativa dell'agente della riscossione oppure, nell'ipotesi della cartella, di impugnare quest'ultima in occasione del rilascio della certificazione dell'AdE, così anticipando il momento della tutela rispetto al manifestarsi delle procedure di recupero

coattivo dell'agente della riscossione. Non è difficile ravvisare l'irragionevolezza della discriminazione a paragone con quanto accade con l'estratto di ruolo e non può certo essere la maggiore o minore numerosità dei ricorsi a fare da discriminare, quando sono in gioco valori portanti della Carta Costituzionale.

In conclusione, se non si provvede ad una rapida correzione della novella, si assisterà ad una ulteriore proliferazione del **contenzioso**, con inevitabile rinvio della questione al giudice delle leggi.