

Non impugnabilità dell'estratto di ruolo: sull'efficacia retroattiva si profila l'intervento delle Sezioni Unite - Commento

Riferimenti

Cass. civ. Sez. V Ord., 11 febbraio 2022, n. 4526

D.P.R. 29-09-1973, n. 602, Art. 12 - (Formazione e contenuto dei ruoli)

D.L. 21-10-2021, n. 146, Art. 3-bis. - Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo

L. 17-12-2021, n. 215, epigrafe

L. 17-12-2021, n. 215, epigrafe

Il comma 4-*bis* dell' [art. 12](#) del [D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602](#), introdotto dalla [Legge 17 dicembre 2021, n. 215](#), entrata in vigore il successivo giorno 21, prevede che l'estratto di ruolo non è impugnabile, mentre il ruolo e la cartella di pagamento che si assumono invalidamente notificati sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi ivi espressamente previsti. Al riguardo, poiché bisogna chiarire se la novella normativa è applicabile anche ai giudizi già incardinati alla data del 21 dicembre 2021, e la problematica si presta ad una duplice chiave di lettura, occorre rimettere gli atti al Primo Presidente affinché valuti l'opportunità di assegnare il ricorso che investe una questione di massima importanza alle Sezioni Unite.

Queste, in estrema sintesi, le conclusioni rassegnate dalla V Sezione civile della Corte di cassazione nell'ordinanza interlocutoria 11 febbraio 2022, n. 4526, immediatamente ripresa dalla stampa specialistica^[1], che si inserisce con straordinario tempismo in un dibattito che già registra una nutrita giurisprudenza delle Commissioni tributarie.

Nelle ultime settimane, infatti, sono state numerose le pronunce di merito che hanno affrontato la questione ora attenzionata dal Supremo Collegio.

La fattispecie tipica di questo particolare contenzioso, che nel tempo ha assunto un importante carattere seriale^[2], si caratterizza per la circostanza che il contribuente propone ricorso avverso l'estratto di ruolo di cui afferma di aver avuto conoscenza "occasionalmente" a seguito di richiesta finalizzata a verificare l'eventuale sussistenza a proprio carico di debiti fiscali, lamentando quindi di aver avuto contezza soltanto in tale sede dell'esistenza di cartelle di pagamento e dei relativi atti presupposti che lo riguardano e dei quali assume l'omessa o comunque irrituale notificazione, chiedendo pertanto l'annullamento dei ruoli stessi e la declaratoria di non debenza degli importi richiesti.

Nello specifico, a seguito dell'entrata in vigore del comma 4- *bis* dell' [art. 12](#), del [D.P.R. n. 602/1973](#), i collegi tributari, in

sede di valutazione officiosa dell'ammissibilità dell'impugnazione, si sono trovati a dover verificare l'applicabilità o meno della neointrodotta previsione rispetto a giudizi incardinati in data antecedente il 21 dicembre 2021, giorno di entrata in vigore della novella.

Tra le altre, la Commissione tributaria provinciale di Cosenza, sentenza 24 gennaio 2022, n. 505, e la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sentenza 26 gennaio 2022, n. 19[3], con argomentazioni pressoché sovrapponibili, sono pervenute alla medesima conclusione, nel senso che la norma *de qua* non può essere applicata se non rispetto ai contenziosi promossi a partire dal 21 dicembre 2021, escludendo quindi la possibilità di una valenza retroattiva della medesima rispetto a giudizi già pendenti a tale data[8].

Di contro, in altri arresti, i collegi fiscali sono giunti ad un verdetto diametralmente opposto, ritenendo estensibile anche al passato la disciplina introdotta con la [Legge n. 215/2021](#) (si veda, in particolare, la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Siracusa, 19 gennaio 2022, n. 404)[4].

In un lasso temporale decisamente ridotto, si sta dunque assistendo alla proliferazione di un nuovo filone giudiziario destinato a rinnovare il dibattito su di una fattispecie come detto già molto ricorrente e quindi ad alimentare ulteriormente un contenzioso dai contorni decisamente controversi[5].

L'ordinanza della Corte di cassazione n. 4526/2022, dunque, oltre che assolutamente tempestiva, appare quanto mai opportuna, nell'ottica di favorire una soluzione repentina che consenta di evitare rallentamenti o, in una prospettiva peggiore, addirittura intasamenti nell'attività dei collegi di merito.

In proposito, la ricostruzione della problematica operata dalla V Sezione tributaria e la puntuale esposizione delle diverse ragioni che possono far propendere per la retroattività o meno della nuova previsione di cui al comma 4-*bis* dell' [art. 12 del D.P.R. n. 600/1973](#) appaiono assolutamente impeccabili e idonee a prospettare la soluzione finale.

La completezza dell' *excursus* compiuto dal Collegio di nomofilachia si apprezza tra l'altro laddove i Supremi giudici, per un verso, danno contezza delle divergenti opinioni espresse dalle Commissioni tributarie nelle pronunce di cui si è detto; per l'altro, ricordano la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate che, spiega l'ordinanza in commento, ha sostenuto la non impugnabilità dell'estratto di ruolo anche prima del 21 dicembre 2021 [6] [7].

Rinviando per brevità alla lettura delle corpose argomentazioni esposte nella pronuncia in rassegna, si ritiene di concludere semplicemente ribadendo l'auspicio di un riscontro il più rapido possibile della questione interpretativa, in considerazione, come esposto, sia della numerosità dei contenziosi coinvolti, sia della necessità di evitare che vengano ulteriormente coltivati giudizi che appesantiscono il magazzino già cospicuo in carico ai collegi tributari.

Note:

[1]V. l'articolo di L. Ambrosi, "Impugnabilità dei ruoli, alle Sezioni Unite la retroattività", in *Il Sole - 24 Ore* del 12 febbraio 2022, pag. 25; v. anche A. Bongi, "Inoppugnabilità dei ruoli k.o.", in *Italia Oggi* del 16 febbraio 2022, pag. 33.

[2]Si veda al riguardo la relazione finale, in data 30 giugno 2021, della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria (reperibile all'indirizzo https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_36_0.page?contentId=COS351377) dove, per quanto d'interesse in questa sede, si osserva che "L'intensificarsi dei ricorsi contro gli estratti di ruolo ..., è imponente: nel 2020, anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia degli Uffici incaricati della riscossione, vi sono stati ben 55.000 ricorsi sui circa 135.000 complessivi, pari a circa il 40 per cento".

[3]Sulla pronuncia dei giudici calabresi, v. G. Provino, "Non impugnabilità del ruolo. La norma è irretroattiva", in *Italia Oggi* del 28 gennaio 2022,

pag. 25; sull'arresto reggiano, v. I. Tarquini - R. Trovato, "Ruoli, stretta al futuro", in *Italia Oggi* del 2 febbraio 2022, pag. 34.

[4]In questo numero della *Rivista* a pag. 1091, con commento di C. Ferrari e S. Schillaci, "Retroattiva la norma sull'inammissibilità del ricorso avverso la cartella per mezzo dell'estratto di ruolo". Inoltre, nell'articolo di I. Tarquini - R. Trovato, "Inammissibilità ricorsi verso i ruoli con effetto retroattivo", in *Italia Oggi - Diritto e fisco* del 21 gennaio 2022, pag. 24, si riporta un passaggio della sentenza di Comm. trib. prov. di Latina, n. 53/2022, ove è stato affermato che "In sede di prima analisi, la norma pare costruita su uno scrutinio del principio dell'interesse ad agire", *ex art. 100 c.p.c.*, di cui il legislatore, con presunzione *iuris et de jure*, presume l'inesistenza in caso di impugnazione dell'estratto di ruolo. In questo senso, vengono limitate anche le ipotesi di eccezioni nei confronti dei ruoli e delle cartelle di pagamento che si assumono invalidamente notificate", nonché uno stralcio della sentenza n. 357/12/2022 in cui Comm. trib. prov. di Catania ha ritenuto che "Invero la *ratio* della suddetta norma altro non è che una specificazione dell'interesse ad agire", con la conseguenza che "anche i ricorsi tributari notificati prima della novellata norma vanno dichiarati inammissibili in forza del principio consolidato in giurisprudenza (*ex plurimis* Cass. 14073/2020) secondo il quale l'interesse ad agire in giudizio (di qualunque tipo e in qualunque fase) deve sussistere non solo alla proposizione della domanda, ma anche al momento della decisione".

[5]Nell'articolo di L. Ambrosi - A. Iorio, "Estratti di ruolo inoppugnabili: per l'Agenzia efficacia retroattiva", in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio 2022, pag. 37, si osserva, tra l'altro, che l'incertezza della decorrenza della norma *de qua* "è stata già oggetto di alcune decisioni di merito. Secondo alcuni giudici (Comm. trib. prov. Catania 357/2022, Comm. trib. prov. Latina 53/2022 e Comm. trib. prov. Siracusa 400/2022) la nuova norma confermando un 'consolidato' orientamento si applica anche retroattivamente. La Comm. trib. prov. di Reggio Emilia (19/2022), invece, ha ritenuto che la norma decorra dal 21 dicembre 2021". V. anche, A. Fortis, "Impugnabilità dei ruoli, interesse ad agire ristretto", in *Italia Oggi* dell'8 febbraio 2022, pag. 24.

[6]Nello specifico, il riferimento concerne la risposta al quesito n. 25 che i vertici dell'Agenzia delle entrate hanno fornito in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 27 gennaio 2022: "Estratto, quando sussiste l'interesse del debitore a impugnare direttamente come opera la nuova norma rispetto agli estratti di ruolo richiesti e/o impugnati prima della sua entrata in vigore e quindi rispetto ad eventuali procedimenti pendenti?", al quale è stato dato riscontro nei termini che seguono: "Con riferimento al quesito posto si evidenzia che, già prima dell'entrata in vigore dell' *art. 3-bis* del *D.L. 146/2021*, la Corte di cassazione aveva ripetutamente escluso l'autonoma impugnabilità *ex se* dell'estratto di ruolo e l'accesso alla tutela giurisdizionale 'anticipata' (mediante l'impugnazione del ruolo o della cartella, che si pretenderebbe conosciuto/a tramite l'estratto di ruolo consegnato da Agenzia delle entrate Riscossione al debitore richiedente) senza attendere la notifica dell'atto riscossivo successivo, non sorretto da un interesse concreto ed attuale del contribuente a valersene. Pertanto, con la disposizione dettata dal predetto *art. 3-bis* del *D.L. 146/2021*, il legislatore si è posto nel solco già tracciato dalla giurisprudenza di Cassazione ed è intervenuto per ribadire la non impugnabilità dell'estratto di ruolo e prevedere le casistiche in cui l'interesse del debitore ad impugnare direttamente 'il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata', senza attendere la notifica dell'atto successivo, è ritenuto sussistere in ragione dell'emersione di un concreto pregiudizio (derivante dall'iscrizione a ruolo e da documentarsi a cura del debitore stesso), in casistiche accomunate dal rilievo che, nelle stesse, in ragione dell'emersione del pregiudizio in parola, 'l'esigenza di tutela giudiziale si palesa indifferibile' (si veda, in proposito, la relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria)", in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio 2022, pag. 45.

[7]In senso critico rispetto alla posizione dell'Agenzia delle entrate, la quale avrebbe concluso, ancorché in maniera non esplicita, nel senso che la norma di cui si discute avrebbe valenza interpretativa, e sarebbe quindi applicabile retroattivamente, v. L. Ambrosi - A. Iorio, *Estratti di ruolo inoppugnabili: per l'Agenzia efficacia retroattiva*, cit. In dottrina, si rinvia a L. Lovecchio, "L'efficacia sostanziale del divieto di impugnazione dell'estratto di ruolo ne limita l'applicazione solo *pro futuro*", in *il fisco*, n. 8/2022, pag. 743.

[8]A favore della tesi dell'irretroattività della novella si è espressa anche la Commissione tributaria provinciale di Messina nella sentenza 15 febbraio 2022, n. 483, in sintesi in questa *Rivista* a pag. 1098.