

Note sparse sulla novella che ha introdotto la non impugnabilità dell'estratto di ruolo nonché della cartella di pagamento e del ruolo per vizio di notifica

Scattered notes concerning the denial of the possibility of appeal for the 'estratto di ruolo' and the 'cartella di pagamento' due to notification defects

di Andrea Carinci - 12 gennaio 2022

Abstract

Con l'art. 3-*bis* D.L. n. 146/2021 è stato inserito un nuovo comma 4-*bis* nell'art. 12 D.P.R. n. 602/1973, con cui è stato espressamente stabilito che l'estratto di ruolo non costituisce atto impugnabile e, al contempo, che non è impugnabile la cartella di pagamento adducendo vizi di notifica. Mentre la prima non è una novità, la seconda appare una modifica con grande impatto, venendo a ridurre grandemente i margini di difesa del contribuente. Per tale ragione non si possono sottacere i dubbi di legittimità della nuova disciplina.

Parole chiave: cartella di pagamento, atto impugnabile, diritto di difesa del contribuente

Abstract

With art. 3-bis of D.L. n. 146/2021 a new paragraph 4-bis has been inserted in art. 12 of D.P.R. n. 602/1973, by which it has been expressly established that the "estratto di ruolo" is not an actionable act; at the same time, has been stated that the "cartella di pagamento" cannot be challenged on the grounds of notification defects. While the first modification can't be considered a novelty, the second one appears to be a modification with great impact, greatly reducing the margin of defense of the taxpayer. For this reason, the doubts as to the legitimacy of the new rules cannot be ignored.

Keywords: *payment slip, actionable act, right of defense of the taxpayer*

SOMMARIO: **1.** La non impugnabilità dell'estratto di ruolo: una novella a saldo (apparentemente) a zero. - **2.** La conoscenza effettiva della cartella (e del ruolo) nell'alveo della teoria sull'impugnazione facoltativa. - **3.** La portata eversiva della previsione circa la non impugnabilità della cartella e del ruolo di cui si lamentano vizi di notifica. - **4.** La natura meramente strumentale del vizio di notifica. - **5.** La difficoltà a definire l'esatto perimetro della norma. - **6.** Dubbi di ragionevolezza e legittimità della novella.

1. Ai sensi dell'art. 3-*bis* D.L. n. 146/2021, conv. con L. n. 215/2021, è stato inserito un nuovo comma 4-*bis* nell'art. 12 D.P.R. n. 602/1973 (per un primo commento della novella, si veda LOVECCHIO L., *Non impugnabilità degli estratti di ruolo: a rischio la tutela del contribuente in caso di cartelle non notificate*, in *il fisco*, 2022, 2, 107 ss.), in ragione del quale è stato espressamente stabilito che l'estratto di ruolo non costituisce atto impugnabile (la proposta sulla non impugnabilità degli estratti di ruolo era stata avanzata nell'ambito della Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria; cfr. https://www.giustizia.it/cmsresources/cms/documents/commissione_DELLACANA_NEA_relazione_finale_30giu21.pdf, p. 131).

Senonché, ciò, a rigore, non costituisce una novità. La non impugnabilità dell'estratto di ruolo rappresenta, difatti, un risultato già abbondantemente acquisito, almeno dopo la sentenza delle SS.UU. 2 ottobre 2015, n. 19704 (PAPARELLA F., *Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo e gli effetti sull'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, I, 1 ss.; RASI F., *La conoscenza "occasionale" e "legale" dell'"estratto di ruolo" nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 6, 1012-1039; BRUZZONE M., *Le SS.UU. ammettono l'impugnazione di cartella e/o ruolo sulla base dell' "estratto di ruolo"*, in *Corr. trib.*, 2015, 44, 4377 ss.; CORDA F., *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 4, II, 168 ss.).

Con detta sentenza, la Suprema Corte ha affermato la non impugnabilità dell'estratto di ruolo; ciò, sull'assunto che si trattasse di un atto meramente interno all'Amministrazione, non idoneo come tale a pregiudicare il contribuente. La Corte, al contempo, ha voluto però valorizzare la funzione informativa dell'estratto, mettendo così in evidenza come la conoscenza delle pretese in riscossione, acquisita dal contribuente consultando l'estratto di ruolo, non potesse ritenersi priva di conseguenze. Ad avviso della Corte, infatti, era chiaramente configurabile un preciso interesse del contribuente, meritevole di tutela, ad impugnare la cartella di pagamento o il ruolo della cui esistenza fosse venuto a conoscenza di fatto, proprio e solo in occasione dell'estratto di ruolo.

Nella visione della Corte, l'estratto di ruolo, pur integrando un atto interno in cui sono semplicemente riprodotti gli estremi degli atti affidati all'Agente della riscossione, può non di meno, per questo ruolo di riproduzione, assumere valore esterno, di documento dimostrativo dell'esistenza certa di altri atti impositivi così da consentire e giustificare l'impugnazione di questi ultimi.

L'estratto di ruolo non rappresenta, insomma, un'autonoma pretesa impositiva nuova ed ulteriore rispetto a quella già avanzata con gli atti che l'estratto riproduce; per tale ragione, non è individuabile alcun interesse concreto, diretto ed autonomo all'impugnazione dell'estratto in sé. Dall'estratto il contribuente non può infatti subire alcun pregiudizio ulteriore rispetto a quello che è proprio degli atti ivi riportati. Al contempo, però, l'estratto di ruolo attesta l'esistenza di atti affidati all'Agente della riscossione che, come tali, potrebbero legittimare l'azione esecutiva. Da qui

l'interesse indiretto ad impugnare, non certo l'estratto, bensì la cartella di pagamento o altro atto che risultasse dall'estratto di ruolo.

2. L'impugnazione della cartella (e del ruolo) per il solo fatto della acquisita conoscenza effettiva avvenuta per il tramite dell'estratto si colloca in linea di ideale continuità con la giurisprudenza sulla cd. impugnazione facoltativa (CARINCI A., *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 10, II, 617 ss.; CIPOLLA G.M., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 957 ss.). Con quella giurisprudenza, insomma, che è giunta a ritenere non più vincolante e tassativo l'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, consentendo in questo modo l'impugnazione di ogni atto contenente una pretesa sufficientemente determinata e con l'esplicitazione delle ragioni che la fondano (con la particolarità che l'impugnazione degli atti non tipizzati non è soggetta a termine decadenziale ma, diventa, appunto facoltativa; l'impugnazione di un atto non tipico costituisce invero una facoltà e non un onere, nel senso che il suo mancato esercizio non preclude la possibilità di impugnare l'atto tipico successivo; cfr. Cass. 27 febbraio 2020, n. 5334; Cass. 2 novembre 2017, n. 26129; Cass. 18 luglio 2016, n. 14675. In argomento, si rinvia a PISTOLESI F., *L'impugnazione 'facoltativa' del diniego di interpello 'disapplicativo'*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, 451 ss.; PERRONE L., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 79 ss.; KOSTNER A., *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 4, 865 ss.).

Ebbene, l'impugnazione in base all'estratto di ruolo si colloca proprio in questa prospettiva.

La continuità con la giurisprudenza sull'impugnazione facoltativa si coglie nel riconoscimento espresso che viene qui compiuto in merito alla tutelabilità di un interesse del contribuente ulteriore e diverso da quello (tipico) di arrestare un atto impositivo efficace, destinato, in difetto di impugnazione, a definirsi e consolidarsi. Consentire l'impugnazione della cartella, di cui si è avuta conoscenza di fatto con l'estratto, significa in ultima analisi ammettere la possibilità di contestare un atto non efficace (essendo viziata la notifica) e che non si può definire; di un atto, ancora, con una lesività solo potenziale, almeno in assenza di un atto successivo di esecuzione. Significa, quindi, riconoscere che la tutela del contribuente non si esaurisce più nella rimozione di un atto immediatamente idoneo ad incidere sulla sua sfera privata. Usciti dalle strettoie dell'elenco più o meno tassativo degli atti impugnabili, l'esito di questa giurisprudenza diventa, evidentemente, quello di ammettere la tutela per il solo fatto che sia configurabile un interesse del contribuente ad una tutela anticipata rispetto all'emissione di un atto tipico (altra ragione di continuità con la giurisprudenza sull'impugnazione facoltativa può poi essere rinvenuta nella considerazione che, comunque, si esclude l'impugnazione diretta dell'estratto in ragione del fatto che esso

non contiene alcuna pretesa propria ed autonoma, che ne giustifichi la diretta impugnazione).

Peraltro, l'impugnazione della cartella e/o del ruolo, che non siano stati validamente notificati e dei quali il contribuente sia venuto a conoscenza solamente attraverso l'estratto di ruolo, non si pone in contrasto con l'ultima parte del D.Lgs. n. 546/1992, art. 19, comma 3. Semmai, completa ed integra quella previsione.

Come ha osservato la Suprema Corte (Cass. SS.UU. 2 ottobre 2015, n. 19704), difatti, una lettura costituzionalmente orientata della predetta disposizione impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato (o mal notificato), unitamente all'atto successivo regolarmente notificato, non può costituire l'unica possibilità per contestare un atto del quale il contribuente sia comunque venuto a conoscenza. Quella previsione non può quindi precludere la possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto, per contestare l'atto, anche prima e a prescindere dalla notifica di un atto successivo. E questo, proprio per non pregiudicare il diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale.

Dopo la sentenza delle Sezioni Unite, l'estratto di ruolo è stato concepito non tanto come atto impugnabile quanto e solo come uno strumento di conoscenza effettiva (contrapposta a quella legale data dalla notifica) di atti (cartelle di pagamento ma anche accertamenti esecutivi) che, in quanto affetti da vizi di notifica, vengono conosciuti dal contribuente solo consultando l'estratto di ruolo (nell'impugnazione della cartella/ruolo conosciuti mediante l'estratto di ruolo si ritiene che il termine decadenziale dei 60 giorni decorra da quando si è avuta conoscenza effettiva di tali atti; così Cass. 18 ottobre 2021, n. 28722; Cass. 17 settembre 2019, n. 23076). Tutto questo con il preciso obiettivo di valorizzare, in capo al contribuente, un interesse attuale e concreto ad impugnare la cartella di pagamento non notificata, prima e a prescindere dalla notifica di un atto successivo impugnabile (ad esempio, iscrizione di ipoteca o pignoramento).

3. Ebbene, la novella a commento sembrerebbe voler rimettere in discussione l'intero disegno ora tratteggiato, frutto - giova ribadirlo - di un lungo e meditato percorso intrapreso dalla Suprema Corte di Cassazione. Peraltro, se ciò è vero, lo è in realtà, non tanto in ragione della sopravvenuta espressa non impugnabilità dell'estratto di ruolo, bensì in forza di quanto affermato all'inciso successivo, secondo cui *“il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-*

bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione”.

Qui la novità è evidente e fortemente eversiva.

La norma è infatti chiara nel prevedere la non impugnabilità della cartella e del ruolo nel caso in cui se ne contesti un vizio di notifica (“*invalidamente notificata*”); ciò, salvo i soli casi in cui il debitore dimostri che dall’iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a gare di appalto (per effetto di quanto previsto nell’art. 80, comma 4, Codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50,) oppure un blocco dei pagamenti *ex art. 48-bis* D.P.R. n. 602/1973 (ossia per la riscossione di somme da soggetti pubblici di cui all’art. 1, comma 1, lett. a), D.M. 18 gennaio 2008, n. 40) o, infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica Amministrazione.

In sostanza, viene sancita la non impugnabilità di un atto rientrante tra quelli tipizzati dall’art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, ancorché limitatamente all’eventualità in cui sia evocato un vizio peculiare (il difetto di notifica). Si compie così una compressione del perimetro di tutela accordata al contribuente che, al di là delle intenzioni, colpisce la sua latitudine ed indeterminatezza.

Non è infatti in discussione solamente l’impugnabilità della cartella (e del ruolo) per il caso in cui se ne contesti un vizio di notifica in occasione della conoscenza avutane con l’estratto di ruolo. A rigore, resta infatti preclusa l’impugnazione della cartella e del ruolo, che si assume invalidamente notificata, in tutti i casi in cui se ne sia comunque avuta conoscenza di fatto. La latitudine della previsione (“*il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi*”) lascia intendere che, non solo con l’estratto di ruolo, bensì in tutte le possibili ipotesi di cui si sia avuto conoscenza di fatto della cartella (e del ruolo), ne rimanga comunque preclusa l’impugnazione (ad esempio, anche laddove si sia avuto conoscenza della cartella e del ruolo a seguito della certificazione dei debiti tributari, di cui all’art. 364, comma 1, D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (c.d. Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza). Di diverso avviso, pare però LOVECCHIO L., *Non impugnabilità degli estratti di ruolo: a rischio la tutela del contribuente in caso di cartelle non notificate*, cit., 107 ss.).

La preclusione si dovrebbe peraltro avere in tutti i casi in cui sia lamentato un vizio di notifica; non solo, quindi, se il vizio è il motivo dell’impugnazione ma, anche, in tutti i casi in cui detto vizio costituisca un mero presupposto dell’azione. Così, in particolare, dovrebbe restare preclusa l’impugnazione, sia laddove sia lamentata l’omessa/viziata notifica di per sé, sia e soprattutto quando questa violazione sia lamentata in modo solamente strumentale.

Come peraltro accade abitualmente.

4. Lamentare il vizio di notifica non ha alcuna ragione, di per sé, posto il principio di sanatoria degli effetti dell’atto viziato in ragione del raggiungimento dello scopo, qui integrato dall’effettiva conoscenza dell’atto manifestata dalla sua impugnazione (la Cassazione si mostra pacifica nell’affermare che la proposizione del ricorso del

contribuente produce l'effetto di sanare, con effetto *ex tunc*, la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento; ciò, in ragione della regola del raggiungimento dello scopo dell'atto, di cui all'art. 156 c.p.c.; cfr. Cass. 25 settembre 2020, n. 20166; Cass., ord. 24 novembre 2010, n. 23879; Cass. 10 gennaio 2014, n. 351. Il raggiungimento dello scopo è qui integrato dalla piena conoscenza dell'atto impositivo, comprovata dalla proposizione del ricorso avverso l'avviso; cfr. Cass. SS.UU. 5 ottobre 2004, n. 19854/2004; Cass. 3 dicembre 2020, n. 27642. Il vizio di nullità della notifica diventa, così irrilevante ove l'atto abbia comunque raggiunto il proprio scopo integrato dalla conoscenza effettiva dell'atto, palesata dalla proposizione del ricorso; cfr. Cass. 6 febbraio 2015, n. 2197; CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, 332 ss.). Ciò per dire che il vizio di notifica, da solo, non costituisce un vizio invalidante un atto, dal momento che il ricorso, teso a fare valere detto vizio, opera con effetto sanante del vizio medesimo. Questo non significa che il vizio di notifica sia assolutamente irrilevante; vero è, piuttosto, che il vizio di notifica di un atto impositivo può avere una rilevanza, se non diretta (ossia determinare l'invalidità dell'atto), certamente indiretta, ossia strumentale. In almeno due casi.

Innanzitutto, per contestare la legittimità dell'atto successivo a quello di cui è lamentato il vizio di notifica (va anche evidenziato che, in caso di notifica nulla, il termine per la proposizione del ricorso contro l'atto impositivo decorre dal momento di conoscenza effettiva del provvedimento; cfr. Cass. 4 febbraio 2011, n. 2728). Per giurisprudenza affatto pacifica, il vizio di notifica di un atto presupposto integra un vizio che invalida l'atto consequenziale (*“la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato”*, così Cass. SS.UU. 20 aprile 2021, n. 10012). Tale invalidità può essere fatta valere dal contribuente o impugnando, per detto vizio, l'atto consequenziale ovvero impugnando, cumulativamente l'atto conseguente e l'atto presupposto potendo, in questo modo, contestare la pretesa tributaria e non solo gli atti con cui la stessa viene posta in esecuzione (Cass. 18 maggio 2021, n. 13314; Cass. 21 maggio 2019, n. 13641; Cass. 30 novembre 2018, n. 31070).

Costituisce poi un insegnamento altrettanto pacifico in giurisprudenza quello per cui il ricorso, che sana il vizio di notifica, non vale a rimettere nei termini l'Agenzia: per giurisprudenza assolutamente pacifica, infatti, laddove risulti viziata la notifica di un atto, qualora la sanatoria del vizio intervenga per effetto della proposizione del ricorso in un tempo in cui il termine a disposizione dell'Agenzia è oramai spirato, l'Agenzia stessa non viene rimessa in termini e l'azione impositiva deve essere dichiarata decaduta o, addirittura, prescritta (la sanatoria del vizio di notifica può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avviene prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento previsto dalle singole leggi

d'imposta. La proposizione del ricorso può, quindi, 'salvare' l'atto, la cui notifica si assume viziata, solo a far data dalla presentazione del ricorso stesso. sicché, se interviene fuori termine, l'azione impositiva rimane tardiva; cfr. CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, 333 ss. Fermo restando, in ogni caso, l'onere per il contribuente di dedurre la decadenza come specifico vizio nel ricorso introduttivo dinanzi alle Commissioni tributarie, escludendosi un potere di declaratoria *ex officio* del giudice; cfr. Cass. SS.UU. 5 ottobre 2004, n. 19854; Cass. 31 maggio 2011, n. 12007).

Ebbene, è solo in questi casi che il vizio di notifica dell'atto impositivo può essere valorizzato in sede di ricorso (*"il vizio di nullità della notifica, in sede di ricorso, può essere lamentato solo in termini strumentali, ossia per contestare un diverso vizio dell'atto, come la tardività dell'azione impositiva ovvero l'omessa corretta notifica dell'atto presupposto"*, CARINCI A., *Non è invalida la cartella di pagamento priva di sottoscrizione - Punti fermi della Cassazione sull'impugnazione del ruolo e della cartella*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 8/9, 696 ss.).

Al contempo, si affaccia per questa via una soluzione che, di fatto, apre una breccia nell'ambito del processo tributario, tradizionalmente ispirato al modello impugnatorio (PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 17 ss.; BUCCICO C. - MASTRANTUOMO F., *Natura, struttura e fonti del processo tributario*, in CARINCI A. - RASIA C. (a cura di), *Il processo tributario*, Milano, 2020, 32 ss.). Si determina, infatti, una soluzione che, nella sostanza, giunge ad ammettere accertamenti negativi (CARINCI A., *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono*, cit., 617 ss.; CERIONI F., *La Cassazione riforma il processo tributario: dalle azioni impugnatorie a quella di accertamento dell'obbligazione tributaria*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 40 ss.).

Se in ragione e sull'assunto che la notifica della cartella è stata nulla o addirittura inesistente si arriva a contestare la pretesa ovvero se ne lamenta l'intervenuta prescrizione/decadenza (ad esempio, perché non si è integrato alcun effetto interruttivo/impeditivo), si apre la strada ad una pronuncia che ha ad oggetto, non tanto il vizio di un atto, quanto l'esistenza/inesistenza della pretesa. Obiettivo del giudizio non diviene più, infatti, rimuovere un atto onde impedire che si definisca, ma già e solo accertare che non c'è più una pretesa. Come appunto accade con l'impugnazione facoltativa di atti non tipizzati che, come tali, non si possono definire. Consentendo l'impugnazione della cartella non notificata sulla base della conoscenza della stessa avvenuta in base all'estratto di ruolo, si permette insomma al contribuente di far valere l'invalidità della notifica dell'atto di riscossione (ruolo e cartella), al mero scopo di vedersi accertata l'intervenuta insussistenza del debito, ad esempio per decadenza e/o prescrizione della pretesa erariale iscritta a ruolo. L'invalidità della notifica, di per sé, non invalida l'atto, posto l'operare della regola di cui all'art. 156 c.p.c. Di conseguenza, l'unica ragione per promuovere l'azione, consentita dal vizio di notifica, è quella di giungere ad ottenere una pronuncia del giudice sulla pretesa in riscossione. Una pronuncia, segnatamente, tesa a riconoscerne l'intervenuta prescrizione o maturata decadenza (critica sul punto GLENDI G., *Può essere opposta*

ex art. 615 c.p.c. la prescrizione maturata dopo la notifica del titolo - L'incessante ricerca da parte del contribuente di un giudice che "accerti" l'intervenuta prescrizione, in GT - Riv. giur. trib., 2021, 12, 1004 ss.).

5. Proseguendo l'esame della norma, si evidenzia come qui si faccia riferimento, nel delimitare il perimetro di applicazione, ai casi "*di diretta impugnazione*". Premesso che non vi sono indicazioni puntuali sul significato da dare a detta formula, si è comunque dell'avviso che si debba operare un distinguo. Segnatamente, ritenere che, nell'ambito delle impugnazioni strumentali del vizio di notifica, viste innanzi, ad esito della novella sia oggi consentita solo quella rivolta a contestare l'atto successivo per vizio di notifica di quello presupposto.

In sostanza, dovrebbe essere ancora consentita l'impugnazione della cartella (e del ruolo) in via meramente indiretta allo scopo di censurare l'atto esecutivo successivo (pignoramento), viziato dalla mancata notifica dell'atto presupposto. In altri termini, non dovrebbe essere precluso impugnare il pignoramento contestandone la validità per omessa notifica della cartella (spetta al giudice tributario la cognizione sulla controversia che, contestando la valida notifica dell'atto presupposto, lamenti l'intervenuta prescrizione del debito. Questo, sempre che la prescrizione consegua e dipenda da detto vizio (ciò che accade laddove si lamenti che il vizio di notifica ha inibito l'operatività degli atti interruttivi). Ai sensi di quanto stabilito dalla Corte Cost. (n. 114/2018), compete invece al giudice ordinario la cognizione dell'intervenuta prescrizione laddove questa non dipenda in alcun modo dalla pretesa invalidità della notifica di un atto presupposto; Cass. SS.UU. 14 aprile 2020, n. 7822; in argomento BASILAVECCHIA M. - BUTTUS S. - FRANSONI G. - GUIDARA A. - ODOARDI F., *Esecuzione forzata e riparto di giurisdizione nel pensiero delle Sezioni unite della Suprema Corte di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 821 ss.). In questo caso, infatti, oggetto di impugnazione non è la cartella, che viene evocata solo in via strumentale e solo per far valere un vizio proprio dell'atto oggetto di impugnazione, che è solo l'atto di pignoramento (come evidenziato in giurisprudenza, se viene lamentata l'omessa notifica dell'atto presupposto è consentito proporre il ricorso avverso il pignoramento innanzi al giudice tributario; Cass. 14 aprile 2020, n. 7822).

Al contempo, non dovrebbe invece più essere consentito valorizzare il vizio di notifica per far valere l'intervenuta decadenza/prescrizione della pretesa, posto che, in questo caso, oggetto di impugnazione è e resta direttamente la cartella di pagamento (e il ruolo). Questo, sia nel caso in cui la cartella sia conosciuta di fatto con l'estratto di ruolo sia nel caso che, di contro, sia conosciuta in occasione della notifica di un atto successivo. Così intesa, la norma si pone però in evidente contrasto con quanto stabilito dall'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, dal momento che, nel caso di impugnazione di un atto successivo, che si assuma viziato per omessa notifica dell'atto presupposto (la cartella di pagamento), non sarebbe più possibile censurare anche la cartella e, con essa, la pretesa ivi avanzata: in questo caso, in effetti, si tratterebbe di un'impugnazione diretta della cartella avanzata in sede di impugnazione

dell'atto successivo, sull'assunto del vizio di notifica. Ipotesi appunto esclusa dalla norma.

A diversa conclusione si potrebbe tuttavia giungere ritenendo che 'diretta impugnazione' sia solamente quella rivolta in via esclusiva avverso la cartella, di cui si sia avuta conoscenza di fatto, mentre l'impugnazione della cartella congiuntamente con altro atto successivo (ad esempio, un pignoramento) sarebbe, per ciò stesso, indiretta e, come tale consentita. In questo modo, a tacer d'altro, non sarebbe derogato l'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992.

La norma si esprime, poi, in termini di "*invalidamente notificata*". Ancora una volta, si assiste all'impiego di una formula assai lata ed idealmente atecnica, che potrebbe coprire ogni ipotesi di vizio di notifica, dalla nullità alla vera e propria inesistenza.

Un dubbio che si potrebbe porre è se la limitazione valga solo per la cartella di pagamento (e il ruolo) o anche per l'accertamento esecutivo di cui all'art. 29 D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 2, I, 159 ss.; ID., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, in GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 45 ss.).

La lett. g) dell'art. 29 D.L. n. 78/2010 ha previsto, in effetti, che "*i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati*" all'accertamento esecutivo; ma ciò, limitatamente alle "*norme vigenti*". Di conseguenza, detta equiparazione dovrebbe valere solo e limitatamente alle norme già vigenti al tempo dell'introduzione dell'accertamento esecutivo. Ne discende, con ogni evidenza, che l'equiparazione non può allora valere anche per le norme emanate successivamente, come è quella in commento. Del resto, non si intravede ragione alcuna per non menzionare espressamente l'accertamento esecutivo, laddove si fosse inteso estendere anche a tale atto il regime in commento.

La conseguenza che si impone, in questo modo, è quella di riconoscere che l'accertamento esecutivo resta impugnabile in via diretta, sull'assunto di un vizio di notifica, in tutti i casi in cui se ne sia avuta una qualche conoscenza, sia questa dovuta alla comunicazione di presa in carico (CARINCI A., *Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme da riscuotere con atto impositivo*, in *Corr. trib.*, 2012, 13, 967 ss.), all'estratto di ruolo ovvero ad un atto esecutivo successivo. Si compie, in questo modo, una differenza di trattamento, rispetto ai casi in cui sia ricevuta una cartella di pagamento, che si palesa assolutamente ingiustificata.

Un profilo (ulteriore) assai critico è poi integrato dall'esplicita elencazione dei casi in cui è consentita l'impugnazione. Si tratta infatti di casi, tutti, in cui vi è un rapporto con la pubblica Amministrazione (ad esempio, partecipazione ad una procedura di appalto, vanto di crediti verso la PA (BASILAVECCHIA M., *Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione*, in *Corr. trib.*, 2008, 33, 2659 ss.), ovvero altri benefici); ebbene, la norma consente l'impugnazione della cartella (e del ruolo), ove si assumi il vizio di notifica, solo in questi casi.

Ciò significa quindi, che solo se e nella misura in cui vi sia una delle ipotesi tipizzate di rapporti con l'Amministrazione pubblica è consentita l'impugnazione della cartella di pagamento, adducendo vizi di notifica.

Senonché, se si tiene presente che, per quanto anche sopra visto, l'impugnazione della cartella (e del ruolo), di cui si contesti un vizio di notifica, in assenza di un atto di riscossione è finalizzata esclusivamente a contestare la pretesa ovvero ad accertare che il credito è nel frattempo decaduto/prescritto, la ragione di una simile limitazione appare di difficile giustificazione. Sembrerebbe infatti sottendere che vi sia un interesse giustificato alla tutela preventiva solo nei limitati casi in cui vi è un rapporto con l'Amministrazione pubblica; che, solo in quei casi, insomma, sia configurabile un pregiudizio meritevole di tutela integrato dalla mera esistenza del credito in riscossione.

Il che però non è vero.

Basta pensare al tema della reputazione presso il ceto bancario o, ancora, al fatto che, in questo modo, si 'costringe' il contribuente a vivere sotto la spada di Damocle di un'azione esecutiva, pronta a partire in qualsiasi momento. Peraltro, di un'azione esecutiva che, ove avviata, può essere difficile da contrastare, per le peculiarità proprie della procedura dell'esecuzione esattoriale, connotata da indubbia sommarietà nelle garanzie per il contribuente (ciò si può dire, ad esempio, con il pignoramento presso terzi, che non prevede la citazione davanti al giudice se non in caso di rifiuto del terzo; cfr. art. 72-*bis* D.P.R. n. 602/1973).

Insomma, si realizza ancora una volta una discriminazione difficile da giustificare.

6. L'impugnazione della cartella di pagamento (e del ruolo), della cui conoscenza il contribuente è stato reso edotto (asseritamente) solo in ragione dell'estratto di ruolo, ha trovato da parte della giurisprudenza espresso riconoscimento e giustificazione in una lettura costituzionalmente orientata dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992. Ad avviso delle Sezioni Unite (Cass. SS.UU. 2 ottobre 2015, n. 19704), infatti, una tale lettura esige di ritenere che la soluzione prevista dal citato comma 3, che consente l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente a quello successivo notificato, non è l'unica possibilità per far valere l'invalidità della notifica: una piena tutela dei diritti del contribuente deve infatti consentire al medesimo di contestare il vizio di notifica, nei limiti e con gli effetti propri di tale censura, in tutti i casi in cui sia comunque legittimamente venuto a conoscenza dell'atto.

Date queste premesse, è evidente allora come limitare simili possibilità di tutela preventiva ai soli casi in cui il contribuente vanti pretese (attuali o solo potenziali, come nel caso di partecipazioni a gare) nei confronti della pubblica Amministrazione appaia, indubbiamente, una forzatura. In quei casi vi può essere un interesse concreto ed attuale a rimuovere la pretesa, prima e a prescindere dell'avvio di un'azione esecutiva (l'esistenza della pretesa blocca l'accesso alla gara ovvero impedisce il rimborso). Non di meno, appare apodittico ed indimostrato escludere un analogo interesse in tutti gli altri casi.

Vi può così essere il caso che chi ha pendenze con il Fisco possa avere difficoltà ad accedere al sistema bancario. Le banche potrebbero infatti avere remore a concedere aperture di credito a chi ha grosse esposizioni potenziali con il Fisco, posto che, prima o poi, queste potrebbero attivarsi, peraltro potendo contare sulle garanzie che sono proprie dei crediti fiscali.

Vi potrebbero poi essere condizionamenti sulla circolazione delle aziende, laddove la certificazione di cui all'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 (cfr. MARINI G., *Note in tema di responsabilità per i debiti tributari del cessionario di azienda*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 2, I, 181 ss.; MAZZAGRECO D., *Recenti sviluppi della giurisprudenza di legittimità in tema di responsabilità e tutela del cessionario d'azienda*, in *Rass. trib.*, 2021, 1, 234 ss.) evidenzia pendenze che il contribuente potrebbe avere interesse a ripulire. Se gli viene preclusa la possibilità di contestare le cartelle non notificate e, per quella via, i crediti nel frattempo prescritti, il rischio è che l'appetibilità dell'azienda possa restare pregiudicata.

Più in generale, la norma in commento porta a negare che il contribuente possa avere un interesse meritevole di tutela a ripulire le proprie pendenze fiscali, così però dimenticando che la minaccia di un'esecuzione esattoriale, per come peraltro è congegnata, non può assolutamente essere banalizzata.

La riforma palesa insomma molteplici profili di dubbio in merito alla sua ragionevolezza e razionalità.

Innanzitutto, sembra evidente che l'esigenza perseguita, ossia deflazionare il contenzioso, non è assolutamente detto che venga realizzata: più verosimilmente, infatti, il contenzioso finirà per essere 'scaricato a valle'. L'impugnazione della cartella in ragione della mancata valida notificazione, proposta prima e a prescindere dall'impugnazione dell'atto successivo notificato, non determina un aggravio del contenzioso, dal momento che detta impugnazione è solo rinviata, potendo intervenire in ogni caso al momento della notifica dell'atto successivo. Sicché, dal momento che, a questo punto, non è più consentito rimuovere preventivamente una pretesa oramai prescritta, si dovrà attendere il primo atto esecutivo (quindi con spreco aggiuntivo di risorse) per lamentare l'illegittimità di questo per omessa notifica dell'atto presupposto. Non è chiaro, insomma, dove stia il vantaggio.

In ogni caso non sembra neppure che la deflazione del contenzioso possa essere invocata come esigenza tiranna rispetto alla salvaguardia dei diritti di tutela del contribuente (nella Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria si rimarcava che *“è bene osservare che circa il 40% delle cause contro l'Agente della riscossione consegue all'impugnazione di estratti di ruolo – relativi a crediti affidati all'Agente della riscossione fin dall'anno 2000, riportati in oltre 137 milioni di cartelle di pagamento – e determina ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi. Infatti, nel solo anno 2020 – anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia dell'Agente della riscossione a causa della sospensione delle attività, derivante dalla situazione sanitaria emergenziale – il 40,6% dei ricorsi in ingresso [ossia circa 55.000 ricorsi su circa 135.000 complessivamente introdotti], trae origine dall'impugnazione di*

estratti di ruolo”. Ciò induce a ritenere che l’obiettivo perseguito dalla novella sia proprio e solo quello di deflazionare il contenzioso). I casi sopra evocati, piuttosto, fanno ben vedere come si possano certamente ipotizzare situazioni in cui vi è un interesse concreto, attuale e assolutamente meritevole di tutela in capo al contribuente ad intervenire anticipatamente sul credito vantato dal Fisco. Vi è poi la denunciata discriminazione tra contribuenti che hanno rapporti con la pubblica Amministrazione e gli altri.

Insomma, si intravedono molteplici dubbi di legittimità della previsione in commento, alla stregua dei parametri rappresentati dall’art. 3 (uguaglianza) e dall’art. 24 (diritto di difesa) della Costituzione. Senza trascurare una possibile violazione dell’art. 117 Cost., per conflitto della disciplina a commento con la norma interposta integrata dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle Libertà fondamentali (DEL FEDERICO L., *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all’applicazione della CEDU in materia tributaria*, in BILANCIA F. - CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P. (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 81 ss.; KOSTNER A., *Osservazioni in tema di diritti fondamentali della persona in ambito fiscale e riflessi sul giudicato tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 4, 929 ss.). Quand’anche si volesse ammettere qui perseguito uno scopo legittimo, fuor di dubbio appare l’evidente sproporzione che si realizza tra obiettivi perseguiti e i pregiudizi imposti.

In particolare, si palesa un conflitto con l’art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle Libertà fondamentali, laddove enuncia “*Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni*” (MELIS G. - PERSIANI A., *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo in tema di riscossione tributaria*, in BILANCIA F. - CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P. (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, cit., 249 ss.). Invero, se il contribuente non ha possibilità di ripulire le sue pendenze fiscali, queste possono rappresentare una minaccia permanente sui propri beni e, così, un pregiudizio al loro godimento. Vi è poi, da valutare anche una possibile violazione dell’art. 6 della CEDU sul diritto ad un equo processo, che qui sarebbe impedito, anche se – va rammentato - l’applicazione al tema tributario di tale previsione può destare perplessità (sulla ritrosia della Corte verso l’applicazione della Convenzione al diritto tributario, cfr. GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell’applicazione della CEDU (caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, 228 ss.; MERONE A., *Civiltà fiscale, CEDU e diritti del contribuente*, in *Dir. proc. trib.*, 2021, 1, 51 ss.; PERRONE A., *Art. 6 della Cedu, diritti fondamentali e processo tributario: una riflessione teorica*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 10, I, 919 ss.).

Insomma, vi sono diversi parametri di legittimità che si mostrano coinvolti ed interessati dalla norma in esame, la quale, con ogni evidenza, avrebbe meritato una maggiore ponderazione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M. - BUTTUS S. - FRANSONI G. - GUIDARA A. - ODOARDI F., *Esecuzione forzata e riparto di giurisdizione nel pensiero delle Sezioni unite della Suprema Corte di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, 821 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione*, in *Corr. trib.*, 2008, 33, 2659 ss.
- BRUZZONE M., *Le SS.UU. ammettono l'impugnazione di cartella e/o ruolo sulla base dell' "estratto di ruolo"*, in *Corr. trib.*, 2015, 44, 4377 ss.
- BUCCICO C. - MASTRANTUOMO F., *Natura, struttura e fonti del processo tributario*, in CARINCI A. - RASIA C. (a cura di), *Il processo tributario*, Milano, 2020, 32 ss.
- CARINCI A. - TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020
- CARINCI A., *Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme da riscuotere con atto impositivo*, in *Corr. trib.*, 2012, 13, 967 ss.
- CARINCI A., *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissements progressifs della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 10, II, 617 ss.
- CARINCI A., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, in GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011
- CARINCI A., *Non è invalida la cartella di pagamento priva di sottoscrizione - Punti fermi della Cassazione sull'impugnazione del ruolo e della cartella*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 8/9, 696 ss.
- CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 2, I, 159 ss.
- CERIONI F., *La Cassazione riforma il processo tributario: dalle azioni impugnatorie a quella di accertamento dell'obbligazione tributaria*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 40 ss.
- CIPOLLA G. M., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, I, 957 ss.
- CORDA F., *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 4, II, 168 ss.
- DEL FEDERICO L., *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in BILANCIA F. - CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P. (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 81 ss.
- GLENDI G., *Può essere opposta ex art. 615 c.p.c. la prescrizione maturata dopo la notifica del titolo - L'incessante ricerca da parte del contribuente di un giudice che "accerti" l'intervenuta prescrizione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 12, 997 ss.
- GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, 228 ss.
- KOSTNER A., *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 4, 865 ss.

- KOSTNER A., *Osservazioni in tema di diritti fondamentali della persona in ambito fiscale e riflessi sul giudicato tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 4, 929 ss.
- LOVECCHIO L., *Non impugnabilità degli estratti di ruolo: a rischio la tutela del contribuente in caso di cartelle non notificate*, in *il fisco*, 2022, 2, 107 ss.
- MARINI G., *Note in tema di responsabilità per i debiti tributari del cessionario di azienda*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 2, I, 181 ss.
- MAZZAGRECO D., *Recenti sviluppi della giurisprudenza di legittimità in tema di responsabilità e tutela del cessionario d'azienda*, in *Rass. trib.*, 2021, 1, 234 ss.
- MELIS G. - PERSIANI A., *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di riscossione tributaria*, in BILANCIA F. - CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P. (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 249 ss.
- MERONE A., *Civiltà fiscale, CEDU e diritti del contribuente*, in *Diritto e processo tributario*, 2021, 1, 47 ss.
- PAPARELLA F., *Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo e gli effetti sull'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, I, 1 ss.
- PERRONE A., *Art. 6 della Cedu, diritti fondamentali e processo tributario: una riflessione teorica*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 10, I, 919 ss.
- PERRONE L., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 79 ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021
- PISTOLESI F., *L'impugnazione 'facoltativa' del diniego di interpello 'disapplicativo'*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, 451 ss.
- RASI F., *La conoscenza "occasionale" e "legale" dell'"estratto di ruolo" nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 6, 1012-1039