

GRAVA SUL CONCESSIONARIO L'OBLIGO DI CONSERVARE COPIA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO ANCHE IN CASO DI NOTIFICAZIONE DIRETTA A MEZZO DEL SERVIZIO POSTALE

SOMMARIO: 1. Il principio di diritto. - 2. La fattispecie. – 3. Il contrasto giurisprudenziale. – 4. La decisione. -5.Riferimenti giurisprudenziali e dottrinali

1. Il principio di diritto

Con sentenza (non definitiva) del 14 marzo 2022 n.4, l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato si è pronunciata in tema di diritto di accesso alle cartelle esattoriali, enunciando l'obbligo per il concessionario di conservare la copia della cartella di pagamento e di consentire, su istanza del contribuente, l'esercizio del diritto di accesso ovvero di rilasciare un'attestazione che dia atto dell'inesistenza della cartella, esponendo le ragioni per le quali la cartella non sia più esistente e, quindi, non sia più ostensibile nella sua materialità.

I principi di diritto enunciati sono stati, in particolare, i seguenti:

- il concessionario, ai sensi dell'art. 26 comma 5 del DPR 602/73, ha l'obbligo di conservare la copia della cartella di pagamento, anche quando esso si sia avvalso delle modalità semplificate di diretta notificazione della stessa a mezzo di raccomandata postale;
- qualora il contribuente richieda la copia della cartella di pagamento, e questa non sia concretamente disponibile, il concessionario non si libera dell'obbligo di ostensione attraverso il rilascio del mero estratto di ruolo, ma deve rilasciare una attestazione che dia atto dell'inesistenza della cartella, avendo cura di spiegarne le ragioni.

2. La fattispecie

Un contribuente aveva impugnato dinanzi al giudice amministrativo il diniego opposto dal concessionario per la riscossione ad un'istanza di accesso, avente ad oggetto diciotto cartelle di pagamento e finalizzata alla verifica dell'esatta corrispondenza tra le stesse cartelle e il ruolo.

Alla richiesta di accesso, il concessionario aveva opposto che le cartelle richieste risultavano “estinte” in una certa data, tranne una, per la quale veniva consentito l'accesso al solo estratto di ruolo.

Il giudice di primo grado respingeva il ricorso sul rilievo che il concessionario aveva depositato in giudizio la copia delle relate di notifica relative a tutte le cartelle richieste, circostanza che provava la conoscenza (almeno legale) della cartelle in parola da parte del contribuente.

Con il successivo appello avverso detta sentenza, il contribuente lamentava, in un unico e articolato motivo, l'erroneità della decisione, avendo la stessa dato valenza solutoria alla documentazione relativa alla mera attività di notificazione delle cartelle, senza considerare che queste ultime non erano mai state ostese dal concessionario.

La IV Sezione del Consiglio di Stato, investita del gravame, rilevando l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale sulla questione, rimetteva gli atti all'Adunanza Plenaria ai sensi dell'art.99, comma 1, c.p.a.

3. Il contrasto giurisprudenziale

La sezione remittente individuava, in particolare, l'esistenza di tre orientamenti sul tema.

Un primo orientamento, il quale, una volta constatata l'indisponibilità, in concreto, dell'atto, giunge a negarne l'accesso, ritenendo comunque possibile quale adempimento surrogatorio e "liberatorio" da parte dell'amministrazione il rilascio di un "estratto di ruolo" (Cons. Stato, sez. IV, 26 maggio 2017, n. 2477; Id., 7 agosto 2017, n. 3947; Id., 1 luglio 2021, n. 5035). Questo orientamento poggia, secondo l'Adunanza Plenaria, su due impliciti, concorrenti assunti teorici: in primo luogo, la possibilità per il concessionario di conservare, in luogo di copia della cartella, la "matrice", così come previsto dall'art. 26, quinto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; in secondo luogo, la natura sostanzialmente certificativa della cartella di pagamento rispetto ai dati presenti nel ruolo informatizzato, dalla quale discenderebbe la valenza surrogatoria dell' "estratto" di ruolo.

Un secondo indirizzo, il quale - in base al dato che la cartella di pagamento viene stampata in un unico esemplare - giustifica la prassi del concessionario di non conservare la copia in caso di utilizzo per la notifica del servizio postale, ma impone al medesimo, sul presupposto dell'autonomia e infungibilità della cartella di pagamento, di rilasciare un'attestazione circa la non disponibilità dell'atto, non ritenendo equipollente, ai fini dell'accesso, l'estratto di ruolo (Cons. Stato, sez. IV, 6 novembre 2017, n. 5128; Id., 20 novembre 2020, n. 7226).

Un terzo filone interpretativo, che, infine, ritiene ingiustificata la mancata conservazione di una copia della cartella, evidenziando che la cartella di pagamento è un atto espressamente disciplinato dall'ordinamento, di valenza insostituibile nell'esecuzione esattoriale; esso, perciò, non può non essere materialmente o digitalmente conservato negli archivi del concessionario emittente, altrimenti si determinerebbe una situazione *contra legem* (Cons. Stato,

sez. IV, 12 maggio 2014, n. 2422; Cons. Stato, sez. IV, 26 febbraio 2021, n. 1667). Questo ultimo orientamento pone a base del ragionamento la natura tipica e giuridicamente infungibile della cartella di pagamento, nonché l'irragionevolezza di un sistema che fa dipendere la disponibilità dell'atto dalla scelta delle modalità di notificazione, nel senso che, se la notifica è effettuata a mezzo pec ovvero ufficiale giudiziario o messo comunale, il concessionario disporrebbe della copia conforme, cartacea o digitale; laddove, invece, il concessionario decida di utilizzare il servizio postale, mediante plico raccomandato, esso sarebbe esonerato dall'effettuare e conservare una copia cartacea.

4. La decisione

L'Adunanza Plenaria focalizza, quindi, i seguenti due quesiti a cui dare risposta con la propria decisione: a) se il concessionario possa essere esonerato dalla conservazione della copia della cartella di pagamento; b) se la cartella, ai fini dell'accesso, possa essere surrogata dall'estratto di ruolo.

La risposta ai quesiti appena delineati esige che sia preliminarmente chiarita la natura giuridica della cartella di pagamento.

L'Adunanza Plenaria la definisce, in primo luogo, come documento amministrativo accessibile ai sensi dell'art. 22 della legge 241/90, non rientrando essa nell'area dei procedimenti tributari per i quali l'art. 24 della l. 241/1990 "esclude" l'accesso, in quanto la cartella presuppone la conclusione del procedimento tributario e rappresenta il primo atto dell'esecuzione esattoriale. Peraltro, osservano i giudici di Palazzo Spada, l'art. 24 cit. non esclude *tout court* l'accesso per gli atti del procedimento tributario, ma prevede che esso debba svolgersi secondo le "particolari norme che li regolano".

In secondo luogo, l'Adunanza Plenaria discorre di funzione composita della cartella di pagamento, dal momento che essa, da una parte, è lo strumento che nel procedimento di esecuzione esattoriale serve a portare a conoscenza del contribuente, mediante notifica, l'esistenza del titolo esecutivo posto a base dell'esecuzione esattoriale e costituito dal ruolo (art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) e, dall'altro, incorpora il contenuto del "precetto" (tipico dell'esecuzione civile), nonché le ulteriori informazioni necessarie o comunque utili per il contribuente (art. 25, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602: "la cartella di pagamento contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata", nonché "l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo" (comma 2 bis

dell'art. 25 cit.); ai sensi dell'art. 6 comma 2 del DM 321/99 cit. essa riporta, poi, le “*avvertenze concernenti le modalità e i termini di impugnazione*”). Infine, la cartella di pagamento può anche rivestire funzione impositiva in senso sostanziale, in tutto assimilabile ad un atto di accertamento (nel caso, ad esempio, del controllo automatizzato delle dichiarazioni reddituali, ai sensi dell'art. 36 bis dal DPR 600/1973).

Essa, quindi, assommando in sé le funzioni che, nella espropriazione forzata codicistica, sono svolte dalla notificazione del titolo esecutivo ex art. 479 c.p.c. e dalla notificazione del precetto” (Cass., sez.un., 14 aprile 2020, n. 7822), rappresenta il punto di “emersione documentale di uno snodo indefettibile dell'esecuzione esattoriale. Tanto è vero che, laddove il legislatore ha ritenuto superflua l'emissione della cartella di pagamento, lo ha espressamente sancito, conferendo all'atto impositivo (nella specie gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, IVA e IRAP) efficacia esecutiva e di contestuale precetto (cfr. art. 29 del decreto legge n. 78/2010)”.

L'organo nomofilattico della giustizia amministrativa esamina, poi, l'art. 26, quinto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che regola specificamente l'accesso alla cartella di pagamento, a tenore del quale: “il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione”, concludendo che la disposizione individua nel Concessionario l'amministrazione che deve conservare il documento e lo detiene ai fini dell'accesso, circoscrivendone temporalmente gli obblighi di conservazione e individuando i titolari del diritto d'accesso nelle parti del rapporto tributario (contribuente e amministrazione).

I giudici di Palazzo Spada ravvisano, quindi, l'unico elemento di incertezza nell'alternativa che la stessa pone tra due modalità di conservazione del documento, ovvero la copia della cartella oppure la “matrice” di questa.

Il riferimento alla “matrice” allude a una modalità di produzione della cartella invalsa al tempo in cui il ruolo era ancora cartaceo (in sostanza la “matrice” era l'originale dalla cui compilazione scaturiva la “figlia” da notificare al contribuente). Una volta “dematerializzati” i ruoli in forza delle previsioni di cui al D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, e del D.M. 03 settembre 1999, n. 321, la previsione ha perso valenza applicativa: la cartella è divenuta un documento estratto a mezzo stampa dal ruolo informatico, secondo un modello predeterminato in sede regolamentare nei suoi contenuti e nel suo standard.

Attualmente il sistema informatico consente la stampa di un unico originale, verosimilmente per evitare la duplicazione accidentale o addirittura dolosa del

titolo, cosicché è necessaria un'azione informatica o umana che consenta di tenere traccia fedele e conforme del detto originale. In proposito, l'Adunanza Plenaria chiarisce che “può trattarsi di una copia digitale, ossia il prodotto di una copia generata direttamente dal sistema informatico oppure scannerizzata dall'operatore a valle della stampa, ma dev'essere la riproduzione conforme dell'atto, non essendo possibile, ai fini dell'accesso, adempiere alla richiesta a mezzo del rilascio di un estratto di ruolo, ossia della mera stampa di dati estrapolati dal ruolo informatizzato, ma non “organizzati” in cartella”, ciò in quanto l'estratto di ruolo, come precisato dalla Corte di Cassazione, “è l'atto del concessionario, relativo al singolo contribuente, che non contiene però alcuna pretesa impositiva, e non è specificamente previsto da alcuna disposizione di legge; si tratta di un elaborato informatico formato dal concessionario della riscossione, contenente gli elementi della cartella, e quindi anche gli elementi del ruolo afferenti a quella cartella, privo di pretesa impositiva (da ultimo Cass. Sez. V, 11 febbraio 2022, n. 22798)”. Trattasi in altri termini di un documento non avente un ruolo predeterminato nella scansione procedimentale dell'esecuzione esattoriale, caratterizzato semplicemente da una valenza ricognitiva del contenuto del ruolo in ordine a posizioni individuali.

I giudici amministrativi ricordano, poi, che dell'estratto di ruolo si sono occupati dapprima la giurisprudenza al fine di sondarne l'autonoma impugnabilità, *sub specie* in relazione al profilo dell'interesse a ricorrere ex art. 100 c.p.c. (SS. UU. n.19704/2015), e di recente il legislatore per affermarne l'inoppugnabilità salvo che in ipotesi di specifica lesività, tassativamente elencate (art. 3-*bis* del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito in legge 17 dicembre 2021, n. 215).

L'estratto di ruolo – conclude l'Adunanza Plenaria – è, perciò, un atto ontologicamente diverso dalla cartella di pagamento: mentre il primo è un mero strumento di conoscenza, la seconda è un atto fondamentale del procedimento di esecuzione esattoriale che dev'essere notificato al contribuente e conservato in copia a cura del Concessionario, cosicché corollario di tale ricostruzione è che ove il contribuente chieda accesso alla cartella di pagamento e questa rientri nel periodo di obbligatoria conservazione, è solo con il rilascio della copia della cartella di pagamento, e non con l'estratto di ruolo, che il concessionario adempie esattamente ai suoi obblighi di ostensione.

L'Adunanza Plenaria osserva, infine, che “è quanto meno anomalo che il Concessionario si dichiari in grado di adempiere esattamente solo qualora egli stesso abbia scelto, quali canali di notificazione, l'ufficiale giudiziario, il messo comunale o gli agenti della polizia municipale, ai sensi del primo comma dell'art. 26 del DPR 602/73 cit., ovvero la PEC di cui al secondo comma del medesimo

articolo, sul presupposto che esclusivamente in questi casi il procedimento notificatorio richiede o contempla la formazione di una copia”, sicché “non è condivisibile la tesi secondo cui la disponibilità di un atto che la legge chiede di assicurare per un certo numero di anni sia obliterata a cagione della scelta della raccomandata postale quale canale di notificazione (modalità consentita dal comma 1 cit.); è anche del tutto irragionevole l’altra tesi per cui l’introduzione di una facilitazione nel procedimento di notifica farebbe implicitamente venir meno l’obbligo di generazione e conservazione di una copia cartacea o digitale”. Poiché la mancata predisposizione di un assetto organizzativo che consenta il rilascio della copia a suo tempo notificata direttamente a mezzo posta costituisce quindi una prassi contrastante con l’art. 26 DPR 602/73, ne consegue che “i concessionari dovranno porre rimedio con i necessari adattamenti e le opportune misure organizzative, anche in forza dell’art. 22 comma 6 della legge 241/90, che correla all’ “obbligo” di detenere (e non alla concreta detenzione) il diritto d’accesso”.

4. Riferimenti giurisprudenziali e dottrinali

Le questioni inerenti limiti e modalità dell’accesso alla cartella esattoriale sono da tempo all’attenzione dei giudici amministrativi, della cui articolata giurisprudenza si riportano di seguito le principali massime:

-in caso di avvenuta notificazione della cartella a mezzo del servizio postale, l’agente della riscossione può legittimamente rispondere a una richiesta di accesso agli atti producendo copia degli estratti di ruolo delle cartelle di pagamento e delle relate di notifica ovvero dei pertinenti avvisi di ricevimento; a piena tutela dell’interesse del privato, è comunque tenuto ad attestare — con una specifica dichiarazione formale, della quale si assume la responsabilità, contenuta nella copia dell’estratto di ruolo prodotta o in un autonomo documento — che i dati riportati nell’estratto corrispondono alle risultanze dei ruoli e che né presso di sé né presso altra Amministrazione esistono gli originali richiesti (Cons. Stato, IV, 20/11/2020 n.7225; Id., 06/11/2017, n.5126; T.A.R. Lombardia sez. I - Brescia, 18/07/2018, n. 752; T.A.R. Toscana sez. I - Firenze, 28/10/2016, n. 1558);

-il contribuente ha diritto alla ostensione di copia dei fermi amministrativi, delle cartelle di pagamento e delle rispettive relate di notificazione, e ciò a prescindere dagli estratti di ruolo relativi alle cartelle richieste, dovendo queste ultime essere esibite in copia integrale e conforme all’originale, allo scopo di consentire la piena conoscenza del loro contenuto, secondo quanto specificamente previsto anche in via legislativa dall’art. 26 d.P.R. n. 602/1973. Se detta documentazione

invece non fosse più esistente, il concessionario -che si assumerà formalmente la responsabilità di quanto dichiarato, non essendo a ciò sufficiente una mera dichiarazione del difensore resa nel corso di un processo, ovvero una affermazione contenuta in una memoria difensiva- ciò attesterà in un apposito atto, chiarendo dove essa possa essere reperita, e/o in che occasione sia andata distrutta, mentre nella ipotesi che essa fosse stata già trasmessa ad altra amministrazione, provvederà a girare ex art. 6, comma 2, d.P.R. n. 184/2006 la richiesta di accesso alla Amministrazione che la detiene (T.A.R. Calabria sez. II - Catanzaro, 14/10/2020, n. 1599; T.A.R. Lazio sez. I - Latina, 17/02/2020, n. 67; T.A.R. Lazio sez. I - Latina, 29/03/2018, n. 182);

-l'interesse del contribuente all'ostensione degli atti propedeutici a procedure di riscossione è riconosciuto anche in via legislativa, mediante la previsione di obblighi in capo al concessionario per la riscossione. Le disposizioni sul diritto di accesso risultano pertanto di maggiore definizione e speciali rispetto alla disciplina generale del procedimento amministrativo, in quanto, in questo caso, la valutazione sulla sussistenza di un interesse all'esibizione è fatta direttamente dalla legge e non va più svolta caso per caso. A maggiore ragione, quindi, la richiesta del contribuente non può mai essere valutata sotto il profilo della meritevolezza soggettiva da parte del concessionario, obbligato ex lege alla custodia e all'esibizione, senza che allo stesso residui alcun margine di scelta. Ciò in quanto la copia della cartella di pagamento ex se costituisce strumento utile alla tutela giurisdizionale delle ragioni del ricorrente e la concessionaria non ha quindi alcuna legittimazione a sindacare le scelte difensive eventualmente operate dal privato (T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 09/04/2019, n. 1969; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 02/07/2018, n. 4367; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 11/04/2018, n. 2397; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 02/01/2018, n. 31; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 07/11/2017, n. 5177; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 10/10/2017, n. 4735; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 28/09/2017, n. 4544; T.A.R. Sicilia sez. III - Palermo, 11/09/2017, n. 2146; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 06/04/2017, n. 1866; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 05/01/2017, n. 119; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 13/12/2016, n. 5740; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 13/12/2016, n. 5740; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 23/09/2016, n. 4383; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 16/06/2016, n. 3029);

-vi è diversità ontologica di forma e contenuto tra la produzione degli estratti di ruolo e la cartella di pagamento, che costituisce *ex se* strumento utile alla tutela giurisdizionale delle ragioni del ricorrente, cosicché la concessionaria non ha alcuna legittimazione a sindacare le scelte difensive eventualmente operate dal

privato (T.A.R. Lazio sez. II - Roma, 02/08/2016, n. 8948; T.A.R. Campania sez. VI - Napoli, 15/07/2016, n. 3553);

in merito alla richiesta avanzata dal ricorrente del rilascio di copia conforme agli originali delle cartelle di pagamento, dei ruoli e dei rapporti di consegna dei ruoli, va premesso che l'estratto di ruolo costituisce una riproduzione fedele ed integrale degli elementi essenziali contenuti nella cartella esattoriale, in quanto deve contenere tutti i dati essenziali per consentire al contribuente di identificare a quale pretesa dell'amministrazione esso si riferisca, perché contiene tutti i dati necessari ad identificare in modo inequivoco la contribuente, ovvero nominativo, codice fiscale, data di nascita e domicilio fiscale; tutti i dati indispensabili necessari per individuare la natura e l'entità delle pretese iscritte a ruolo, ovvero il numero della cartella, l'importo dovuto, l'importo già riscosso e l'importo residuo, l'aggio, la descrizione del tributo, il codice e l'anno di riferimento del tributo, l'anno di iscrizione a ruolo, la data di esecutività del ruolo, gli estremi della notifica della cartella di pagamento, l'ente creditor. Tanto premesso, deve ritenersi venuto meno in capo al ricorrente l'interesse diretto, concreto ed attuale necessario per esercitare il diritto di accesso agli atti, così come previsto dall'art. 22 della legge n. 241/1990, avendo l'agente della riscossione già provveduto a consegnare tutta la documentazione richiesta e in suo possesso, fornendo tutti gli elementi necessari per consentire all'interessato di cogliere le ragioni delle pretese tributarie dell'Amministrazione (T.A.R. Lazio sez. III - Roma, 29/01/2016, n. 1338).

Anche la Corte Costituzionale (con sentenza del 23 luglio 2018, n. 175_ in *Bollettino trib.*, 2018, 1467, con nota di CARNIMEO; *Corriere trib.*, 2019, 34, con nota di BRUZZONE; *Riv. dir. trib.*, 2019, II, 29, con nota di D'AYALA VALVA, FIORENTINI; *Giur. costit.* 2018, 1873, con nota di CAPONI), si è soffermata sul carattere dirimente della effettiva possibilità di conoscenza della cartella di pagamento da parte del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, laddove ha rimesso al prudente apprezzamento del giudice della controversia valutare ogni comprovato elemento presuntivo (art. 2729 c.c.), offerto dal destinatario della notifica "diretta" della cartella di pagamento, il quale - pur essendo integrata un'ipotesi di conoscenza legale in ragione del rispetto delle formalità dell'art. 26, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 - assuma di non aver avuto conoscenza effettiva dell'atto per causa a lui non imputabile, al fine di accogliere, o meno, la richiesta di rimessione in termini.

Infine, con riguardo all'ampio dibattito sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo si rinvia, senza pretesa di completezza, a Cass. civ., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704 (in *Corr. trib.*, 2015, 44, 4377 con nota di BRUZZONE; *Il Fisco*, 2015,

3976, con nota di RUSSO; *Guida al diritto*, 2015, 30, con nota di GRAZIANO; *Riv. dir. trib.*, 2016, 4, 168, con nota di CORDA; *Giur. it.*, 2016, 8-9, 1983, con nota di CANE'; *Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 40, con nota di CERIONI), secondo cui *“il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale - a causa dell'invalidità della relativa notifica - sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a ciò non osta l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione”*, nonché, in riferimento al recente intervento del legislatore di cui all'art. art. 3-bis del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito in legge 17 dicembre 2021, n. 215), a LOCATELLI, *La controriforma della impugnazione dell'estratto di ruolo*, in www.giustizia-tributaria.it, SOLDI – DE MATTEIS – PEPE, *La sorte della diretta impugnabilità del ruolo a seguito del decreto legge n.1 n. 146, convertito in legge n. 215 del 17 dicembre 2021*, ne *Il labirinto del diritto*, 3, 2022, *Appendice speciale*; CARINCI, *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* , in www.rivistadirittotributario.it, 12 gennaio 2022; RASI, *Il “canto di natale” del legislatore: la non impugnabilità dell'estratto di ruolo*”; LOVECCHIO, *L'efficacia sostanziale del divieto di impugnazione dell'estratto di ruolo ne limita l'applicazione solo pro futuro*, *Fisco*, 2022, 8, 743; FERRARI – SCHILLACI, *Retroattiva la norma sull'inammissibilità del ricorso avverso la cartella per mezzo dell'estratto di ruolo*, *Fisco*, 2022, 11, 1091; CANCEDDA, *Non impugnabilità dell'estratto di ruolo: sull'efficacia retroattiva si profila l'intervento delle Sezioni Unite*, *Fisco*, 2022, 11, 1071.

Ida Raiola

Giudice tributario addetto al Centro Sudi presso il Massimario del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria