

Note “a caldo” sugli effetti intertemporali della disposizione che ha previsto la non impugnabilità dell’estratto di ruolo e della cartella di pagamento (e del ruolo) invalidamente notificata

di

Michele Mauro (Prof. aggregato Dir. Trib. Univ. Catanzaro) e Claudia Fava (Prof. aggregato Dir. Trib. Univ. Calabria e componente dell'Uff Massimario Ctr Calabria

Il comma 4-bis dell’art. 12 D.P.R. n. 602/1973, introdotto con l’art. 3-bis D.L. n. 146/2021 (conv. con L. n. 215/2021), stabilisce che “*L’estratto di ruolo non è impugnabile. 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*”.

Mancando una disciplina intertemporale, bisogna affrontare la questione degli effetti della norma sui processi in corso, onde verificare la possibilità di una sua applicazione retroattiva, in virtù della regola “*tempus regit processum*”.

La stampa specializzata (v. Italia Oggi n. 17 del 21 gennaio 2022; Sole-24 Ore del 28 gennaio 2022) ha dato conto di alcune sentenze di merito già intervenute, peraltro in maniera discordante, sulla questione. Precisamente, la Ctp di Latina (n. 53/2022), la Ctp di Catania (n. 357/2022) e la Ctp di Siracusa (n. 400/2022) hanno ritenuto la novella applicabile retroattivamente. Invero, la Ctp di Latina ha affermato che “In sede di prima analisi, la norma pare costruita su uno scrutinio del principio dell’ “interesse ad agire”, ex articolo 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”. Secondo le Commissioni tributarie di Catania e Siracusa “... la *ratio* della suddetta norma altro non è che una specificazione dell’interesse ad agire” e “di conseguenza 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”.

Al contrario, la Ctp di Reggio Emilia (n. 19/2022) ha ritenuto che la novella produca effetti soltanto a partire dal 21 dicembre 2021 (data di entrata in vigore), non potendo qualificarsi quale norma di interpretazione autentica, né quale norma strettamente processuale applicabile immediatamente, poiché non è stata diversamente disciplinata la modalità d’introduzione del gravame ovvero della gestione del processo.

E’ bene preliminarmente sgombrare il campo da un equivoco, che sembra trasparire anche dalle sentenze di merito appena menzionate.

Come prontamente rilevato in dottrina (v. A. 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 *Rivista tel. di diritto tributario*, 12 gennaio 2022), la non impugnabilità dell'estratto di ruolo non costituisce una novità. Si tratta, semmai, di una precisazione con la quale il legislatore ha inteso meglio chiarire quanto già emerso dalla nota sentenza della Cassazione, SS.UU., 2 ottobre 2015, n. 19704.

Difatti, in quella pronuncia "... 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." (così A. CARINCI, *cit.*).

Il dubbio interpretativo circa l'applicazione retroattiva, o meno, della novella, riguarda quindi l'impugnabilità del ruolo e della cartella che si assume invalidamente notificata, e questo anche nei casi in cui il contribuente ne abbia avuto conoscenza attraverso l'estratto di ruolo.

Orbene, occorre innanzitutto soffermarsi sull'argomento ritenuto idoneo dalle richiamate pronunce di merito a suffragare l'applicazione retroattiva della disposizione *de qua*, ossia la specificazione in senso restrittivo, ad opera di quest'ultima, dell'interesse ad agire del contribuente.

Invero, ove si ritenesse che l'avere, cioè, limitato l'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento per vizi di notifica a soli tre casi (*i.e.* pregiudizio alla partecipazione a procedure d'appalto; blocco dei pagamenti da parte della pubblica amministrazione; perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione) sia espressione di una precisa valutazione e limitazione dell'interesse ad agire del contribuente, dovrebbe inevitabilmente concludersi per l'applicazione retroattiva della novella. Invero, è noto come l'interesse ad agire quale specifico requisito di ammissibilità della domanda giudiziale debba sussistere non solo alla proposizione della domanda, ma anche al momento della decisione, come ribadito dalla citata sentenza della Cassazione n. 14073/2020.

Tuttavia, non sembra che questa sia stata la *ratio* della modifica normativa.

Sarebbe, invero, quasi paradossale ritenere che il legislatore abbia circoscritto l'interesse ad agire processualmente avverso atti – quali il ruolo e la cartella di pagamento – qualificati come autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19, comma 1, D. Lgs. n. 546/1992 e, quindi, in relazione ai quali il suddetto interesse ad agire risulta presunto dalla norma, senza, cioè, che il giudice debba accertarlo in concreto quale condizione dell'azione.

In altri termini, con riguardo al ruolo ed alla cartella di pagamento, come per tutti gli atti autonomamente impugnabili, la valutazione della presenza di un interesse ad agire è stata già effettuata dal legislatore nel momento in cui ha accordato la tutela, proprio perché ha riscontrato a priori un interesse ad ottenerla (così E. ALLORIO, *Bisogno di tutela giuridica?*, in *Problemi di diritto*, Milano, 1957, I, p. 230).

Piuttosto, con la novella il legislatore ha inteso limitare i casi di "diretta" impugnazione del ruolo e della cartella per vizi di notifica, così evitando che, avutane conoscenza irrituale, il contribuente

introduca azioni finalizzate all'accertamento negativo del credito, ad esempio per decadenza e/o prescrizione della pretesa erariale iscritta a ruolo. Invero, come sottolineato in dottrina, "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" (così A. CARINCI, *cit.*).

Pertanto, ferma restando la possibilità di contestare tuttora la notifica della cartella di pagamento in sede di impugnazione dell'atto successivo ritualmente notificato (così, ancora, A. CARINCI, *cit.*), la modifica legislativa ha avuto l'obiettivo di limitare la tutela anticipata avverso il ruolo e la cartella di pagamento irritualmente conosciuti (ad esempio attraverso l'estratto di ruolo) – siccome avallata dal diritto vivente sulla cd. impugnazione facoltativa (cfr., tra le altre, Cass. n. 27860/2021; Cass., n. 5334/2020; Cass. n. 26129/2017) – così evitando di derogare in tutti i casi (con inevitabile proliferazione di controversie) al carattere impugnatorio del processo tributario delineato all'art. 19 D. Lgs. n. 546/1992.

Se, dunque, la *ratio* della norma non riguarda precipuamente la limitazione dell'interesse ad agire, quanto, semmai, dell'interesse ad anticipare (facoltativamente) una tutela che in ogni caso resta consentita dalla legge, è da condividere l'irretroattività della novella in applicazione del principio "*tempus regit actum*", secondo il quale l'"atto" (i.e. il ricorso del contribuente) è governato dalle regole in vigore al momento della sua proposizione.

Difatti, con riferimento alla successione nel tempo delle norme processuali – quale è quella di cui si discute – la giurisprudenza (Cass. n. 20414/2006; Cass. n. 3688/2011) ha affermato come il principio del "*tempus regit actum*" trovi fondamento nell'articolo 11 delle preleggi e comporti che gli atti del processo traggano validità ed efficacia dalla legge vigente al tempo in cui sono compiuti.

Da tale principio, sempre ad avviso della giurisprudenza (Cass. n. 25226/2015), derivano due conseguenze in caso di successione di norme processuali nel tempo: a) applicazione immediata della nuova regola ai processi pendenti con riguardo a tutti gli atti ancora da compiere; b) conservazione della validità e dell'efficacia degli atti compiuti nel vigore della regola abrogata (c.d. *facta praeterita*). Peraltro, anche seguendo un diverso approccio dottrinale (cfr. R. CAPONI, *Tempus regit actum. Un appunto sull'efficacia delle norme processuali nel tempo*, in *Riv. dir. proc.*, 2006, 457), che, invece di esaltare l'astratta distinzione fra retroattività e irretroattività, suggerisce di porsi dall'angolo visuale, più concreto, degli interessi protetti dalla norma anteriore (nel nostro caso consistente nell'interpretazione dell'art. 19 D. Lgs. n. 546/1992 espressa dal diritto vivente), è forte l'esigenza di concludere per la massima applicazione dell'assetto giurisprudenziale precedente alla modifica normativa, sicuramente in grado di meglio tutelare il diritto di difesa del contribuente.

Ancora, sulla questione assume rilievo, onde affermare l'irretroattività della novella, il principio di affidamento. Valga in proposito ricordare che la Corte costituzionale, nella sentenza n. 525/2000, ha ritenuto che il principio dell'affidamento dovesse "valere anche in materia processuale, dove si traduce nell'esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento del giudizio secondo le regole vigenti all'epoca del compimento degli atti processuali".

Degno di nota, infine, è il riferimento all'art. 111 Cost. effettuato dalla Commissione tributaria di Cosenza.

Difatti, proprio nel processo tributario, nel quale una delle parti del giudizio è lo Stato o comunque un soggetto pubblico ad esso riconducibile, assume rilievo il principio di parità delle armi sancito dall'art. 111 Cost. sul giusto processo, nonché dall'art. 6 CEDU.

Sul punto, la Corte Europea dei diritti dell'Uomo ha ribadito come "il principio della preminenza del diritto e la nozione di processo equo, consacrati dall'art. 6 della Convenzione, si oppongono, salvo per imperative esigenze di interesse generale, all'ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia con lo scopo di influire sullo svolgimento giudiziario di una causa" (v. Sentenza *Scordino vs. Italia*, Grande Chambre, 29 marzo 2006, sull'applicazione, con effetto retroattivo ai giudizi pendenti, dei nuovi e peggiorativi criteri di determinazione dell'indennità di espropriazione stabiliti dall'art. 5 bis della legge italiana n. 359 dell' 8 agosto 1992).

In un'altra pronuncia la stessa Corte ha affermato come debba ritenersi contraria alle garanzie di un equo processo la disposizione legislativa immediatamente efficace che abbia manifestamente per oggetto, o comunque per effetto, di modificare la disciplina applicabile nei procedimenti giudiziari in corso, nei quali lo Stato sia parte, ed in senso favorevole a quest'ultimo (v. Sentenza *Anagnostopoulos e altri c. Grecia*, n. 39374/98).