

La controriforma della impugnazione dell'estratto di ruolo.

1. Le ragioni deflative dell'intervento legislativo.

Tanto tuonò che piovve. Sulla base dei dati forniti dalla Agenzia delle Entrate da cui risultava che, nel solo anno 2020, su complessivi 135.000 ricorsi contro l'Agenzia della Riscossione, ben 50.000 erano proposti contro l'estratto di ruolo (percentuale pari al 40,6% dell'intero contenzioso), il MEF ha richiesto l'inserimento dell'art.3 bis nella legge 17 dicembre 2021 n.215 di conversione del d.l. 21 ottobre 2021 n.46, norma dichiaratamente norma finalizzata a porre un freno al fenomeno della proliferazione illimitata dei ricorsi contro gli estratti di ruolo.

L'esigenza di arginare una prassi di impugnazione "pretestuosa" degli estratti di ruolo (rectius delle cartelle di pagamento asseritamente conosciute soltanto attraverso l'estratto di ruolo) appare difficilmente contestabile. E' di comune esperienza che i ricorsi contro gli estratti di ruolo proposti davanti alle Commissioni tributarie presentino, molto frequentemente, uno scopo del tutto avulso da una effettiva esigenza di tutela anticipata e recuperatoria del contribuente, integrando piuttosto una forma di "abuso del diritto" diretto strumentalmente a moltiplicare sine die il contenzioso contro le cartelle di pagamento. In particolare, si è verificato che il contribuente abbia richiesto più volte all'agente della riscossione il rilascio dell'estratto di ruolo proponendo in forma seriale impugnazione contro le medesime cartelle di pagamento, provocando una moltiplicazione artificiosa dei ricorsi contro i medesimi atti. A fronte della asserizione del contribuente di non avere mai avuto notizia delle cartelle indicate nell'estratto di ruolo, l'Amministrazione finanziaria resistente ha prodotto documentazione attestante che il contribuente aveva richiesto ed ottenuto il pagamento rateizzato delle cartelle che sosteneva di non conoscere; in taluni casi è accaduto che, a fronte dell'assunto del contribuente di impugnare le cartelle contenute nell'estratto di ruolo in quanto mai notificate, l'Ufficio abbia documentato che il contribuente aveva già proposto regolare ricorso contro le cartelle che sosteneva di non conoscere. In tale contesto, la riforma legislativa è intervenuta con finalità dichiaratamente deflative del contenzioso, mirando a restringere il

fenomeno della proliferazione incontrollata delle impugnazioni degli estratti di ruolo.

2.Il contenuto precettivo dell'art. 3bis della legge 17.12.2021 n.215

L'art. 3 della legge n.215 del 2021, rubricato "Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti alla impugnabilità del ruolo", modifica l'art.12 del d.P.R. 29 settembre 1973 n.602 mediante l'inserimento del comma 4 bis il quale si compone di due disposizioni: 1) viene affermata espressamente l'inopponibilità dell'estratto di ruolo; 2) si stabilisce che le cartelle di pagamento invalidamente notificate possono essere impugnate direttamente, non più in via generale, ma nei soli tre casi nominativamente previsti, ossia quando il contribuente dimostra che dalla iscrizione a ruolo (non notificata o invalidamente notificata) può derivargli un pregiudizio in relazione alle seguenti circostanze: a) partecipazione ad una gara pubblica di appalto a norma dell'art.80 comma 4 d.lgs. n.50 del 2016 (secondo cui un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione alla gara di appalto qualora risulti che abbia violato l'obbligo di pagamento di tributi); b) ai fini della riscossione di somme dovute al contribuente da pubbliche amministrazioni a norma dell'art.48 bis d.P.R. 29 settembre 1973 n.602 (che prevede la sospensione dei pagamenti da parte di pubbliche amministrazioni qualora il contribuente risulti inadempiente all'obbligo di versamento di somme dovute a seguito della notifica di cartelle di importo superiore ad euro 5.000); c) in generale per la perdita di qualunque beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

La statuizione sulla non impugnabilità dell'estratto di ruolo non ha alcuna portata innovativa. La sentenza della Corte di cassazione Sez.U.n.19704 del 2/10/2015, che ha aperto la strada alla impugnazione delle cartelle conosciute attraverso l'estratto di ruolo, ha avuto cura di precisare che «il documento denominato estratto di ruolo costituisce semplicemente un elaborato informatico formato dall'esattore ... che non contiene nessuna pretesa impositiva diretta o indiretta...ciò comporta indiscutibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale innanzitutto per la assoluta carenza di interesse (art.100 cod.proc.civ.) del debitore ad ottenere

l'annullamento giurisdizionale del solo documento informatico». La parte innovativa della sentenza in oggetto consiste invece nella affermazione del principio di diritto secondo cui «il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale – a causa della invalidità della relativa notifica – sia venuto a conoscenza attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione».

La novità legislativa incide profondamente sulla impugnabilità della iscrizione a ruolo e della relativa cartella di pagamento di cui il contribuente abbia avuto conoscenza soltanto attraverso la richiesta dell'estratto di ruolo. La pronuncia delle Sez.U. aveva riconosciuto una generalizzata facoltà di impugnazione delle cartelle di pagamento risultanti dall'estratto di ruolo, sulla base della affermazione del contribuente che esse non gli erano mai state notificate o gli erano state notificate invalidamente. Il nuovo comma 4 bis dell'art.12 d.P.R. 29 settembre 1973 n.602 prevede invece una limitata facoltà di impugnazione delle cartelle di pagamento conosciute attraverso l'estratto di ruolo, facoltà ristretta alle tre ipotesi nominativamente descritte dalla norma.

La compressione della facoltà di impugnazione che ne risulta è notevole. Secondo la pronuncia di Sez.U.n.19704 del 2015, l'art.19 comma 3 del d.lgs. n.546 del 1992, che consente l'impugnazione dell'atto precedente non notificato unitamente all'impugnazione dell'atto successivo notificato, non impedisce la possibilità di impugnazione "anticipata" dell'atto non notificato (cartella) senza dover attendere la notificazione del successivo atto impugnabile. La nuova disposizione di legge riporta la disciplina della impugnabilità degli atti alla situazione vigente prima della citata pronuncia della giurisprudenza di legittimità. In caso di iscrizione a ruolo non seguita dalla attivazione del procedimento notificatorio (inesistenza della notifica della cartella) difetta del tutto l'interesse ad impugnare ai sensi dell'art.100 cod.proc.civ.: il ruolo, non ancora notificato al contribuente mediante la cartella, rimane atto interno dell'Amministrazione finanziaria privo di effetti esterni; di più, sino a quando la singola iscrizione a ruolo non sia stata veicolata al contribuente mediante la notificazione della cartella (che vale come notificazione del ruolo ex art.21 comma 1 d.lgs. n.546 del 1992, l'Agenzia delle Entrate conserva la facoltà di annullare d'ufficio il ruolo o di disporne il discarico se già trasmesso all'agente della riscossione, con la

conseguenza che esso non sarà mai notificato al contribuente. In caso di invalidità della notificazione della cartella di pagamento il contribuente è legittimato a dedurre il vizio della notificazione contestualmente alla impugnazione della successiva intimazione ad adempiere (equivalente ad un secondo atto di precetto), notificato al contribuente a norma dell'art.50 comma 2 d.P.R. n.602 del 1973 in tutti i casi in cui la riscossione coattiva non è iniziata entro un anno dalla notificazione della cartella. In ogni caso, qualora nei confronti del contribuente sia iniziata l'esecuzione forzata mediante atto di pignoramento, egli è legittimato a chiedere l'annullamento del consequenziale atto esecutivo davanti al giudice tributario, facendo valere l'omessa o invalida notificazione della pregressa cartella di pagamento (Sez.U. n.13913 del 2017).

Il ripristino della situazione *quo ante erat* appare in maggiore sintonia con la natura impugnatoria del processo tributario, che esclude che esso possa essere utilizzato in funzione di mero accertamento, prima della notificazione di un atto concretamente incidente nella sfera patrimoniale del destinatario.

Sul piano procedimentale va rilevato che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti che consentono l'impugnazione "immediata" della cartella invalidamente notificata spetta al contribuente che propone ricorso. Il difetto del presupposto di impugnabilità non determina il rigetto, ma la dichiarazione di inammissibilità del ricorso. In mancanza di una norma transitoria il principio generale di irretroattività della legge comporta che la nuova disciplina sulla impugnabilità limitata degli estratti di ruolo (o meglio delle cartelle invalidamente notificate conosciute tramite l'estratto di ruolo rilasciato dall'agente della riscossione) si applica alle impugnazioni degli estratti di ruolo proposte a decorrere dalla data di entrata in vigore della novella legislativa (il giorno successivo a quello della pubblicazione della legge di conversione sulla G.U. del 20.12.2021).

Giuseppe Locatelli

Presidente di Sezione della C.T.P. di Milano