

Il nuovo articolo 12, comma 4 bis, del DPR n. 602/1973: l'impugnabilità dei ruoli in caso di mancata notifica degli atti di riscossione. Lo stato dell'arte alla luce delle S.U. n. 26283/2022

1. L'impugnabilità del ruolo e della cartella non ritualmente notificati.

La questione sottoposta all'esame della Corte di legittimità riguarda l'impugnabilità del ruolo e di altri atti di riscossione (cartelle esattoriali e/o intimazioni di pagamento) in caso di omessa o invalida notificazione degli stessi, di cui la parte assume la conoscenza solo dall'estratto di ruolo.

La fattispecie concreta (impugnazione di iscrizione ipotecaria con difetto di notifica degli atti prodromici), invero, non assume particolare rilievo (tant'è che i motivi di gravame dell'agente della riscossione vengono dichiarata tutti inammissibili), prestando tuttavia occasione alla Corte per esaminare la portata del nuovo articolo 12, comma 4 bis, del DPR n. 602/73, introdotto dall'articolo 3 bis del d.l. n. 146/2021, e per fornire un quadro esauriente dello status quo in tema di impugnazione immediata di atti di riscossione non conosciuti dal contribuente perché mai, o invalidamente, notificati.

Com'è noto, l'articolo 19 d.lgs. n. 546/1992, dopo aver previsto al primo comma l'elenco degli atti impugnabili, al terzo comma dispone che ciascuno di tali *“atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri”* e, inoltre, che *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*.

Così come l'elenco contenuto nel primo comma non è considerato tassativo (cfr. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 1230 del 21/01/2020), parimenti il terzo comma si ritiene non limiti l'impugnabilità di atti non notificati (o invalidamente notificati) all'impugnazione congiunta con l'atto successivo ritualmente portato a conoscenza del contribuente.

È infatti possibile, per giurisprudenza ormai consolidata (ma da rivalutare alla luce della novella normativa in esame), l'impugnazione anche autonoma dell'atto impositivo non ritualmente notificato, senza necessità di attendere la notifica di un successivo atto.

Va peraltro precisato che, impropriamente, tale impugnazione viene troppo spesso considerata come avente ad oggetto l'estratto di ruolo. Si tratta, a ben vedere, di un'evidente improprietà terminologica che, anche ove non porti a conseguenze giuridiche non sostenibili, comunque è frutto di una non chiara visione degli atti riscossivi. Chiara visione che, invece, permette di inquadrare nel corretto contesto il nuovo art. 12, comma 4 bis, del DPR n. 602/1973.

Va considerato, infatti, che se il ruolo "ruolo" è un atto amministrativo impositivo proprio ed esclusivo dell'ente creditore impositore (artt. 10, 11 e 12 del DPR n. 602), vero e proprio titolo

esecutivo, e se la cartella ha valore di notifica del titolo esecutivo e di atto di precetto¹ (Cass. S.U. 14 aprile 2020, n. 7822; dal che il corollario che mentre la nullità del ruolo travolge la cartella, non si può sostenere il contrario: l'eventuale annullamento di una cartella per vizi di forma non priverebbe di validità il sotteso ruolo esattoriale), l'estratto di ruolo *"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"* (cfr. Cass. Sez. V, 11 febbraio 2022, n. 22798).

In altri termini, l'estratto di ruolo è *"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"* (Cds. Ad. Plen. N. 4/22).

Da ciò deriva, senza tema di smentite, che l'estratto di ruolo è un mero strumento di conoscenza, rilasciato dal concessionario su richiesta del debitore, non contenente alcuna pretesa impositiva, privo di autonoma lesività e, quindi, non autonomamente impugnabile.

Da quanto esposto consegue che, qualora il contribuente assuma di essere venuto a conoscenza di una certa cartella esattoriale solo tramite l'estratto di ruolo, impropriamente il relativo ricorso si sostanzia nell'impugnazione di tale ultimo documento (rispetto al quale vi è una totale carenza di interesse ad agire): l'oggetto del ricorso introduttivo, infatti, andrà riqualficato nell'impugnazione della cartella esattoriale non notificata e nel sotteso ruolo esecutivo.

Fatta tale doverosa precisazione, come anzi detto, nella giurisprudenza di legittimità è maturata una lettura interpretativa dell'articolo 19, comma 3, del d.lgs. n. 546/92 nel senso di consentire l'autonoma impugnabilità di atti impositivi non ritualmente notificati.

E' cioè legittima facoltà del contribuente, il quale lamenti l'avvenuta conoscenza a mezzo estratto di ruolo dell'esistenza di precedenti cartelle esattoriali o intimazioni di pagamento a

¹ Consiglio di Stato – Adunanza Plenaria – sentenza del 14 marzo 2022 – n. 4: *"La cartella ha, invero, una funzione composita che si riflette inevitabilmente sulla sua natura giuridica:*

a) 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. Ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, infatti, "la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo". Il contenuto minimo della cartella di pagamento è previsto dall'art. 6 del DM ed è costituito dagli elementi che "devono essere elencati nel ruolo..., ad eccezione della data di consegna del ruolo stesso al concessionario e del codice degli articoli di ruolo e dell'ambito";

b) dall'altro la cartella di pagamento incorpora anche il contenuto del "precetto" (tipico dell'esecuzione civile), nel contesto documentale di un modello conforme a quello previsto in via regolamentare (cfr. il DM, 3 settembre 1999, n. 321), nonché le ulteriori informazioni necessarie o comunque utili per il contribuente. In particolare, ai sensi dell'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.). Essa riporta inoltre le "avvertenze concernenti le modalità e i termini di impugnazione" (art. 6 comma 2 del DM 321/99 cit.);"

suo nome, di impugnarli immediatamente, senza dover attendere la notifica di ulteriori atti autonomamente impugnabili.

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 19704 del 2015, hanno infatti concluso nel senso della *“possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il destinatario sia comunque legittimamente venuto a conoscenza”* non *“appena avutane conoscenza”* e ciò considerato che quell'invalidità *“ha prodotto l'avanzamento del procedimento di imposizione e riscossione, con relativo interesse del contribuente a contrastarlo il più tempestivamente possibile, specie nell'ipotesi in cui il danno potrebbe divenire in certa misura non più reversibile se non in termini risarcitori”*.

Diversamente opinando, infatti, il contribuente sarebbe ingiustamente esposto al rischio di un'esecuzione senza aver mai avuto modo di contestare la pretesa attraverso una impugnazione, e ciò per un fatto – il vizio di notifica – addebitabile unicamente all'Amministrazione finanziaria (in termini, cfr. Corte di cassazione n. 27860 del 12 ottobre 2021 secondo cui è *“consentita la ammissibilità della impugnazione che investa l'estratto di ruolo per il suo contenuto, ossia in riferimento agli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati e cioè il ruolo e la cartella, dei quali il contribuente deduca la nullità per difetto di notificazione con le relative conseguenze in punto di tempestivo esercizio del potere impositivo”*).

Tale azione, secondo le Sezioni Unite n. 26283 in commento, sarebbe di mero accertamento negativo dell'esistenza del credito e, in quanto tale, essa sarebbe improponibile stante la natura impugnatoria del giudizio tributario. Tale affermazione (punto 10 della pronuncia), ancorata ad un precedente delle Sezioni Unite molto particolare (Cass. Sez. Unite n. 21890/2009 su un ricorso di mero accertamento di insussistenza dell'imposta pubblicitaria), in realtà non risulta convincente, essendo stata superata proprio dalle Sezioni Unite con la richiamata sentenza n. 19704 e, da ultimo, con quanto statuito nella pronuncia n. 3990/2020 (deve essere *“riconosciuto l'interesse del contribuente ad esperire, attraverso l'impugnazione del ruolo, azione di accertamento negativo della pretesa dell'amministrazione facendo valere la prescrizione del credito maturata dopo la notifica della cartella (sul punto si veda: Cass. sez. V 418/2018 Cass. sez. VI, 2301/2018; Cass. civ. sez. VI n. 29179/2017; Cass. civ., sez. VI, n. 29177/2017; Cass. civ., sez. VI, n. 29174/2017; Cass. civ., sez. VI n. 24932/2017)”*).

Prima della novella normativa, pertanto, il contribuente aveva piena facoltà di impugnare atti riscossivi non ritualmente notificatigli e di cui avesse avuto conoscenza aliunde, senza dover attendere l'emissione e la notifica di un successivo atto esecutivo.

2. Il nuovo articolo 12, comma 4 bis, del DPR n. 602/73

Il comma in esame, come introdotto dall'articolo 3 bis del d.l. n. 146/2021, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215 dispone 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".

Dunque, le affermazioni contenute nella norma in esame sono 2: l'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella invalidamente notificata sono impugnabili direttamente solo in alcuni specifici casi, in cui si manifesta un effettivo pregiudizio per il contribuente.

Sul primo disposto normativo, per quanto sopra detto, nulla questio: non si tratta altro che la declaratoria normativa di ciò che era già evidente dall'esame della natura dell'estratto di ruolo.

Più interessante il secondo periodo, volto a limitare i casi di impugnabilità immediata del ruolo e della cartella che lo porta a conoscenza del contribuente. La ratio di tale intervento normativo è chiaramente espressa nei lavori preparatori della legge n. 215/21: contrastare la proliferazione avvenuta negli ultimi anni di controversie di impugnazione degli estratti di ruolo.

Come risulta dal dossier elaborato dal Servizio Studi della Camera, *"circa il 40 % delle cause contro l'Agente della riscossione consegue all'impugnazione di estratti di ruolo e determina ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi"*, specie considerando che tali impugnazioni sono volte a *"far valere, spesso pretestuosamente, ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza che l'Agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esse sottese, e perfino nei casi in cui vi avesse rinunciato, anche nell'esercizio dell'autotutela"*.

Da ciò la scelta legislativa di limitare l'impugnabilità diretta ed autonoma del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata ai soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio, tassativamente qualificato dalla stessa norma.

La Suprema Corte, nel soffermarsi sulla portata di tale normativa, ne ha escluso la natura di norma interpretativa o retroattiva: invero, secondo il giudice di legittimità, la novella normativa si è limitata ad individuare le specifiche fattispecie in cui l'invalidità (o l'omessa) notifica della cartella esattoriale rende giustificabile il ricorso alla tutela giurisdizionale.

Tale conclusione, nell'argomentazione della Corte, si inserisce armonicamente nel quadro di ampliamento delle tutele a disposizione del contribuente. In particolare, ci si riferisce all'impugnabilità del pignoramento avanti il giudice tributario (Cass. S.U. n. 13913 e n. 13916 del 2017) e all'ammissibilità delle opposizioni ex art. 615 c.p.c. (cfr. Corte cost. n. 114/2018 e Cass. S.U. n. 28709/2020). In sostanza, se l'originario deficit di tutele per il contribuente aveva giustificato l'ampliamento della soglia di impugnabilità operato dalla Suprema Corte nel 2015, l'attuale quadro giustiziale legittima come espressione di ragionevole discrezionalità l'intervento limitativo del legislatore.

Intervento limitativo che, come espressamente riconosciuto dalle Sezioni Unite, si caratterizza per la tassatività delle ipotesi in cui il contribuente potrà impugnare le cartelle invalidamente notificate e la cui conoscenza discende dal solo estratto di ruolo. Si tratta, a ben vedere, di un equo contemperamento tra l'esigenza di deflazione del contenzioso e quella di adeguata tutela giurisdizionale del contribuente, ricordando che la prima è anche un viatico per garantire l'effettività della seconda.

Sotto il profilo giuridico, assume la Corte, la limitazione dei casi in cui il contribuente può impugnare l'atto impositivo in relazione al concreto pregiudizio che potrebbe subire dalla sua esistenza opera sotto il profilo dell'interesse ad agire del contribuente ai sensi dell'articolo 100 c.p.c.

Tale lettura, del tutto ragionevole, determina l'applicabilità della nuova disciplina anche ai giudizi pendenti e ciò considerato che *“questa condizione dell'azione ha difatti natura dinamica, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti (tra varie, Cass. n. 9094/17; sez. un., n. 619/21), e può assumere una diversa configurazione, anche per volontà del legislatore, fino al momento della decisione. La disciplina sopravvenuta si applica, allora, ai processi pendenti perché incide sulla pronuncia della sentenza (o dell'ordinanza), che è ancora da compiere, e non già su uno degli effetti dell'impugnazione”*.

In conclusione, alla luce del disposto del nuovo art. 12, comma 4 bis, del DPR n. 602/73, non sarà più possibile, salvo nelle fattispecie tassativamente indicate dal legislatore, impugnare autonomamente la cartella esattoriale non ritualmente notificata, in difetto di un successivo atto notificato e tempestivamente impugnato. Tale statuizione, che incide sull'interesse ad agire del contribuente, troverà quindi applicazione anche ai giudizi pendenti, di merito e di legittimità, onerando il giudicante della verifica della sussistenza di tale condizione dell'azione.