

**L'impugnazione dell'estratto di ruolo: condizioni**

13/10/2023 - Valerio Villonesi

Una recente sentenza di merito si inserisce nel filone di contenzioso riguardante problematiche di grande interesse per i contribuenti, perché riguardano l'impugnazione dell'estratto di ruolo la cui ammissibilità è stata fortemente limitata nel 2021 con effetto anche per i procedimenti in corso (CGT 2° 18 settembre 2023 Lombardia n. 2857).

**Massima**

L'art. 3 bis DL 146/2021, convertito in L. 215/21, ha inibito l'autonoma, diretta impugnabilità dell'estratto di ruolo, atto interno dell'amministrazione finanziaria, in assenza di un **interesse concreto** alla tutela immediata rispetto al ruolo ed alle cartelle non notificate o invalidamente notificate. Interesse riconoscibile solo in quei casi nei quali dalla stessa iscrizione possa derivare un pregiudizio al ricorrente. La nuova disposizione di legge è applicabile anche ai giudizi incardinati prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione di legge.

**Il Caso**

In data 26.10.2020 un Contribuente in proprio e quale legale rappresentante di una società di persone richiedeva all'Agenzia delle Entrate-Riscossione copia degli estratti di ruolo. Veniva quindi a conoscenza di ventidue **iscrizioni a ruolo** (comprendenti di **imposte, interessi e sanzioni**) pari ad oltre € 350.000 in capo alla persona fisica e di tredici iscrizioni a ruolo di ammontare pari ad € 394.294,50 in capo alla società di cui ricopriva la carica di socio accomandatario.

Il contribuente, in proprio e quale legale rappresentante della società, impugnava i due estratti di ruolo avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano. Sosteneva che l'estratto di ruolo fosse il primo atto della conoscenza delle pretese dell'ente impositore causa la omessa notificazione di tutti gli **atti prodromici** e quindi poteva essere impugnato per inesistenza e/o la nullità degli avvisi e delle **cartelle esattoriali** mai comunicate e/o notificate. Eccepiva anche l'intervenuta decadenza dell'amministrazione al diritto al recupero delle somme dovute, l'intervenuta prescrizione quinquennale dei tributi iscritti a ruolo e la prescrizione degli interessi e delle sanzioni. La Commissione Tributaria Provinciale di Milano con sentenze n. 3059 depositata il 9/07/2021 e n. 3310 depositata il 27/07/2021 dichiarava i ricorsi inammissibili perché: "nel nostro ordinamento tributario non è possibile una azione di accertamento negativo in considerazione che nessun atto è stato notificato dall'Agente della Riscossione avendo il contribuente impugnato l'estratto di ruolo spontaneamente procurato dallo stesso". Contro le due sentenze il contribuente, in proprio e quale legale rappresentante della società, ricorreva in appello adducendo che dai documenti depositati dall'Agente della Riscossione (contrariamente a quanto sancito) emergeva l'inesistenza delle notifiche perché effettuate con modalità irrituali. Nel corso del procedimento di secondo grado la società in accomandata è stata posta in liquidazione e cancellata dal Registro Imprese. Ciò ha permesso al socio accomandatario di riassumere il giudizio personalmente e di richiedere la riunificazione delle due controversie (connesse tra di loro) al fine di proporre Istanza di Conciliazione Giudiziale ex art. 48 bis D.Lgs. 546/92. La predetta istanza di conciliazione non è stata però accolta dall'Ufficio e la Corte di Giustizia di II° grado della Lombardia con la sentenza in epigrafe ha rigettato gli appelli del contribuente.

**La questione**

La problematica che sottende il caso in discussione si pone sul divieto di impugnazione dell'estratto di ruolo per effetto della L.215/2021 di conversione del DL 146/2021, con effetti retroattivi ai processi pendenti, fatte salve tre eccezioni tassative legate: (1) alla remissione nei termini per fornire la prova dei danni potenziali collegati alla partecipazione a procedure ad evidenza pubblica; (2) ai controlli degli enti pubblici effettuati ai sensi dell'art. 48 bis DPR 602/73 (= blocco dei pagamenti per effetto di iscrizioni a ruolo di un importo superiore a cinquemila euro); (3) alla perdita di benefici da parte di una pubblica

amministrazione. In precedenza, prima della L. 215/2021, sulla scia della giurisprudenza di merito la Suprema Corte (Cass. 20 giugno 2016 n. 12715; Cass. 2 dicembre 2020 n. 27672; Cass. 23 settembre 2021 n. 25916) aveva sancito che il contribuente potesse impugnare la **cartella di pagamento** della quale a causa dell'invalidità della relativa notifica - fosse venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a ciò non ostava l'ultima parte del D.Lgs. 546/92, art. 19 c. 3, in quanto una lettura costituzionalmente orientata imponeva di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente fosse comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escludeva 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.

Le Sezioni Unite (Cass. S.U. 2 ottobre 2015 n. 19704; Cass. 31 ottobre 2018 n. 27799) avevano declinato la facoltà di una tutela anticipatoria, rispetto alla strada da sempre riconosciuta di impugnare l'atto precedente allorché fosse notificato l'atto successivo. Possibilità quest'ultima che consentiva di recuperare gli strumenti di impugnazione avverso la cartella esattoriale che non erano potuti essere in precedenza utilizzati a causa della invalidità della notifica di essa. Ed è evidente che se le cartelle non erano state notificate ovvero si denunciava propria l'omessa notifica, per impugnarle non era indispensabile allegarle, onere che diverrebbe inesigibile rispetto a chi quelle cartelle assumeva di non averne mai avuto conoscenza prima dell'estratto di ruolo, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non doveva essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorresse la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si poneva un concreto problema di reciproca limitazione.

La L. 215/2021 ha ora compresso una tale ampia garanzia per effetto dei richiamati nuovi limiti tassativi. Così, nel caso *de quo*, l'aver riproposto *sic et simpliciter* da parte del Contribuente i **motivi di impugnazione** relativi all'estinzione dei carichi tributari e sanzionatori per decorso dei periodi di decadenza senza aver documentato alcuno dei "tre" pregiudizi citati dalla nuova disposizione normativa ha portato la Corte di Giustizia di II° grado della Lombardia a rigettare gli appelli del Contribuente e a confermare le sentenze di primo grado.

## Le soluzioni giuridiche

### **Cass. 27 settembre 2023 n. 27479**

La L. 215/2021 si applica anche ai giudizi pendenti: la norma va ad incidere sull'ammissibilità del ricorso, nel quale non risulta allegato un concreto pregiudizio in merito alla partecipazione ad appalti pubblici, ovvero alla riscossione di somme dovute da soggetti pubblici.

### **Cass. 25 settembre 2023 . n. 27227**

In tale contesto, il legislatore è intervenuto, per l'appunto, con l'art. 3-bis DL 146/2021, convertito, con modificazioni, dalla L. 215/2021, rispetto alla quale la giurisprudenza di legittimità ha affermato che la contestazione del ruolo e/o delle cartelle (tramite l'impugnazione dell'estratto di ruolo) è una azione di accertamento negativo, cioè volta a richiedere al giudice di accertare che il debito a ruolo è decaduto; il processo tributario, invece, ha in sé una **azione impugnatoria** (precisamente, è una azione costitutiva, estintiva o modificativa), pertanto quella di accertamento è improponibile in tale sede; in buona sostanza, il modello del giudizio tributario si fonda sull'esistenza di un atto del fisco da impugnare, l'estratto di ruolo non è un atto impugnabile ("**elaborato informatico**": Cass. S.U. 2 ottobre 2015 n. 19704) e il ruolo, in esso contenuto, non ha una sua realtà materiale se non nella cartella.

### **Cass. civ. 21 settembre 2023 n. 27007**

L'indirizzo univoco della Suprema Corte (ex plurimis Cass. 10 aprile 2019 n. 10037 e Cass. 19 gennaio 2023 n. 1686) ha sancito che la notificazione a mezzo posta della cartella esattoriale da parte del Concessionario della riscossione eseguita mediante raccomandata con **avviso di ricevimento**, ai sensi del DPR 602/73, art. 26 si perfeziona, secondo la disciplina del DM 9 aprile 2001, artt. 32 e 39 con la consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona, individuata come legittimata alla ricezione, apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente. Ne consegue che, qualora nell'avviso di ricevimento manchino le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato (adempimento non previsto da alcuna norma) e la relativa sottoscrizione non risulti intellegibile, l'avviso di ricevimento, in quanto atto pubblico, è assistito dall'efficacia probatoria di cui

all'art. 2700 c.c. avuto riguardo alla relazione tra la persona cui esso è destinato e quella cui è consegnato (oggetto del preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale).

**Cass. civ. 3 maggio 2023 n. . 11552**

La norma in questione ha limitato l'accesso alla tutela immediata avverso il ruolo e la cartella di pagamento non notificata, superando l'elaborazione giurisprudenziale al riguardo formatasi sulla scia di Cass. S.U. 2 ottobre 2015 n. 19704. Il problema che, dunque, si pone è quello di stabilire se la nuova norma si applichi anche ai giudizi pendenti, qual è il presente, e se quindi essa vada ad incidere sull'ammissibilità dell'odierno ricorso, nel quale non risulta allegato un concreto pregiudizio in merito alla partecipazione ad appalti pubblici, ovvero alla riscossione di somme dovute da soggetti pubblici.

**Cass. civ. S.U. 6 settembre 2022 . n. 26283**

Non viola alcun precetto costituzionale ed eurocomunitario, l'art. 3-bis DL 146/2021 che consente di contestare l'omessa notifica delle cartelle descritte in un estratto di ruolo solo in coincidenza con gli **specifici pregiudizi** enunciati in tale disposizione. Quest'ultima non costituisce interpretazione autentica e non ha valore retroattivo ma, nei processi pendenti, il contribuente, servendosi della rimessione in termini, dovrà provare le ragioni del pregiudizio al momento dell'impugnazione.

CGT 2°Lombardia 18 settembre 2023 n. 2857

Art. 3 bis DL 146/2021

Art. 26 DPR 602/73

**Utente:** PVC STUDIO - mementopiu.it - 14.10.2023