

ESTRATTO DI RUOLO – TERMINI PER IMPUGNARE

Va premesso che la verifica della rituale e tempestiva introduzione del giudizio impugnatorio rientra nel potere-dovere del giudice, così da dover essere effettuata anche d'ufficio sulla base delle risultanze in atti.

La sentenza della Commissione Tributaria non può dunque essere censurata sotto il profilo del rilievo d'ufficio della tardiva proposizione del ricorso originario; indipendentemente dall'omesso rilievo della circostanza da parte del primo giudice.

Ciò posto, si osserva come il contribuente abbia opposto la cartella di pagamento quale atto di esazione intermedio tra l'iscrizione a ruolo del credito tributario, a monte, e l'iscrizione di ipoteca legale ex art.77 DPR 602/73, a valle.

L'assunto fondamentale è che tale cartella di pagamento non gli venne ritualmente notificata, così come nemmeno l'iscrizione ipotecaria che su quella cartella si è basata.

Da qui, la rivendicazione da parte del contribuente del proprio diritto di impugnare la cartella di pagamento una volta venuto a conoscenza con la comunicazione dell'estratto di ruolo da lui stesso sollecitata della pretesa impositiva a suo carico.

Tale diritto va, in linea di principio, senz'altro riconosciuto; ma il suo esercizio doveva avvenire nel rispetto del termine generale di impugnazione di cui all'articolo 21 d.lgs. 546/92.

In ordine alla impugnabilità dell'estratto di ruolo inteso però non quale mero “documento” rappresentativo, bensì nel suo sostrato sostanziale e contenutistico di atto amministrativo pretensivo riferito ad una specifica posizione soggettiva nel caso di mancata notificazione della cartella di pagamento che su di esso si fonda, basterà qui richiamare quanto stabilito da **SSUU 19704/15**, 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".

Nella sentenza in oggetto, le SSUU hanno affrontato proprio la questione dell'ammissibilità della impugnazione della cartella invalidamente notificata (e conosciuta attraverso l'estratto di ruolo), con la precisazione "che le considerazioni che saranno espone in proposito devono intendersi riferibili anche alla impugnazione del ruolo, attesa la coincidenza della notificazione della cartella con quella del ruolo".

La conclusione alla quale è pervenuta la sentenza delle SSUU è stata nel senso di escludere, nell'interpretazione dell'ultima parte del terzo comma dell'articolo 19 cit., che l'impugnazione di un atto non notificato possa avvenire sempre e soltanto unitamente all'impugnazione di un atto successivo notificato; ben potendo ammettersi la possibilità, per il contribuente, di far valere l'invalidità dell'atto anche prima che gli sia regolarmente notificato con un atto successivo, e per il solo fatto di esserne venuto a completa conoscenza.

Si osserva ancora nella sentenza che: "se è vero che, come sopra rilevato, non è sufficiente la prova della "piena conoscenza" dell'atto ai fini della decorrenza dei suddetti termini ma è necessaria una comunicazione effettuata nei modi previsti dalla legge, è anche vero che ciò non può impedire l'impugnabilità dell'atto (del

quale il contribuente sia venuto "comunque" a conoscenza) ma soltanto, appunto, la decorrenza dei relativi termini di impugnazione in danno del contribuente, distinzione che risulta ben chiara nella giurisprudenza del giudice di legittimità (**v. sul punto tra le altre SU n. 3773 del 2014 nonché Cass. nn. 17010 del 2012 e 24916 del 2013**) secondo la quale l'ammissibilità di una tutela "anticipata" non comporta l'onere bensì solo la facoltà dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare successivamente, in ipotesi dopo la notifica di un atto "tipico", la pretesa della quale il contribuente sia venuto a conoscenza".

Orbene, posto questo principio, resta che la facoltà di impugnazione deve essere esercitata - secondo regola generale - nel rispetto del termine previsto di 60 giorni ex art.21 cit.; sicché l'avvenuta conoscenza dell'atto esplica effetto in ordine non soltanto alla determinazione in capo al contribuente della legittimazione ad impugnare ma anche al termine di esercizio di tale legittimazione (Cassazione – Sez. Tributaria Civile – sentenza n. 13584 depositata il 30 maggio 2017).

Tanto più considerato che né la tipologia non direttamente impositiva dell'atto impugnato, né le modalità non notificatorie della sua conoscenza da parte del contribuente, sono in grado di mutare mediante l'ipotetica configurazione, in realtà non prevista dall'ordinamento, di un'azione, sempre proponibile, di accertamento negativo del debito tributario la natura prettamente impugnatoria del processo di cui l'atto viene a costituire l'oggetto precipuo; con conseguente applicabilità delle modalità generali di introduzione del giudizio di impugnazione, a cominciare appunto dal termine decadenziale di proposizione.

E' dunque evidente che tale termine deve sempre essere osservato per il solo fatto che l'impugnazione sia proposta; ed indipendentemente dalla sua facoltatività in tutti quei casi nei quali si ritenga comunque la permanenza, in capo al contribuente, del diritto di impugnare anche il primo atto impositivo in senso

stretto che gli sia successivamente notificato (Cass. 2616/15; 15597/15; 20611/16 ed altre).

Consegue da ciò che, nel caso come quello di specie di impugnazione, l'atto denotante la pretesa impositiva diverrà anch'esso definitivo (al pari di quanto accadrebbe nel caso di estinzione del giudizio tempestivamente proposto); sebbene, vista la sua (momentanea) inidoneità a produrre effetti di natura provvedimentoale, autoritativa ed esecutiva, soltanto nel senso formale della preclusione alla sua ulteriore ed autonoma impugnabilità.

Fermo comunque restando come indicato dalla giurisprudenza richiamata il diritto di successiva impugnazione dell'atto impositivo propriamente detto, all'esito della sua notificazione.

In definitiva, assodato che, per ragioni di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A. (valori che presuppongono entrambi la sollecitazione tempestiva, e non esperibile sine die, della verifica giurisdizionale), ogni atto adottato dall'ente impositore che porti a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria con esplicitazione delle sue concrete ragioni fattuali e giuridiche, ed anche senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, è impugnabile davanti al giudice tributario, per quanto non incluso nell'elenco di cui all'articolo 19 d.lgs. 546/92, è tuttavia necessario che l'impugnazione così proposta risponda alla disciplina generale che le è propria.

In primo luogo, essa dovrà dunque rispondere al requisito di tempestività ex art.21 d.lgs. 546/92; requisito la cui sussistenza deve essere provata, per regola generale, dallo stesso ricorrente con riguardo alla data di avvenuta conoscenza dell'atto enunciativo della pretesa tributaria contestata.

Lecce, 01 luglio 2017

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it