

NON IMPUGNABILE L'ESTRATTO DI RUOLO

L'AGENZIA DELLE ENTRATE SCRIVE LA NUOVA LEGGE

In questo periodo sono stati modificati il processo civile, il processo del lavoro, il processo penale, le procedure delle crisi aziendali, è stato istituito il nuovo Tribunale della famiglia, mentre continua ad essere ignorata la riforma strutturale della giustizia tributaria, come ho più volte evidenziato nei miei scritti, ignorando persino il PNRR.

Il Governo ed il Parlamento, invece di tutelare il diritto di difesa dei contribuenti, lo limitano, favorendo in tal modo le richieste fiscali, come sta accadendo in questi giorni.

A) MODIFICA LEGISLATIVA

Con un emendamento di martedì 30/11 c.a., le Commissioni Finanze e Lavoro del Senato hanno approvato l'emendamento 6.0.16 del Sen. Pittella (PD) che, con una modifica all'art. 12 del DPR n. 602/73, introduce la non impugnabilità da parte del contribuente dell'estratto di ruolo e della cartella che si assume invalidamente notificata, con l'eccezione di sporadici e specifici casi.

Infatti, viene disposto 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 dalla iscrizione a ruolo possa derivargli:

- **un pregiudizio per la partecipazione ad una procedura di appalto;**
- **oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici;**
- **o, infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una Pubblica Amministrazione.**

Una vera e propria doccia fredda per i professionisti del contenzioso tributario.

Stando agli ultimi dati, infatti, oltre il 40% delle liti sugli atti della riscossione riguarda proprio l'estratto di ruolo, ossia l'elenco dei debiti contestati al contribuente e su cui le capacità difensive dell'agente pubblico della riscossione sono sempre state limitate.

Il correttivo approvato prevede anche che sia il ruolo sia la cartella di pagamento dall'entrata in vigore della legge di conversione si potranno impugnare solo se il contribuente dimostra che l'atto gli procura un pregiudizio per la partecipazione a gara di appalto o per i pagamenti di crediti spettanti oltre i 5mila euro su cui si applicano le verifiche del Fisco sui debiti pendenti o ancora per la perdita di un beneficio nei rapporti con la Pubblica Amministrazione.

Questa modifica legislativa è incostituzionale, perché lede soprattutto il diritto di difesa del contribuente (art. 24 della Costituzione), come più volte ribadito e precisato dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione, come di seguito.

B) IL PENSIERO DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La Corte Costituzionale, con l'importante sentenza n. 114 del 31 maggio 2018, nel dichiarare la parziale illegittimità costituzionale dell'art. 57 D.P.R. n. 602/1973, aveva correttamente precisato quanto segue.

“La pur marcata peculiarità dei crediti tributari, che può sì giovare di una disciplina di favore per l'amministrazione fiscale, come ritenuto da questa Corte (da ultimo, sentenza n. 90 del 2018), e che è a fondamento della speciale procedura di riscossione coattiva tributaria rispetto a quella ordinaria di espropriazione forzata, **non è però tale da giustificare che, nelle ipotesi in cui il contribuente contesti il diritto di procedere a riscossione coattiva e sussista la giurisdizione del giudice ordinario, non vi sia una risposta di giustizia se non dopo la chiusura della procedura di riscossione ed in termini meramente risarcitori.**

Può richiamarsi in proposito la giurisprudenza di questa Corte che ha ritenuto illegittimo il differimento della tutela giurisdizionale solo dopo l'adempimento

dell'obbligazione tributaria secondo il criterio del solve et repete (sentenze n. 45 del 1962 e n. 21 e n. 79 del 1961).

La pienezza della garanzia giurisdizionale è altresì a fondamento della dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disciplina di settore nella parte in cui, rinviando alle norme previste per la riscossione delle imposte dirette, impediva al debitore esecutato di proporre opposizione all'esecuzione dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria (sentenza n. 239 del 1997).

Più in generale vi è che la possibilità di attivare il sindacato del giudice su atti immediatamente lesivi appartiene al diritto, inviolabile e quindi fondamentale, di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi (**art. 24 Cost.**), **senza che contro gli atti della pubblica amministrazione la tutela giurisdizionale possa essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti (art. 113 Cost.).**

In conclusione quindi si ha che – laddove la censura della parte assoggettata a riscossione esattoriale non radichi una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario e quindi sussista la giurisdizione del giudice ordinario – l'impossibilità di far valere innanzi al giudice dell'esecuzione l'illegittimità della riscossione mediante opposizione all'esecuzione, essendo ammessa soltanto l'opposizione con cui il contribuente contesti la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non anche quella con cui egli contesti il diritto di procedere alla riscossione, **confligge frontalmente con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost. e nei confronti della pubblica amministrazione dall'art. 113 Cost., dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva.**

Quindi – assorbite le altre questioni promosse dal giudice rimettente in riferimento agli artt. 3 e 111 Cost. – va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a), citato limitatamente alla parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della

cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ.”

C) IL PENSIERO DELLA CORTE DI CASSAZIONE

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 19704/2015, proprio sulla possibilità di impugnare direttamente l'estratto di ruolo, aveva stabilito il seguente principio di diritto.

“Infatti, se nessun dubbio può residuare in ordine alla giurisdizione del giudice ordinario sulle contestazioni alla pretesa contributiva, quanto alla pretesa creditoria in astratto spettante alla giurisdizione del giudice tributario deve applicarsi il più recente approdo di queste Sezioni Unite, di cui alla recente ordinanza 14/04/2020, n. 7822 (di armonizzazione della precedente giurisprudenza di legittimità, culminata nei principi di Cass. Sez. U. 13913/17, richiamata ed applicata dal giudice del merito, **con la successiva Corte Cost. 114/18**), al quale è opportuno assicurare la continuità.

Tale pronuncia così conclude (punto 5, pagine 33 e seguenti):

"Nel sistema del combinato disposto del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articoli 49 e ss. ed in particolare dell'articolo 57 di quest'ultimo, come emendato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 114 del 2018, il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all'attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti:

- a) alla giurisdizione tributaria** spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di

contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto);

b) alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonché dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata in executivis successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)".

I suddetti corretti principi sono stati ripresi da ulteriori sentenze della Corte di Cassazione (Cass. nn. 3990/20, 14192/21, 28137/21 e 34046/21).

D) L'AGENZIA DELLE ENTRATE SCRIVE LA NUOVA LEGGE

Il Direttore dell'Agencia delle entrate, Avv. Ernesto Maria Ruffini, in occasione delle riunioni della Commissione Interministeriale MEF - Giustizia per la riforma della giustizia tributaria, conclusa con la relazione finale del 30 giugno 2021, proprio sulla inoppugnabilità dell'estratto di ruolo ebbe testualmente a dichiarare (pagg. 130 – 131 e 132 della Relazione finale del 30 giugno 2021):

“Nella proposta, si prevede l’inammissibilità dell’impugnazione degli estratti di ruolo, fermo restando il riconoscimento dell’impugnabilità della cartella di pagamento ad esso relativa, se non validamente notificata dall’Agente della riscossione, unitamente al primo atto successivo notificato dallo stesso Agente.

L’intervento si rende necessario per l’enorme proliferazione, negli ultimi anni, di controversie strumentali di impugnazione degli estratti di ruolo radicate dai debitori iscritti a ruolo.

Infatti, dopo l’emanazione della sentenza della Suprema Corte a Sezioni Unite, n. 19704/2015, con la quale è stata ritenuta «ammissibile l’impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l’estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario...», **si è assistito ad un aumento esponenziale delle cause radicate innanzi alle Commissioni Tributarie, ai Giudici di Pace e, più in generale, alla Magistratura ordinaria per 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.**

In tale contesto, è bene osservare che circa il 40 % delle cause contro l’Agente della riscossione consegue all’impugnazione di estratti di ruolo – relativi a crediti affidati all’Agente della riscossione fin dall’anno 2000, riportati in oltre 137 milioni di cartelle di pagamento – e determina ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi.

Infatti, nel solo anno 2020 – anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia dell’Agente della riscossione a causa della sospensione delle attività, derivante dalla situazione sanitaria emergenziale – il 40,6 % dei ricorsi in ingresso (ossia circa 55.000 ricorsi su circa 135.000 complessivamente introdotti), trae origine dall’impugnazione di estratti di ruolo.

Pertanto, considerata la natura dell'estratto di ruolo – che non costituisce un atto di riscossione e non contiene, per sua natura, nessuna pretesa esattiva, né impositiva e non ha una natura direttamente lesiva della sfera patrimoniale del debitore – si propone la sua non impugnabilità, garantendo comunque i diritti dei debitori che potranno impugnare il primo atto di riscossione ad essi notificato.

Ne deriveranno sia il decongestionamento degli uffici dell'Agente della riscossione e degli organi giudiziari chiamati a decidere, con un'evidente riduzione dei relativi costi e loro maggiore efficienza.

Testo della norma suggerita Art.... (Inoppugnabilità dell'estratto di ruolo)

1. Non è ammessa in alcun caso l'impugnazione dell'estratto di ruolo, salvo che agli specifici fini di evitare di incorrere:
 - a) in sede di partecipazione a una procedura di appalto, nell'esclusione dalla medesima, ai sensi dell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50;
 - b) in presenza di pagamenti derivanti da rapporti in essere con i soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, negli effetti delle verifiche di cui all'art. 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
 - c) nella perdita di un beneficio nei rapporti pendenti con una pubblica amministrazione.
2. La cartella di pagamento, se non validamente notificata dall'agente della riscossione, può comunque essere impugnata unitamente al primo atto successivo notificato dallo stesso agente della riscossione.

E) EMENDAMENTO AL D.L. FISCALE N. 146/2021

L'emendamento contenuto nel fascicolo delle proposte di modifica al decreto Fiscale n. 146/2021, pubblicato nel sito del Senato, modifica quanto previsto dal D.P.R. n. 602/1973, aggiungendo il comma 4-bis all'articolo 12 e prevedendo 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 dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per quanto previsto nell’articolo 80, comma 4, del 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 decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all’articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 o, infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.”

In sostanza, la suddetta modifica legislativa ricalca integralmente le proposte fatte dal Direttore dell’Agenzia delle Entrate, Avv. Ruffini, che potete confrontare alla lettera D) del presente articolo.

Quindi, si può affermare con certezza che l’Agenzia delle Entrate detta al Parlamento come scrivere le leggi fiscali a danno dei contribuenti !!

F) CONCLUSIONI

Tale assurda ed incostituzionale modifica legislativa rende non più impugnabili le cartelle di pagamento nulle o inesistenti (perché mai regolarmente notificate e/o prescritte) risultanti dall’estratto di ruolo, tranne che per i succitati casi inerenti rapporti tra privato e pubblica amministrazione senza, però, tener conto della miriade di altre ragioni che il contribuente potrebbe avere per voler ottenere l’annullamento dei debiti tributari (non più dovuti!) posti a suo carico (es. accesso al credito, costituzioni società, sottoscrizioni contratti professionali, acquisto auto con rischio fermo amministrativo, acquisto casa con rischio ipoteca, apertura c/c con rischio pignoramento, accettazione eredità con rischio di pignoramento ecc.).

Infatti, l’Agente della Riscossione prima di procedere al fermo dei beni mobili registrati (art. 86 D.P.R. n. 602/1973) ed all’iscrizione d’ipoteca (art. 77 D.P.R. n.

602/1973) è tenuto a notificare al debitore o ai coobbligati una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di 30 giorni, sarà eseguito il fermo o sarà iscritta l'ipoteca, senza necessità di ulteriore comunicazione.

Quindi, con la modifica legislativa approvata, il contribuente potrà impugnare soltanto il suddetto preavviso con la certezza, però, che il giudice tributario o civile non potrà mai pronunciarsi per la sospensiva entro i 30 giorni e, quindi, sarà costretto a subire l'ipoteca ed il fermo, con le conseguenze patrimoniali citate (infatti, il preavviso amministrativo è un atto autonomamente impugnabile: Cass. – Sez. Tributaria – Ordinanze nn. 29200/2020 e 30898/2021).

Trattasi, in sostanza, di misura che persegue finalità esclusivamente deflattiva del contenzioso tributario, come sollecitato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate (vedi lettera D del presente articolo), senza tener minimamente conto, nel bilanciamento dei contrapposti interessi, dell'esigenza di assicurare il diritto di difesa dei cittadini – contribuenti di rilevanza costituzionale.

Ciò è ancor più grave in un momento economico così drammatico per le imprese e le famiglie nel quale i diritti non possono essere compressi da logiche esclusive di deflazione dei procedimenti laddove le eventuali distorsioni nel sistema potrebbero essere vinte con l'applicazione di sanzioni per comportamenti illegittimi e di mera moltiplicazione dei contenziosi.

Il Governo ed il Parlamento, invece di seguire la condivisibile opzione di maggioranza della Commissione Interministeriale MEF – Giustizia per la riforma della giustizia tributaria, seguono pedissequamente le tassative richieste fatte dall'Agenzia delle Entrate, ignorando totalmente i suesposti principi della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione e, cosa ancor più grave, ignorando totalmente le richieste del PNRR.

Giustamente tutti gli Ordini e le Associazioni Professionali si stanno lamentando, chiedendo al Parlamento di non approvare la suddetta assurda ed incostituzionale modifica legislativa.

Se ciò non avverrà i contribuenti potranno sollevare le questioni di incostituzionalità, ai sensi e per gli effetti degli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione, già precisati dalla Corte Costituzionale con la succitata sentenza n. 114/2018 (lettera B del presente articolo).

SUPERIOR STABAT LUPUS, INFERIOR AGNUS

Lecce, 02 dicembre 2021

Prof. Avv. Maurizio Villani

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

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

pec: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it