

Fisco

Processo tributario

L'estratto di ruolo è atto autonomamente impugnabile

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA), Avvocato, di Anna Laura Antognini - Loconte & Partners

L'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'articolo 19, D.Lgs. n. 546/1992 è meramente esemplificativo e non esaustivo e l'estratto di ruolo rappresenta un atto autonomamente impugnabile dal contribuente davanti agli organi della giustizia tributaria.

Il principio trova conferma, sulla scia dei recenti orientamenti giurisprudenziali, nella sentenza n. 1928/05/14 della CTP di Caserta, depositata lo scorso 17 marzo.

Attraverso la sopracitata pronuncia, si è voluto nuovamente affermare come l'estratto di ruolo, sebbene sia un **atto interno dell'amministrazione**, può essere **legittimamente impugnato**, senza che ciò comporti violazione dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, qualora rappresenti l'unico strumento a mezzo del quale il contribuente venga posto ad effettiva conoscenza della pretesa tributaria, stante la mancata notifica delle relative cartelle di pagamento.

La vicenda trae origine dal deposito in data 8 aprile 2013, da parte del contribuente-ricorrente, di un ricorso avverso otto estratti di ruolo (relativi agli anni 1990, 1992, 1993 e 1995) dei quali lo stesso precisava di avere avuto notizia solo in data 12 febbraio 2013; indicava quale primo motivo di gravame proprio l'omessa o irrituale notifica delle cartelle di pagamento, nonché, in ogni caso, l'avvenuta prescrizione ordinaria ex art. 2946 c.c. del diritto alla riscossione delle somme.

Equitalia S.p.A., a sostegno della propria difesa, eccepiva l'inammissibilità del ricorso introduttivo del contribuente escludendo *in toto* l'impugnabilità degli estratti di ruolo non essendo gli stessi espressamente contemplati dall'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992. Nessuna contestazione, tanto meno prova contraria, veniva presentata circa la mancata notifica al ricorrente delle cartelle di pagamento.

I Giudici si sono trovati nuovamente a dover affrontare la controversa questione che riguarda, in buona sostanza, la natura impositiva o meno degli estratti di ruolo al fine precipuo della loro idoneità ad essere oggetto di autonoma impugnazione.

Seppur inizialmente tali dubbi fossero stati risolti in senso positivo dalla **Corte di Cassazione** (sentenza n. 724 del 19 gennaio 2010 "in tema di contenzioso tributario, anche l'estratto di ruolo può essere oggetto di ricorso alla commissione tributaria, costituendo esso una parziale riproduzione del ruolo, cioè di uno degli atti considerati impugnabili dall'art. 19, D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546"; ordinanza n. 15946/2010; sentenza n. 27385/2008), con la nota sentenza n. 6610/2013 gli stessi Giudici di Piazza Cavour, con un sorprendente "**cambio di rotta**", finirono per statuire in senso opposto che :

"i ruoli (e quindi gli estratti di ruolo) sono atti interni dell'amministrazione che potranno essere impugnati solo con l'impugnazione dell'atto impositivo (di regola cartella

esattoriale) attraverso il quale il contribuente assume conoscenza dell'iscrizione a ruolo"

e dunque:

"secondo il costante insegnamento di questa Corte, è possibile impugnare il ruolo soltanto a seguito di notifica di un atto impositivo. E questo per la ragione che, diversamente, mancherebbe un interesse concreto ed attuale ex art. 100 c.p.c. ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza e poiché il ruolo è un semplice atto interno all'Amministrazione".

Le **critiche** ad una impostazione in tal senso non sono mancate.

Innanzitutto, a ben guardare, la pronuncia in questione era apparsa più che altro un acritico adeguamento a vecchie e superate pronunce, una sorta di apodittico ritorno al passato quando nel frattempo si erano già radicate (come prima evidenziato) plurime pronunce in senso opposto. Ma soprattutto, non si era tenuto conto del fatto che l'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario, di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, non esclude l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero. Tale elencazione, pur dovendosi considerare tassativa, va **interpretata in senso estensivo** in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A. (artt. 24, 53 e 113 Cost.).

È legittimo pertanto ricomprendervi anche quelle "notizie" o documenti - *id est* gli estratti di ruolo - comunicati dall'Ufficio che, pur non rivestendo l'aspetto formale proprio di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, suscitandone l'interesse a chiederne il controllo di legittimità in sede giurisdizionale.

Il principio da cui desumere l'impugnabilità di un atto è ricavabile dall'assioma che solo un atto che abbia contenuto impositivo non può essere privato di tutela giurisdizionale e tra questi è necessario, in talune circostanze, ricomprendervi anche gli estratti di ruolo.

Se pertanto il contribuente, come nel caso emblematico affrontato dalla sentenza in esame, non fosse messo nella condizione di impugnare gli estratti di ruolo di fronte ad una **errata o inesistente notifica** nei suoi confronti della cartella di pagamento, non avrebbe garantita una piena e adeguata tutela.

Proprio suddetta analisi parrebbe aver indotto, nel caso in commento, la CTP di Caserta (alla stregua di altre recentissime pronunce tra le quali CTP di Bari sentenza n. 27/09/13;

CTP di Frosinone sentenza n. 65/05/14) a correttamente **ri-confermare l'impugnabilità degli estratti di ruolo** in tutte quelle ipotesi di **omessa o irrituale notifica delle cartelle di pagamento**, annullando, nel caso di specie, le medesime e dichiarando altresì prescritti i crediti ivi rappresentati.

Le conclusioni cui giunge la Commissione non possono che essere condivise.

Riferimenti normativi

Commissione tributaria provinciale Caserta, sez. V, sentenza 17/03/2014, n. 1928