



**LA LEGGE PER TUTTI**  
INFORMAZIONE E CONSULENZA LEGALE

# Quanto tempo per impugnare le cartelle mai notificate?

Autore: Maria Monteleone | 19/06/2017



*Ho ritirato presso Equitalia l'estratto di ruolo della mia situazione debitoria e vi ho trovato cartelle mai notificate: posso impugnare l'estratto di ruolo? Entro quanto tempo?*

È possibile contestare le cartelle mai notificate attraverso l'impugnazione dell'**estratto di ruolo** rilasciato dall'agente della riscossione su richiesta del contribuente. Il ricorso contro l'estratto di ruolo deve però essere tempestivo.

Non vi sono dubbi sull'**autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo**, ammessa tuttavia solo qualora le cartelle che si intendono contestare non siano **mai state ricevute**. Vigge infatti il principio in base al quale il contribuente ha il diritto di difendersi da pretese fiscali illegittime impugnando il **primo atto** con il quale ne viene a conoscenza: se il primo atto in questione è rappresentato dall'estratto di ruolo, è ammessa l'impugnazione di quest'ultimo dinanzi al giudice competente.

Le **Sezioni Unite della Cassazione [1]** hanno precisato che 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. Questi, se si accorge solo dalla richiesta di accesso agli atti, di avere a proprio carico delle cartelle può decidere di impugnare:

a) l'estratto di ruolo;

b) l'**atto successivo** alla cartella che gli sarà eventualmente notificato (per esempio, intimazione di pagamento o preavviso di fermo).

**Attenzione però.** Il diritto di impugnazione non dura in eterno ma deve in ogni caso rispettare i termini di decadenza previsti dalla legge.

*L'estratto di ruolo può essere impugnato **entro sessanta giorni** dalla data di rilascio da parte dell'agente della riscossione.*

Una recente sentenza della **Cassazione [2]** ha chiarito che la facoltà di impugnazione deve essere esercitata – secondo la regola generale – nel rispetto del termine previsto di **60 giorni**. L'avvenuta conoscenza dell'atto, tramite l'estratto delle cartelle determina, da un lato, la **legittimazione ad impugnare** e, dall'altro, il termine di esercizio di tale legittimazione.

Secondo i giudici tale termine deve essere osservato per il solo fatto che viene proposta l'impugnazione e 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 venga successivamente notificato.

In definitiva, dato che, per ragioni di tutela del contribuente e di buon andamento della P.a., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti **a conoscenza del contribuente** una specifica pretesa tributaria – con indicazioni dei motivi di fatto e di diritto e anche senza necessità di una forma autoritativa – è **impugnabile** davanti al giudice tributario.

E' tuttavia necessario che l'impugnazione risponda alle **regole generali** e, in primo ruolo, al requisito di **tempestività**; essa deve essere provata dallo stesso ricorrente con riguardo alla data di avvenuta conoscenza dell'atto enunciativo della pretesa tributaria contestata.

## **Estratto di ruolo: da quando decorre il termine di sessanta giorni**

Il termine di sessanta giorni per l'impugnazione dell'estratto di ruolo decorre dalla **data di rilascio** di tale documento da parte dell'Agente della Riscossione.

Più precisamente occorre individuare il momento in cui il contribuente, tramite la **consegna dell'atto**, viene a conoscenza delle pretese tributarie, maturando il

diritto di impugnarle. A tal fine è determinante la **modalità di rilascio** dell'estratto di ruolo:

- **rilascio allo sportello**: rileva la data di consegna a mani al contribuente che deve essere indicata con apposito **timbro** e firma del funzionario addetto al rilascio;
- **rilascio a mezzo pec**: rileva la data di in cui la mail viene consegnata alla casella pec del contribuente;
- **rilascio a mezzo raccomandata a/r**: rileva la data in cui il contribuente ritira la raccomandata.

## Se l'estratto di ruolo non viene impugnato entro 60 giorni

L'impugnazione oltre il termine di sessanta giorni è inammissibile e l'estratto di ruolo diviene **definitivo**. La definitività tuttavia non riguarda gli effetti di natura provvedimentale ed esecutiva (visto che in mancanza della notifica le cartelle non possono produrre effetti nei confronti del destinatario), ma soltanto l'aspetto formale della **preclusione alla sua ulteriore e autonoma impugnabilità**. Resta fermo, quindi, il **diritto di successiva impugnazione** dell'atto impositivo notificato.

*Il contribuente può sempre impugnare l'atto successivo notificatogli dall'agente della riscossione.*

In altri termini, il contribuente che fa decorrere più di sessanta giorni dal rilascio dell'estratto di ruolo, perde la possibilità di contestarlo e dovrà attendere l'**eventuale atto successivo** notificato dall'agente per la riscossione, per poter contestare le cartelle ritenute illegittime.

### Note

**[1]** Cass. Sez. Unite, sent. n. 19704/2015. **[2]** Cass. sent. n. 13584 del 30.05.2017.

# Sentenza

## CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

[...]

### FATTI RILEVANTI E RAGIONI DELLA DECISIONE

§ 1. (OMISSIS) propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 5/50/12 del 9 gennaio 2012 con la quale la commissione tributaria regionale di Napoli, in riforma della prima decisione, ha ritenuto inammissibile il suo ricorso contro iscrizione di ipoteca legale, Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, ex articolo 77, e prodromica cartella di pagamento per Iva 1996; in quanto proposto (settembre 2009) oltre il termine di 60 giorni dalla data (19 febbraio 2009) nella quale egli aveva avuto contezza della pretesa tributaria a suo carico mediante rilascio di estratto di ruolo.

Resistono con controricorso l'agenzia delle entrate ed (OMISSIS) spa.

Con ordinanza 19 ottobre 2016 questa Corte ha disposto rinvio a nuovo ruolo per l'acquisizione del fascicolo d'ufficio presso la CTR Campania.

Il (OMISSIS) ha depositato memoria.

§ 2. Con il primo motivo di ricorso il (OMISSIS) lamenta violazione e falsa applicazione dell'articolo 339 c.p.c.; per non avere la commissione tributaria regionale rilevato l'inammissibilita' dell'appello, in quanto proposto da un soggetto - l'agenzia delle entrate - che non aveva partecipato al giudizio di primo grado, ne' poteva ritenersi litisconsorte necessario in controversia concernente la mancata notificazione della cartella esattoriale sulla cui base era stata iscritta ipoteca.

Il motivo e' infondato.

Risulta dagli atti di causa che l'agenzia delle entrate abbia proposto appello contro la sentenza CTP Caserta n. 483/05/2010 dell'11 maggio 2010, in quanto emessa anche nei suoi diretti confronti (Ufficio di Caserta).

Quand'anche l'agenzia delle entrate non avesse partecipato al giudizio di primo grado - in quanto non evocata dal contribuente ne' chiamata su ordine del giudice ad integrazione del contraddittorio - tale estraneita' al giudizio non l'avrebbe privata della legittimazione ad appellare una sentenza che - emessa (anche) nei suoi riguardi in quanto erroneamente ritenuta parte dal giudice di primo grado -

era idonea, se passata in giudicato, a renderle opponibile la pronuncia di insussistenza, ovvero invalidita', della pretesa tributaria dedotta in giudizio.

E' dunque vero, in linea di principio, che la legittimazione ad impugnare spetta soltanto a chi - soccombente - abbia assunto la veste di parte nel giudizio di merito, ma la qualita' di parte in tale giudizio non discende solo dalla materiale partecipazione ad essa del soggetto interessato, e neanche dalla sua formale chiamata in causa, originaria o sopravvenuta; ma anche dalla qualificazione in termini di parte desumibile, indipendentemente dalla sua rispondenza alla realta' processuale, dalla stessa sentenza impugnata.

Ed il soggetto direttamente raggiunto da una sentenza che si ponga all'esito di un giudizio nel quale non sia stato convenuto, ha diritto di impugnare tale sentenza; anche al solo fine di invalidare la qualifica di parte che essa gli attribuisce, e di far venir meno gli effetti pregiudizievoli della pronuncia nei propri confronti: "la legittimazione a proporre l'impugnazione, o a resistere ad essa, spetta solo a chi abbia assunto la veste di parte nel giudizio di merito, secondo quanto risulta dalla decisione impugnata, tenendo conto sia della motivazione che del dispositivo, a prescindere dalla sua correttezza e corrispondenza alle risultanze processuali nonche' alla titolarita' del rapporto sostanziale, purché sia quella ritenuta dal giudice nella sentenza della cui impugnazione si tratta" (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 20789/14).

Del resto, non e' nemmeno vero quanto osservato dal ricorrente nella censura in esame, secondo cui la controversia non avrebbe coinvolto l'agenzia delle entrate che sarebbe stata dunque priva della veste di litisconsorte - perche' non attinente ai presupposti della pretesa impositiva, ma soltanto ai vizi della procedura di riscossione (mancata notificazione delle cartelle di pagamento e dell'atto di iscrizione di ipoteca). Emerge invero dalla stessa esposizione dei fatti fornita in ricorso che oggetto dell'impugnativa originaria non furono soltanto i vizi della procedura di esazione, ma anche la pretesa tributaria considerata nella sua sussistenza e fondatezza sostanziale, posto che il (OMISSIS) ne eccepì l'avvenuta prescrizione.

§ 3. Con il secondo motivo di ricorso si lamenta, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, nonche' violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21; per avere la commissione tributaria regionale rilevato d'ufficio - la tardivita' del ricorso introduttivo perche'

notificato piu' di 60 giorni dopo l'ottenimento dell'estratto di ruolo, nonostante che l'oggetto dell'impugnativa non fosse quest'ultimo atto, ma il provvedimento di iscrizione di ipoteca legale mai a lui notificato, al pari delle cartelle di pagamento ad esso prodromiche.

Nemmeno questo motivo puo' trovare accoglimento.

Va premesso che la verifica della rituale e tempestiva introduzione del giudizio impugnatorio rientra nel potere - dovere del giudice, cosi' da dover essere effettuata anche d'ufficio sulla base delle risultanze in atti. La sentenza della commissione tributaria regionale non puo' 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.

Cio' posto, si osserva come il (OMISSIS) abbia qui 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 Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, ex articolo 77, a valle.

L'assunto fondamentale e' che tale cartella di pagamento non gli venne ritualmente notificata, cosi' come nemmeno l'iscrizione ipotecaria che su quella cartella si e' 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, come osservato dalla commissione tributaria regionale, nel rispetto del termine generale di impugnazione di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21.

In ordine alla impugnabilita' dell'estratto di ruolo - inteso pero' 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, bastera' qui richiamare quanto stabilito da SSUU 19704/15, secondo cui "il contribuente puo' impugnare la cartella di pagamento della quale - a causa

dell'invalidita' della relativa notifica - sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a cio' non osta l'ultima parte del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, comma 3, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilita' dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato impugnabilita' prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilita' di far valere l'invalidita' della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilita' di far valere l'invalidita' stessa anche prima, giacche' l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non puo' essere compresso, ritardato, reso piu' difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessita' 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'ammissibilita' della impugnazione della cartella invalidamente notificata (e conosciuta attraverso l'estratto di ruolo), con la precisazione "che le considerazioni che saranno esposte 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 e' pervenuta la sentenza delle SSUU e' stata nel senso di escludere, nell'interpretazione dell'ultima parte dell'articolo 19 cit., comma 3, 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 possibilita', per il contribuente, di far valere l'invalidita' 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 e' vero che, come sopra rilevato, non e' sufficiente la prova della "piena conoscenza" dell'atto ai fini della decorrenza dei suddetti termini ma e' necessaria una comunicazione effettuata nei modi previsti dalla legge, e' anche vero che cio' non puo' impedire l'impugnabilita' 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 di questo giudice di legittimita' (v. sul punto tra le altre SU n. 3773 del 2014 nonche' Cass. nn. 17010 del 2012 e 24916 del 2013) secondo la quale l'ammissibilita' 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 articolo 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.

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 debba essere osservato per il solo fatto che l'impugnazione venga 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 venga successivamente notificato (Cass. 2616/15; 15597/15; 20611/16 ed altre).

Consegue da ciò che, nel caso - come quello di specie - di impugnazione tardiva, 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 provvedimento, 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 necessita' che si manifesti in forma autoritativa - e' impugnabile davanti al giudice tributario, per quanto non incluso nell'elenco di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, e' tuttavia necessario che l'impugnazione cosi' proposta risponda alla disciplina generale che le e' propria. In primo luogo, essa dovra' dunque rispondere al requisito di tempestivita' Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 21; 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.

Nella specie, tale data e' stata dallo stesso (OMISSIS) individuata in quella (19 febbraio 2009) di rilascio di stampa dell'estratto di ruolo; a fronte di un'impugnazione da lui proposta circa sette mesi dopo.

Ne' varrebbe obiettare, con il ricorrente, che oggetto dell'impugnazione non sarebbe qui stato l'estratto di ruolo, ma solo il provvedimento di iscrizione di ipoteca legale Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, ex articolo 77.

L'effettivita' della controversia rende infatti evidente che il contribuente ha inteso sostenere l'insussistenza della pretesa tributaria (di cui ha affermato la prescrizione) e, inoltre, contrastare la legittimita' della riscossione in assenza di valida notificazione della cartella di pagamento; spingendosi dunque ben oltre, ed assai piu' in radice, rispetto all'accertamento negativo dei presupposti di iscrizione ipotecaria, ovvero ai vizi propri di quest'ultima.

Riferire il ricorso introduttivo all'iscrizione ipotecaria - dovendosi dare necessariamente ingresso ad una ricostruzione sostanziale e non nominalistica della volonta' della parte - non giova pertanto al (OMISSIS); tanto piu' considerato che l'iscrizione ipotecaria in quanto tale, ancorche' in effetti anch'essa autonomamente impugnabile ex articolo 19, comma 1, lettera e bis) cit. come introdotto dal Decreto Legge n. 223 del 2006, e' qui intervenuta prima della comunicazione dell'estratto di ruolo; il quale, fu anzi richiesto dal contribuente, proprio a seguito e per effetto dell'accertamento casuale di conservatoria dell'iscrizione ipotecaria.

Dal che consegue, a fortiori, la rilevata decadenza.

Sussistono i presupposti per la compensazione delle spese del presente giudizio, stante la sopravvenienza soltanto in corso di causa dell'orientamento di legittimità da cui sono stati tratti gli elementi fondamentali della soluzione giuridica adottata.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

- compensa le spese.