

**“Impugnazione dei ruoli per mancata  
notifica della cartella di pagamento e  
prescrizione successiva”.**

A cura degli avvocati Iris Maria Ruggeri e Francesco Cotrufo

COTRUFO & PARTNERS  
AVVOCATI E COMMERCIALISTI

Nel 2019 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono intervenute con la sentenza n. 34447/2019, fornendo alcuni importantissimi e dettagliati chiarimenti in merito all'ammissibilità dell'opposizione proposta avverso il ruolo fondata sulla giuridica inesistenza e/o nullità della notifica della relativa cartella di pagamento nonché al netto discrimine esistente tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in merito alla prescrizione, quale causa estintiva dell'obbligazione tributaria maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento.

Per la giurisprudenza fino ad allora elaborata erano pacifiche sia l'ammissibilità del ricorso che la possibilità per la CTP di rilevare la prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento anche nell'ipotesi in cui fosse stata raggiunta, in sede processuale, la prova della rituale notifica della cartella medesima.

Con l'intervento delle Sezioni Unite, la Cassazione ha chiarito che ferma restando la possibilità di impugnare i ruoli per mancata notifica delle connesse cartelle, il ricorso sarà da dichiararsi inammissibile in tutti quei casi in cui venga raggiunta in giudizio la prova della rituale notificazione delle stesse che veicolano i ruoli impugnati, essendo precluso, al giudice tributario, in tali ipotesi entrare nel merito con conseguente impossibilità di rilevare, qualora eccepita, la prescrizione maturata dopo la notifica della cartella di pagamento.

Ad influire sul mutamento di rotta del diritto vivente, la pronuncia della Consulta, n. 114 del 2018, con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a), DPR. n. 602/73, nella parte in cui prevedeva che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione ex art. 50, DPR. n. 602/73 non fossero ammesse le opposizioni ex art. 615 c.p.c.

Con l'intervento del Giudice delle leggi sarebbe, infatti, venuta meno l'esigenza di colmare quel vuoto di tutela che aveva indotto la giurisprudenza ad indirizzare verso la giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto fatti successivi alla notifica della cartella di pagamento, come la prescrizione, ben potendo, oggi, il contribuente per ipotesi del genere rivolgersi al giudice ordinario in funzione di giudice dell'esecuzione.

1

**Avv. Iris Maria Ruggeri**

avvocato tributarista e Cassazionista del foro di Catania

**Avv. Francesco Cotrufo**

avvocato e commercialista del foro di Bari

Docente agg. di Diritto Punitivo e Processuale Tributario c/o l'Accademia della G.d.F. di Roma.

A ciò si aggiunga altro non meno importante fattore. Il processo tributario, qualificato come “impugnazione – merito”, esige, per essere validamente instaurato, l’esistenza di un atto da impugnare. Tale imprescindibile condizione **non sussiste** nell’ipotesi in cui il contribuente, pur investito a suo tempo della rituale notificazione della cartella di pagamento non opposta entro il termine di legge, intenda, senza aver ricevuto la notifica di atti successivi, far valere fatti estintivi della pretesa maturati dopo la notifica della cartella di pagamento, come la prescrizione, al solo fine di paralizzare preventivamente la pretesa esecutiva dell’ente creditore.

In tali ipotesi varrà il principio sancito dalle Sezioni Unite secondo il quale “... ***la notifica della cartella di pagamento (ritualmente notificata e – n.d.r.) non impugnata (o vanamente impugnata) dal contribuente nel giudizio tributario determina il consolidamento della pretesa fiscale e l’apertura di una fase che, per chiara disposizione normativa, sfugge alla giurisdizione del giudice tributario, non essendo più in discussione l’esistenza dell’obbligazione tributaria ...***”.

Appare evidente che la linea di demarcazione ultima e netta tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sia rappresentata dalla cartella di pagamento e dalla eventuale e successiva intimazione di pagamento. Ciò implica che laddove il contribuente riceva, successivamente alla cartella di pagamento non opposta, la notifica dell’avviso di intimazione di cui all’art. 50, DPR. n. 602/73, procedendo alla relativa impugnazione potrà far valere anche la prescrizione *medio tempore* maturata tra la data di notifica della cartella e quella di notifica dell’intimazione dinanzi al Giudice Tributario che, se anche rilevasse, nel corso del giudizio, il perfezionamento della notifica della cartella, potrà entrare nel merito della questione rilevando la prescrizione post cartella.

La ragione risiede nel fatto che in ipotesi siffatte, essendo stato, il contribuente, investito da un atto successivo alla cartella di pagamento, sarà certamente titolare di un interesse immediato ad agire, volto ad ottenere la declaratoria di estinzione del credito intimatogli oltre il termine di prescrizione previsto per il singolo tributo.

La situazione problematica permane, invece, relativamente alle ipotesi in cui il ricorrente proceda all'impugnazione del ruolo, di cui abbia acquisito conoscenza per via autonoma, senza essere, cioè, stato destinatario di alcun atto, al fine di far valere la prescrizione eventualmente maturata sia prima che dopo la notifica della cartella di pagamento.

In tale ipotesi è fondamentale distinguere tra il caso in cui non venga raggiunta in giudizio la prova della rituale notifica della cartella e/o di atti successivi e quello opposto.

Se non sarà raggiunta la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio della cartella e/o di atti ad essa successivi, il Giudice Tributario potrà senz'altro rilevare la causa estintiva della prescrizione.

Se, invece, in esito al giudizio celebrato in CTP sia raggiunta la prova della rituale notifica della cartella di pagamento e/o di atti successivi, è precluso al Giudice Tributario rilevare l'intervenuta prescrizione.

Giudice naturale, in quel caso è il Giudice dell'esecuzione e l'azione esercitata dal contribuente che, in quel caso non riguarda la regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura, sarà da qualificarsi come opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c. perché volto a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva, stante l'intervenuta estinzione del credito.

Ricapitolando, allora, potranno essere individuate diverse ipotesi:

1. Il contribuente riceve un atto successivo alla cartella, ad esempio, l'intimazione di pagamento - ma analogo discorso varrà per l'ipotesi in cui il contribuente sia reso destinatario di una iscrizione ipotecaria o di un provvedimento di fermo a cautela di crediti aventi natura tributaria -, la impugna chiedendo al giudice tributario di rilevare la prescrizione *medio tempore* maturata tra la data di notifica della cartella e la data di notifica dell'atto opposto. Correttamente instaurato il giudizio dinanzi al Giudice Tributario, questi potrà, anche se nel corso del giudizio fosse accertata la rituale notifica della cartella di pagamento, a suo tempo non opposta, comunque, rilevare la prescrizione maturata post cartella e dichiarare estinto il debito.

2. Il contribuente riceve un atto di pignoramento di un credito, oltre il termine normativamente previsto per la prescrizione. La via maestra sarà quella di proporre opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c. investendo il giudice ordinario e facendo valere la prescrizione maturata successivamente alle notifiche degli atti precedentemente ricevuti.
3. Il contribuente pur non avendo ricevuto alcun atto, venuto a conoscenza, per autonoma iniziativa, dell'esistenza di un carico iscritto a ruolo a proprio nome, provvede all'impugnazione dei ruoli opponendone la nullità per giuridica inesistenza e/o nullità della notifica delle relative cartelle di pagamento viepiù eccependo l'intervenuta prescrizione, anche successiva all'eventuale rituale notifica delle cartelle di pagamento. In tale ipotesi potrebbero verificarsi due differenti situazioni: **a.** se non venga raggiunta in giudizio la prova della rituale notifica delle opposte cartelle, il giudice tributario sarà legittimato a rilevare la prescrizione; **b.** se, invece, venga accertata in giudizio la rituale notifica delle cartelle sarà precluso al giudice il rilievo della prescrizione successiva eventualmente chiesta dal contribuente ed il ricorso sarà dichiarato inammissibile.

La ragione di ciò è presto detta: il ricorso proposto avverso l'iscrizione a ruolo sarà ammissibile alla sola condizione che ne venga opposta l'illegittimità stante la giuridica inesistenza e/o nullità della notifica della cartella che la incorpora (impugnazione del ruolo unitamente alla cartella mai notificata), con l'ovvia conseguenza che il raggiungimento della prova della rituale notifica della cartella medesima, facendo venire il presupposto, rende inammissibile l'impugnazione, con preclusione per il giudice di compiere ulteriori accertamenti.

\*\*\*\*

Concentrando l'attenzione sull'ultima ipotesi descritta, **ossia impugnazione del ruolo unitamente alla cartella di pagamento mai (e/o irritualmente) notificata**, potranno verificarsi diverse situazioni.

4

**Avv. Iris Maria Ruggeri**

avvocato tributarista e Cassazionista del foro di Catania

**Avv. Francesco Cotrufo**

avvocato e commercialista del foro di Bari

Docente agg. di Diritto Punitivo e Processuale Tributario c/o l'Accademia della G.d.F. di Roma.

L'eventuale prescrizione maturata precedentemente alla notifica della cartella di pagamento non avrà rilievo, se sarà raggiunta in giudizio la prova della rituale notifica. Essa, infatti, avrebbe dovuto essere fatta valere impugnando la cartella di pagamento ritualmente notificata entro i termini di legge. Se così non fosse il contribuente sarebbe inammissibilmente rimesso in termini per difese che avrebbe dovuto espletare entro il termine di decadenza dei sessanta giorni dal perfezionamento della notifica dell'atto dal quale è stato investito.

In relazione alla prescrizione del credito maturata successivamente alla rituale notifica della cartella, la Corte ritiene che in mancanza di iniziativa volta al recupero coattivo del credito da parte dell'ente creditore, il contribuente difetti di un immediato interesse ad agire non essendo prevista la possibilità di esercitare un'azione di accertamento negativo.

Ed infatti, con ripetuti arresti, tra cui l'ordinanza n. 29198/2019, il Giudice di legittimità evidenzia che in siffatte ipotesi il contribuente, piuttosto che agire in giudizio, potrà attivarsi in sede amministrativa presentando istanza di sgravio del credito prescritto all'ente creditore. Solo nell'ipotesi in cui quest'ultimo non risponda o dia esito negativo sorgerà per il contribuente un interesse immediato ad agire perché la mancata risposta o la risposta negativa dovrà e potrà essere ritenuta come volontà implicita dell'Ente di recuperare il credito nonostante l'intervenuta causa estintiva che è la prescrizione.

In definitiva, in caso di **impugnazione del ruolo unitamente alla cartella di pagamento mai (e/o irritualmente) notificata**, solo nell'ipotesi in cui NON sia raggiunta in giudizio la prova della rituale notifica della cartella di pagamento e/o di eventuali altri atti successivi, non essendo mai stata interrotta la prescrizione, essa potrà essere fatta valere al momento dell'avvenuta conoscenza comunque acquisita.

Mentre, ogniqualvolta venga eccepito un fatto estintivo del credito successivo alla formazione del titolo esecutivo divenuto definitivo per mancata impugnazione, in assenza di una iniziativa esecutiva da parte dell'ente creditore, l'opposizione sarà da ritenersi inammissibile e non potrà essere esaminata nel merito per assenza di una concreta minaccia, In questa ipotesi manca l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. ed i fatti estintivi successivi alla notifica della

cartella di pagamento potranno essere fatti valere in via amministrativa, attraverso l'istanza di sgravio.

\*\*\*

Chiarito, quindi, il meccanismo spiegato dalla Corte ed evidenziata la possibilità per il contribuente - che venga a conoscenza *aliunde* del debito prescritto esistente a suo carico, per non aver mai ricevuto alcun atto successivo alla cartella - di agire in via amministrativa, mediante Istanza di sgravio al fine di "creare" il proprio interesse ad agire, si ritiene utile esaminare **la sentenza della Cassazione n. 8719 dell'11.05.2020**.

Un condominio mediante autonomo accesso presso gli sportelli dell'Ente di riscossione, veniva a conoscenza, per la prima volta di un ingente carico tributario a titolo di TARSU (ormai prescritto), iscritto a suo nome.

Attivatosi preventivamente in via amministrativa, il Condominio presentava al Comune Istanza di sgravio in quanto il credito iscritto a ruolo era palesemente prescritto. Dal canto proprio il Comune rigettava l'istanza sostenendo che ogni iniziativa in tal senso dovesse essere rivolta all'Ente di riscossione.

Chiamando in causa il comune, il condominio opponeva il diniego dinanzi alla CTP competente per territorio, che accoglieva il ricorso. In appello, tuttavia, la sentenza di primo grado veniva riformata e la CTR dichiarava l'inammissibilità del ricorso originario.

La ratio dell'inammissibilità era da ravvisarsi nel fatto che consentire l'impugnazione del diniego di autotutela avrebbe concesso, inammissibilmente, al contribuente la possibilità di opporsi alle cartelle di pagamento notificate dall'ente riscossore, oltre il termine dei sessanta normativamente previsto.

Inoltre la controversia era stata illegittimamente instaurata contro il Comune, visto che legittimato passivo era da ritenersi l'ente di riscossione.

Il condominio ha proposto il ricorso per la cassazione della sentenza, opponendo come primo motivo l'illegittimità della pronuncia per avere, il Giudice d'appello equivocato sull'oggetto

della controversia che, contrariamente a quanto statuito, non riguardava le cartelle di pagamento, ma il diniego opposto dal comune all'istanza di sgravio.

Né, per lo stesso motivo, poteva essere accettabile che il giudice avesse ritenuto la tardività dell'opposizione rispetto alle date di ricezione delle cartelle ritualmente notificate. Stante, poi, l'oggetto dell'impugnazione, legittimato passivo era unicamente l'Ente creditore, poichè che l'istanza di sgravio era diretta ad ottenere il riconoscimento dell'intervenuta prescrizione che, configurandosi quale fatto estintivo della pretesa creditoria, vedeva come controparte naturale l'Ente titolare del credito.

Il condominio chiedeva, dunque, alla Corte, che rilevata la fondatezza dei motivi di ricorso, dichiarasse l'intervenuta estinzione del credito per prescrizione quinquennale.

I motivi, trattati tutti congiuntamente, sono stati ritenuti dalla Corte, tutti fondati.

Si riportano testualmente i passi più significativi della pronuncia della Corte Suprema: *“La CTR è incorsa in un equivoco nell'affermare che il condominio, impugnando il diniego di sgravio in autotutela dei ruoli portanti i crediti TARSU prescritti, tenta di eludere il termine di decadenza per l'impugnazione delle cartelle di pagamento a suo tempo notificate e non contestate. L'odierno ricorrente, infatti, con l'impugnazione del diniego di sgravio, non intende far valere vizi propri delle cartelle o del procedimento impositivo: **al tempo in cui le cartelle furono notificate, infatti, la prescrizione dei crediti da esse portati non era certamente maturata.** ... La giurisprudenza di questa Corte da tempo interpreta estensivamente l'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992 e tende a ricomprendere tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario anche il diniego di sgravio ... **Peraltro, essendo strutturato il processo tributario come processo impugnatorio, l'impugnazione del divieto di sgravio di ruoli portanti crediti prescritti è il modo tipico di innestare, in tale tipo di processo, la domanda di accertamento dell'avvenuto compimento della prescrizione dei crediti il cui recupero sia affidato all'agente della riscossione. Quanto al termine di prescrizione dei crediti tarsu questa Corte lo ha fissato in cinque anni ... Infine coglie nel segno il condominio quando deduce che, essendo l'atto da esso impugnato un diniego di sgravio dei ruoli chiesto per l'avvenuta prescrizione dei crediti da essi portati (...)***



*legittimato passivo dell'azione di annullamento (e di accertamento della prescrizione) è solo l'ente impositore (...). Né potrebbe sostenersi che quest'ultimo si troverebbe in condizioni di minorata difesa non disponendo della possibilità di produrre eventuali atti interruttivi della prescrizione che sarebbero nella esclusiva disponibilità dell'agente della riscossione. In disparte, infatti, la considerazione che il rapporto di affidamento esistente tra Comune e il suo agente della riscossione configura quest'ultimo come una sorta di mandatario senza rappresentanza, al quale l'ente impositore potrebbe sempre chiedere gli atti da esso formati o detenuti, necessari per difendersi in giudizio, il Comune avrebbe potuto comunque chiedere di chiamare in giudizio l'agente della riscossione ...”.*

Conclude, la Corte, accogliendo il ricorso. Dall'accoglimento discende l'accertamento della intervenuta prescrizione dei crediti portati dai ruoli TARSU e, senza necessità di rinvio alla CTR, cassa la sentenza d'appello impugnata.