

Accertamento e contenzioso n. 29/2017

L'impugnazione delle cartelle di pagamento

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il presente studio analizza le possibilità di tutela del contribuente a seguito della notifica della cartella di pagamento con l'impugnazione dell'atto della riscossione avanti al giudice tributario per fare valere i vizi propri della medesima cartella esattoriale ovvero contestando anche i vizi dell'atto presupposto non notificato.

Premessa

La cartella di pagamento riveste una posizione centrale e decisiva nell'ambito della procedura della riscossione mediante ruolo. Infatti, come è noto, l'atto attraverso il quale il contribuente viene normalmente a conoscenza del ruolo è la cartella di pagamento, che è stata definita come "quella parte del ruolo che riguarda direttamente il singolo contribuente".

L'[articolo 21](#), comma 1, D.Lgs. 546/1992 ha, infatti, chiarito espressamente che "... La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo". In effetti, la cartella di pagamento presuppone l'iscrizione a ruolo, ruolo che è definito dalla legge come "l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario" ([articolo 10](#), comma 1, lettera b), D.P.R. 602/1973) ed è quindi atto destinato al concessionario del servizio di riscossione. Questi è tenuto, entro termini perentori, a darvi esecuzione nei confronti del contribuente mediante appunto la notificazione della cartella di pagamento (portante l'iscrizione a ruolo della pretesa fiscale). L'attuale quadro normativo concernente i mezzi di tutela offerti al contribuente non è certamente sistematico, dovendosi fare riferimento a norme contenute in diversi testi di legge e anche nel codice di procedura civile.

Certamente in favore del contribuente è intervenuta la disposizione di cui all'[articolo 7](#), L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), che ha sicuramente rafforzato gli obblighi di chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari alla riscossione, obblighi che, elencati nel comma 2 dello stesso articolo 7, sono qualificati come "tassativi". Tra questi è riproposto quello di indicazione di modalità, termini e "organi giurisdizionali" o amministrativi cui

ricorrere, già contenuto nell'[articolo 19](#), comma 2, D.Lgs. 546/1992 (ove si prevede che gli atti impugnabili "devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della Commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ...").

La possibilità di ricorso alla Commissione tributaria

L'[articolo 19](#), comma 1, lettera d), D.Lgs. 546/1992 prevede che avverso "il ruolo e la cartella di pagamento" può essere proposto ricorso avanti alle Commissioni tributarie.

Naturalmente per adire le Commissioni tributarie, occorre innanzitutto che si tratti di controversia rientrante nella giurisdizione delle stesse Commissioni ai sensi dell'[articolo 2](#), D.Lgs. 546/1992 (come modificato dall'[articolo 12](#), comma 2, della L. 448/2001), che prevede tale giurisdizione in relazione alle controversie aventi per oggetto "i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale ...".

Inoltre, va tenuta presente la disposizione di cui al comma 3 dell'[articolo 19](#), D.Lgs. 546/1992, secondo cui: "... Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri ...".

Qui è fondamentale per il contribuente riuscire a comprendere quale tipo di iscrizione a ruolo la cartella di pagamento contenga, al fine di valutare la possibilità di difesa: in particolare se si tratti di una iscrizione a ruolo che non deve essere preceduta da altro atto di accertamento o di liquidazione (in caso di imposte liquidate ex articoli [36-bis](#) e [36-ter](#), D.P.R. 600/1973) o, viceversa, se tale atto prodromico, in quanto necessario, sia stato debitamente notificato al contribuente.

In quest'ultimo caso (sia che l'accertamento sia divenuto definitivo sia che si tratti di iscrizione a ruolo provvisoria) i motivi di impugnazione devono riguardare (secondo la regola generale) non già l'atto prodromico relativo alla formazione del titolo, ma solo i vizi propri di quest'ultimo: la cartella di pagamento, quindi, potrà essere impugnata solo per vizi formali dell'iscrizione a ruolo ovvero della stessa cartella (ad esempio, per difformità rispetto all'iscrizione a ruolo medesima).

Invero è pacifico in giurisprudenza che la mancata impugnazione dell'atto prodromico (ad esempio, dell'avviso di accertamento) comporta l'inammissibilità della successiva opposizione al ruolo ove rivolta a far valere profili attinenti a tale atto prodromico e non invero esclusivamente i vizi propri dell'atto impugnato, non essendo consentita l'impugnazione per motivi che avrebbero dovuto essere proposti contro l'atto prodromico medesimo se non eludendo surrettiziamente il termine per ricorrere contro tale ultimo atto.

La definitività dell'accertamento o di altri atti prodromici alla cartella di pagamento preclude anche la proposizione in via incidentale di questioni relative a nullità verificatesi nel giudizio ove si è formato il giudicato, stante il principio secondo il quale le nullità si convertono in motivi di impugnazione.

I motivi di impugnazione e la regolarità del contraddittorio

Come si è detto, è fondamentale la distinzione o, meglio, la delimitazione dell'area del contendere alla luce dei vizi dedotti.

Ciò è di particolare rilievo con riferimento alla cartella di pagamento anche sotto il profilo della regolarità del contraddittorio, giacché ove l'impugnazione della cartella ha per oggetto l'iscrizione a ruolo e quindi la legittimità del titolo esecutivo (e non quindi vizi propri della cartella di pagamento addebitabili all'agente della riscossione), la legittimazione passiva dovrà essere individuata nell'ufficio tributario ovvero nell'ente impositore, mentre la legittimazione passiva dell'agente della riscossione sussiste se l'impugnazione concerne solo i vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo.

L'impostazione del problema dell'esatta individuazione del soggetto cui va notificato il ricorso si pone nei termini sopra esposti anche in caso di cartella di pagamento emessa in relazione a ruoli non preceduti dalla notificazione dell'avviso di accertamento, ai sensi degli articoli [36-bis](#) e [36-ter](#), D.P.R. 600/1973. I vizi deducibili in tale caso possono investire la pretesa fiscale nella totalità degli aspetti (*an e quantum*), anche perché il ruolo cumula alla funzione di titolo esecutivo anche quella di accertamento, ma per l'individuazione del soggetto passivo del rapporto processuale il contribuente dovrà tenere distinti i vizi attinenti alla formazione del ruolo (sui quali contraddittore è l'ufficio o l'ente impositore) dai vizi riguardanti l'emissione della cartella di pagamento che tale ruolo recepisce (sui quali legittimo contraddittore è il concessionario della riscossione).

Le conseguenze pregiudizievoli per il contribuente, derivanti da un'errata individuazione del soggetto legittimato passivo nel giudizio di impugnazione dell'atto, sono in parte limitate dalla disposizione di cui all'[articolo 39](#), D.Lgs. 112/1999, secondo la quale il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non concernono esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, è comunque tenuto a chiamare in causa l'ufficio interessato, altrimenti rispondendo in proprio delle conseguenze della lite.

La contestuale impugnazione dell'atto prodromico

D'altro canto dalla disposizione di cui al comma 3 dell'[articolo 19](#), D.Lgs. 546/1992 si evince anche che *"... la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo"*.

In altri termini se l'atto di accertamento (nel caso in cui esso sia atto prodromico all'iscrizione a ruolo) non è stato notificato, la cartella di pagamento (contenente l'iscrizione a ruolo medesima) potrà essere impugnata non solo per vizi propri (tra i quali rientra anche l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo in quanto effettuata in mancanza dell'atto prodromico che la legittima, trattandosi di vizio che si inserisce nell'*iter*

procedimentale sotteso all'emissione dell'iscrizione a ruolo), ma anche per vizi propri dell'atto presupposto e quindi nel merito della pretesa fiscale portata dall'accertamento (non notificato).

Secondo la prevalente dottrina l'impugnazione dell'atto prodromico (non notificato), contestualmente all'atto successivo notificato, risulterebbe essere una facoltà del contribuente, in tale senso intendendo il disposto di cui al comma 3 dell'[articolo 19](#), D.Lgs. 546/1992, là dove prevede che “... *la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*”.

Tale interpretazione, secondo cui l'impugnazione dell'atto prodromico non notificato (contestualmente all'atto consequenziale notificato) non è obbligatoria, ma è rimessa a una scelta del contribuente, è stata ribadita anche dalla Corte di Cassazione che, con la [sentenza n. 16412/2007](#) delle Sezioni Unite, ha chiarito l'ambito di applicazione dell'articolo 19, comma 3, D.Lgs. 546/1992. L'oggetto della controversia concerneva il caso dell'avviso di mora (atto successivo) emanato senza la previa notifica della cartella di pagamento (atto presupposto).

La questione veniva rimessa alle Sezioni Unite in quanto fra le Sezioni semplici della Suprema Corte si era formato un contrasto giurisprudenziale sulla corretta interpretazione dell'articolo 19, comma 3, D.Lgs. 546/1992 secondo il seguente triplice orientamento:

- la tesi dell'irrelevanza della mancata notifica dell'atto presupposto stante la possibilità, normativamente prevista, che il contribuente impugni, unitamente all'atto successivo, anche l'atto presupposto opponendo tutte le eccezioni che avrebbe potuto opporre a quest'ultimo, ove fosse stato regolarmente notificato (cfr. Cassazione [n. 16464/2002](#) e [n. 7533/2002](#));
- la tesi della nullità dell'atto successivo secondo cui la mancata notifica dell'atto presupposto determina in ogni caso la nullità dell'atto successivo (cfr. Cassazione [n. 2798/2006](#) e [n. 7649/2006](#));
- la tesi dell'equipollenza degli atti secondo cui l'atto successivo è valido solo a condizione che contenga tutti gli elementi propri dell'atto presupposto (cfr. Cassazione [n. 1430/2003](#) e [n. 15858/2005](#)).

Le Sezioni Unite risolvono il contrasto sostenendo che, nella sequenza procedimentale imposta dal Legislatore,

“l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto alla successiva azione dell'Amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria”.

Pertanto, in caso di omessa notificazione dell'atto presupposto il contribuente può scegliere di:

- impugnare l'atto successivo censurando, come motivo di ricorso, la mancata notifica dell'atto presupposto;
- impugnare congiuntamente l'atto successivo e l'atto presupposto contestando nel merito la pretesa erariale.

Proprio in relazione a tale scelta processuale, la Cassazione rileva che

“il giudice tributario investito dell'impugnazione, per conseguenza, dovrà verificare la scelta operata dal contribuente, interpretandone la domanda. Ove questi, impugnando l'atto successivo notificatogli, abbia contestato la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, la pronuncia del giudice dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa. Al contrario, se il contribuente abbia fatto valere il vizio della procedura consistito nell'omessa notifica dell'atto presupposto (e tale vizio risulti effettivamente sussistente in esito all'istruttoria processuale), per questo solo vizio l'atto consequenziale impugnato dovrà essere annullato”.

In forza di ciò, occorre prestare attenzione alla strutturazione dei motivi di ricorso, posto che, come affermato dalle Sezioni Unite, spetta alla Commissione l'interpretazione della domanda del contribuente. Una strategia potrebbe essere quella di chiedere in via principale la nullità della cartella di pagamento per omessa notifica dell'accertamento e in via subordinata la nullità dell'atto per questioni sia relative alla legittimità della cartella stessa sia alla debenza del tributo.

Qualora il contribuente sia certo dell'infondatezza della maggiore pretesa, potrebbe essere proficuo contestare quest'ultima alla radice, il che si potrebbe verificare, ad esempio, in caso di accertamento emanato nonostante il contribuente si sia avvalso della legge sul condono.

Per contro, nel caso in cui la lite concerna ipotesi incerte, quali la quantificazione dell'imponibile effettuata sulla base di percentuali di ricarico, o la persuasività del ragionamento presuntivo effettuato dall'ufficio, è conveniente limitarsi a eccepire il difetto di notifica dell'atto “presupposto”.

Detto ciò, è chiaro che, nella maggior parte dei casi, il contribuente avrà tutto l'interesse a impugnare l'atto “successivo” eccependo, quale unico vizio, l'omessa notifica dell'atto “presupposto”, in quanto, eccettuato il caso in cui l'ente creditore sia ancora nei termini per la notifica dell'atto in precedenza non notificato, egli avrà buone possibilità di vedere accolto il ricorso.

Resta fermo che la mancata impugnazione dell'atto consequenziale notificato *“ne consolida i suoi effetti: l'agente della riscossione, quindi, legittimamente dà corso alla procedura esecutiva, senza che il contribuente possa eccepire la mancata notifica dell'atto originario dal quale scaturisce la pretesa impositiva”*. A titolo esemplificativo, qualora venga notificata la cartella di pagamento senza previa notifica dell'avviso di accertamento, tale omissione va imprescindibilmente sollevata in sede di ricorso contro il ruolo. In caso

contrario, ovvero qualora decorra il termine per impugnare la cartella, la doglianza non potrà essere eccepita in sede di ricorso contro il successivo ed eventuale avviso di mora né, tantomeno, tramite l'opposizione agli atti esecutivi. L'orientamento fatto proprio dalle Sezioni Unite è stato confermato dalla giurisprudenza successivamente pronunciata sul tema (Cassazione [n. 22529/2007](#), [n. 6721/2012](#) e [n. 3343/2013](#)).

Le opposizioni e gli atti prodromici non notificati

Si è posto nella pratica il problema dei mezzi di impugnazione esperibili a fronte di un atto dell'espropriazione forzata, quale, ad esempio, l'atto di pignoramento, che non sia stato preceduto da altri atti prodromici.

Secondo quanto sopra esposto, contro l'atto in questione (ad esempio il pignoramento), non essendo esso tra quelli tassativamente indicati dall'[articolo 19](#), comma 1, D.Lgs. 546/1992 è preclusa la ricorribilità avanti le Commissioni tributarie (che difettano quindi di giurisdizione).

Ciò trova ulteriore conferma nell'[articolo 2](#), comma 1, D.Lgs. 546/1992, secondo cui “... *restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento ...*”.

Oltre alla proponibilità dell'opposizione di terzo (ex [articolo 58](#), D.P.R. 602/1973, come modificato dal D.Lgs. 46/1999) ovvero dell'azione di risarcimento dei danni dopo il compimento dell'esecuzione (ex [articolo 59](#), D.P.R. 602/1973, come modificato dal D.Lgs. 46/1999), contro l'atto di pignoramento avrà quindi giurisdizione esclusivamente l'autorità giudiziaria ordinaria in sede di opposizione all'esecuzione ex [articolo 615](#), c.p.c. limitatamente a questioni di pignorabilità dei beni e in sede di opposizione ex [articolo 617](#), c.p.c. ma limitatamente ai vizi formali di tale atto, poiché – si ripete ex [articolo 57](#), D.P.R. 602/1973, come modificato dal D.Lgs. 46/1999 – non potranno essere ammesse opposizioni ad atti esecutivi “*relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo*”.

Il suesposto quadro normativo non appare del tutto appagante e razionale; parte della dottrina ne ha rilevato profili di incostituzionalità per la minore tutela giurisdizionale concessa al contribuente pignorato che non abbia ricevuto atti prodromici (al quale è preclusa la contestazione sul merito della pretesa fiscale, se non indirettamente ed *ex post* in sede di azione di risarcimento del danno all'esito dell'esecuzione) rispetto al contribuente che invece abbia ricevuto atti prodromici e che quindi abbia avuto la possibilità di impugnarli davanti al giudice tributario.

Per ovviare a tali inconvenienti si è avanzata la tesi interpretativa secondo cui l'azione contro il pignoramento andrebbe proposta davanti al giudice ordinario, il quale, avente giurisdizione sulla

legittimità del procedimento, avrebbe *incidenter tantum* la cognizione anche sulla legittimità dell'atto presupposto.

Ma la soluzione sembra confliggere con il dato testuale della disposizione di cui all'[articolo 57](#), D.P.R. 602/1973 che non ammette né tale tipo di opposizione all'esecuzione, né l'opposizione ad atti esecutivi *“relativi alle regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo”*.

Da altra parte della dottrina per superare i suddetti dubbi di costituzionalità della disciplina si è quindi proposta una diversa interpretazione dell'[articolo 19](#), comma 3, D.Lgs. 546/1992 diretta ad ammettere davanti al giudice tributario l'impugnazione dell'atto di pignoramento per far valere i vizi propri della cartella di pagamento non notificata.

Il dato testuale delle disposizioni richiamate sembra anche in questo caso ostativo a una interpretazione adeguatrice in tale senso. Infatti occorrerebbe superare:

1. il principio della tassatività degli atti impugnabili davanti alle Commissioni tributarie di cui al comma 1 dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, in quanto l'atto di pignoramento non risulta ricompreso nell'elenco;
2. la disposizione di cui all'[articolo 2](#), comma 1, D.Lgs. 546/1992 secondo cui *“... restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento ...”*.

Né la disposizione finale di cui al comma 3 dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 (secondo cui *“... la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*), autorizza una lettura della disposizione medesima nel senso che con l'espressione “atto notificato” si sia voluto intendere anche l'atto non compreso tra quelli impugnabili di cui al comma 1 dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992.

Nella scansione delle disposizioni di cui al comma 3, infatti, la deroga in parola sembra essere posta rispetto al principio dell'autonomia dell'impugnazione (“per vizi propri”), principio che immediatamente la precede, e non anche rispetto al principio della tassatività degli atti impugnabili posta all'inizio del comma 3.

Alla conclusione sopra esposta (di difetto di giurisdizione delle Commissioni tributarie in ordine all'impugnazione di un atto di pignoramento non preceduto da atto prodromico) è pervenuta del resto la Suprema Corte con la [sentenza n. 15563/2002](#).