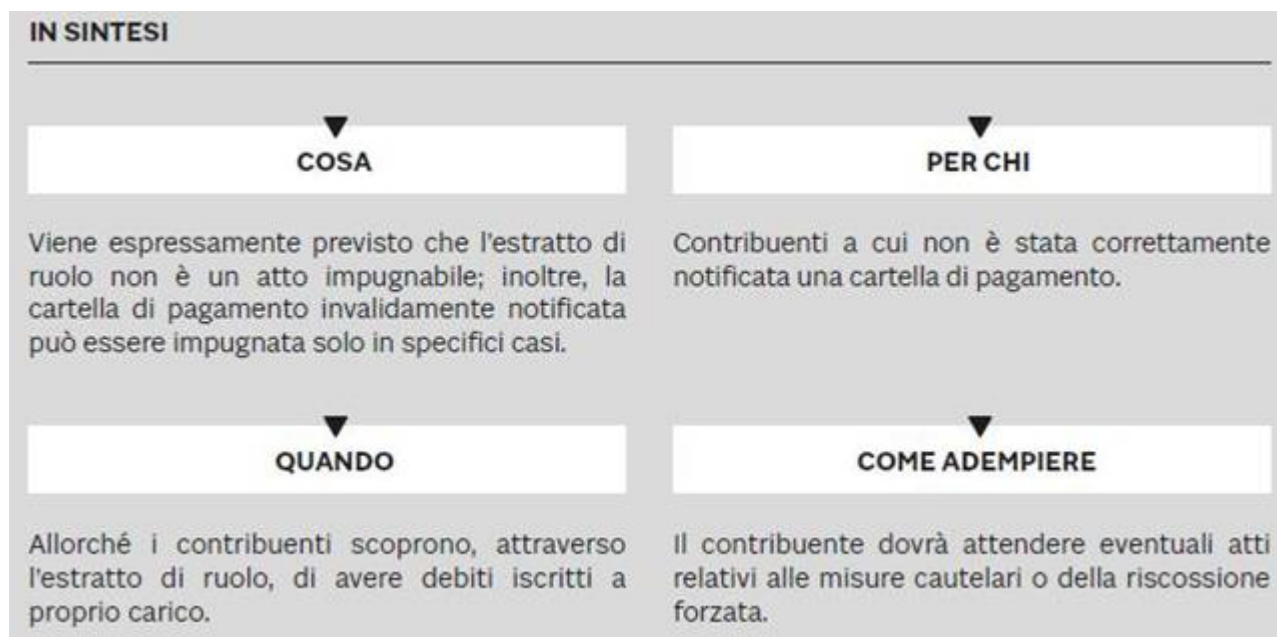


n. 24/2021 del 22 dicembre 2021

Estratti di ruolo esclusi dagli atti impugnabili

Impugnabilità delle cartelle limitata a casi residuali

*L'iter di conversione del Decreto Fiscale collegato alla Legge di bilancio 2022 ha introdotto due novità in tema di contenzioso, vale a dire l'esclusione dell'impugnabilità per gli estratti di ruolo e l'impugnabilità limitata a pochi casi residuali per i ruoli e le cartelle. Tali disposizioni sollevano dubbi di costituzionalità, risultando evidente la violazione del diritto di difesa e del principio di capacità contributiva.*



La legge di conversione del DL 21 ottobre 2021, n. 146 (cd. Decreto Fiscale collegato alla Legge di bilancio 2022) contiene - in tema di contenzioso tributario - due importanti novità che, a nostro avviso, **violano i principi costituzionali**.

Si tratta della:

- **espressa esclusione** della **impugnabilità** degli **estratti di ruolo**;
- **limitazione** alla **impugnabilità** dei ruoli e delle **cartelle di pagamento**.

**Impugnabilità degli estratti di ruolo**

La norma pare affermare ciò che è ovvio, ossia che gli estratti di ruolo non rientrano tra gli atti impugnabili. Nulla di nuovo, se si considera che gli stessi non sono mai stati inclusi nell'elenco di cui

all'articolo 19, Dlgs 546/1992, ossia tra gli atti impugnabili.

Nonostante ciò, la giurisprudenza di legittimità<sup>(1)</sup> è monolitica nel ritenere **impugnabile qualunque atto** recante una **pretesa tributaria** ben definita capace di incidere negativamente sul contribuente (ossia un atto invasivo della propria sfera patrimoniale) <sup>(2)</sup>; e tra questi è **incluso l'estratto di ruolo** che documenta una pretesa dell'Erario nei confronti del contribuente derivante dal ruolo o dalla cartella di pagamento (infatti, non è mai l'estratto di ruolo che viene impugnato ma la cartella di pagamento <sup>(3)</sup>).

| Ruolo ed estratto di ruolo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ruolo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Estratto di ruolo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <p>Atto impositivo espressamente previsto e regolato dalla legge (articoli 10, lettera b), 11 e 12, Dpr 602/1973), anche quanto alla sua impugnabilità ed ai termini perentori di impugnazione: rappresenta un provvedimento proprio dell'ente impositore, quindi un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'ente suddetto (Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 19704/2015).</p> <p>Il ruolo è un « <i>atto amministrativo impositivo (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate allorché sia previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) proprio ed esclusivo dell'ufficio competente (cioè dell'ente creditore impositore), quindi "atto" che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi tipico sia quanto alla forma che quanto al contenuto sostanziale</i> » (Corte di Cassazione, ordinanza 5 settembre 2017, n. 20784).</p> | <p>Documento informatico contenente gli elementi del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore, trasfusi nella cartella di pagamento. L'estratto di ruolo non costituisce un atto di riscossione e non contiene alcuna pretesa esattiva, né impositiva, ma - appunto - solo gli elementi dell'atto impositivo, ossia del ruolo (Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 19704/2015).</p> <p>La non impugnabilità deriva dall'assoluta mancanza di interesse del debitore a richiedere e ottenere il suo annullamento giurisdizionale (articolo 100 Codice procedura civile), non avendo significato l'eliminazione dall'ambito giuridico del solo documento (estratto di ruolo), senza incidere su quanto in esso rappresentato (il ruolo).</p> <p>L'estratto di ruolo non è specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente, ma viene formato (quindi consegnato) soltanto su richiesta del debitore (Consiglio di Stato 4209/2014).</p> <p>Ad ogni modo, contenendo gli elementi del ruolo, l'estratto assume valore di prova (Corte di Cassazione nn.11141 e 11142/2015), per cui</p> |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | esso costituisce idonea prova dell'entità e della natura del credito contenuto nel ruolo e nella cartella di pagamento ed è un atto impugnabile se la cartella non è stata validamente notificata (Corte di Cassazione, sentenza n. 3990/2020). |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Quanto all'esclusione dell'estratto di ruolo tra gli atti autonomamente impugnabili si osserva che nell'articolo 19 sono inclusi, tra gli altri, il ruolo e la cartella di pagamento (lettera d), ma l'estratto di ruolo non è mai stato menzionato: l'impugnabilità, pur nel silenzio della norma, discende da una ricostruzione giurisprudenziale, volta a fornire un'interpretazione costituzionalmente orientata (4).

Anche di recente è stato osservato: « 3.2. 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; a ciò non osta l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione (Cass. S.U. n. 19704 del 02/10/2015; conf. Cass. n. 27799 del 31/10/2018);

3.3. ha, quindi, errato la CTR nell'escludere tout court la possibilità di impugnare l'estratto di ruolo da parte del contribuente, anche se questi deduca di non avere ricevuto la notifica delle cartelle di pagamento cui gli estratti di ruolo, di cui è successivamente venuto a conoscenza, si riferiscono » (Corte di Cassazione, ordinanza 22 novembre 2021, n. 36013).

Il contribuente, avendo interesse a contrastare il procedimento di imposizione il prima possibile, può contestare l'invalidità della notifica della cartella di pagamento tramite l'estratto di ruolo (Corte di Cassazione, ordinanza 27860/2021; Corte di Cassazione, ordinanza 7228/2020; Corte di Cassazione, ordinanza 11439/2016).

Con la nuova norma, l'**estratto di ruolo non è più impugnabile**, e i principi espressi vengono disattesi.

È sconcertante la novella legislativa che - con il comma 5 aggiunto all'articolo 12 **(5)**, Dpr 602/1973 - ponelimiti irrazionali al **diritto** dei contribuenti di**impugnare** la **cartella di pagamento, notificata invalidamente**. Questa non è impugnabile, salvo casi residuali.

| Rapporto tra ruolo e cartella di pagamento                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ruolo                                                                                                                                                                                                                | Cartella di pagamento                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <p>È l'atto amministrativo impositivo (formazione del ruolo) che fa sorgere il rapporto giuridico di riscossione.</p> <p>La nullità del ruolo comporta la nullità anche della cartella che dipende dallo stesso.</p> | <p>Rappresenta il mezzo con cui la pretesa impositiva viene portata a conoscenza del contribuente. A mente dell'articolo 21, Dlgs 546/1992 « <i>la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo</i> ».</p> <p>La nullità della cartella di pagamento non determina necessariamente quella del ruolo.</p> |
| Ruolo e cartella sono espressamente elencati tra gli atti impugnabili (articolo 19, Dlgs 546/1992)                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

Interessati dal provvedimento in esame non sono i contribuenti che hanno ricevuto la cartella di pagamento (i quali hanno possibilità di ricorrere in Commissione tributaria entro 60 giorni dalla notifica), ma coloro i quali **non** l'hanno **ricevuta**, ragion per cui non hanno potuto ricorrere. Solo **in pochi casi** è ammessa l'**impugnazione**.

Nello specifico, la norma **(6)** sancisce che 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 dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un **pregiudizio**:

- per la partecipazione a una procedura di appalto ai sensi dell'articolo 80, comma 4, Dlgs 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), Dm 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis, Dpr 602/1973;

oppure

- per la perdita di un beneficio nei rapporti con una Pubblica amministrazione.

Risulta palese la **violazione** del **diritto di difesa** e del **principio di capacità contributiva** (articoli 24 e 53

Costituzione) (7).

Non potendo impugnare la cartella, il contribuente potrà - di fatto - impugnare solo il primo atto con cui si manifesta la misura cautelare o l'azione esecutiva.

| Atti impugnabili in luogo della cartella di pagamento                                                                                                                                                                            |                                                                                                                         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Misura cautelare/azione esecutiva                                                                                                                                                                                                | Termini                                                                                                                 |
| <b>Avviso di intimazione</b> . L'agente della Riscossione deve notificare l'atto prima di procedere all'espropriazione                                                                                                           | Il pagamento deve avvenire entro 5 giorni dalla notifica dell'avviso                                                    |
| <b>Preavviso di fermo amministrativo auto</b>                                                                                                                                                                                    | Il pagamento deve avvenire entro 30 giorni dalla notifica del preavviso                                                 |
| <b>Preavviso di iscrizione di ipoteca</b> . In caso di debiti non inferiori a 20.000 euro, l'agente della Riscossione iscrive, previa notifica di un preavviso, l'ipoteca sugli immobili del debitore                            | Il pagamento deve avvenire entro 30 giorni dalla notifica del preavviso                                                 |
| <b>Pignoramento presso terzi</b> . L'agente della Riscossione può procedere al cosiddetto pignoramento diretto (es. pignoramento del conto corrente), ordinando al terzo di corrispondere le somme da lui dovute al contribuente | Il pagamento deve avvenire entro 60 giorni o alle naturali scadenze del debito del terzo. Non vi è obbligo di preavviso |

Per comprendere la compressione dei diritti del contribuente e gli effetti che derivano da una norma così formulata, basti pensare che il contribuente che non ha rapporti con la Pubblica amministrazione, per evitare un fermo amministrativo o un'ipoteca o un pignoramento per un debito di cui non ha mai ricevuto la cartella di pagamento, non potrà impugnare quest'ultimo documento, ma dovrà attendere che gli venga eventualmente notificato il preavviso della misura cautelare o esecutiva (8) e poi agire in giudizio (la competente Commissione tributaria o il Tribunale) sperando che la giustizia intervenga in tempi brevissimi (9). Considerato il carico di lavoro di giudici tributari e civili, il rischio di cagionare danni ai contribuenti interessati è molto elevato.

In considerazione dei tempi di attesa della trattazione delle controversie (10), i contribuenti rischiano di subire gli effetti della misura cautelare o esecutiva ancor prima del pronunciamento del giudice (11).

## Cartella di pagamento: casi in cui è possibile l'impugnazione

Il contribuente che agisce in giudizio ha l'onere di dimostrare che dall'iscrizione a ruolo può derivargli un pregiudizio in una delle seguenti situazioni.

Partecipazione a una procedura di appalto ai sensi dell'articolo 80, comma 4, Dlgs 18 aprile 2016, n. 50

Il menzionato articolo 80 dispone che un operatore economico sia escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti. Costituiscono gravi violazioni quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di 5.000 euro. Costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione. Un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati qualora tale mancato pagamento costituisca una grave violazione

Blocco dei pagamenti della Pubblica amministrazione (ossia, per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), Dm 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis, Dpr 602/1973)

Prima di effettuare un pagamento di importo complessivo superiore a 5.000 euro, le Pubbliche amministrazioni sono tenute a verificare se il beneficiario è inadempiente agli obblighi di versamento derivanti dalla notifica di una o più cartelle di pagamento

|                                                                       |  |
|-----------------------------------------------------------------------|--|
| Perdita di un beneficio nei rapporti con una Pubblica amministrazione |  |
|-----------------------------------------------------------------------|--|

La *ratio*, dichiarata dal legislatore **(12)**, è quella di **deflazionare il contenzioso tributario**. Secondo i dati forniti, nel solo 2020 - anno caratterizzato da un forte rallentamento nella notificazione degli atti da parte degli agenti della Riscossione - il 40% circa dei ricorsi in Commissione tributaria hanno ad oggetto l'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento.

Se, dunque, questa è la finalità, è possibile che essa non venga raggiunta, dato che la violazione del diritto di difesa - diritto inviolabile ed universale - comporterà una levata di **questioni di legittimità costituzionale (13)**, cui dovrà rispondere il Giudice delle leggi.

## Spese di lite

Un'altra modifica che interessa il processo tributario attiene al **pagamento delle spese di lite** da parte dell'**agente della Riscossione** (nuovo articolo 5-octies). Quest'ultimo pagherà le somme dovute per le spese di giudizio, in caso di soccombenza, secondo quanto liquidato con la pronuncia di condanna, esclusivamente attraverso l'**accredito su conto corrente** del contribuente o del suo difensore distrattario. Le somme devono essere richieste dal contribuente o dal suo difensore alla competente struttura territoriale dell'agente della Riscossione a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno ovvero tramite Pec. Nella richiesta occorre indicare gli estremi del conto corrente.

Qualora il contribuente dovesse recuperare tali somme coattivamente, la norma - per le pronunce di condanna emesse dalla data di entrata in vigore della novella legislativa - prevede ora che le **azioni esecutive** potranno essere intraprese **solo dopo 120 giorni** dall'invio della richiesta.

---

### Note:

**1)** Anche a Sezioni Unite. Si cita la Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza 2 ottobre 2015, n. 19704, secondo cui se il contribuente non ha ricevuto la notifica della cartella di pagamento (lo stesso vale per la mancata notifica dell'accertamento esecutivo) può ricorrere contro la stessa nel momento in cui, per qualsiasi motivo, ne ha contezza. In genere ciò accade quanto ottiene dall'agente della Riscossione un estratto dei carichi (cd. estratto di ruolo), data l'impossibilità di ristampare una cartella di pagamento. L'impugnazione dell'estratto di ruolo - pur non essendo menzionato negli atti autonomamente impugnabili - viene ammesso dalla giurisprudenza al fine di tutelare il contribuente il quale, diversamente, avrebbe possibilità di ricorrere solo avverso uno degli atti autonomamente impugnabili che gli verranno notificati successivamente, che saranno, però, atti tipici della riscossione (la comunicazione di ipoteca o l'intimazione ad adempiere) ovvero di opporsi al pignoramento, in un momento in cui i propri diritti



sarebbero ormai lesi, per via di un danno concreto (es. fermo auto, ipoteca).

La disposizione viola il principio espresso dalla Corte Costituzionale, sentenza 31 maggio 2018, n. 114: « *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) ».*

**2)** Tra i vari pronunciamenti che più volte hanno affermato l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore, che portino a conoscenza del contribuente una certa e ben individuata pretesa tributaria, senza bisogno che gli stessi siano espressi in forma autoritativa, ricordiamo Corte di Cassazione nn. 11794/2016 e 14213/2019.

**3)** Il contribuente può (poteva; si veda infra) 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. È (era) la cartella di pagamento (espressione del ruolo formato dall'ente creditore) ad essere oggetto dell'impugnazione, non già l'estratto di ruolo.

**4)** È curioso osservare che l'esclusione dell'estratto di ruolo tra gli atti impugnabili era stata proposta dall'Amministrazione nei lavori della Commissione Interministeriale per la riforma del contenzioso tributario (riunione della Commissione Interministeriale MEF - Giustizia per la riforma della giustizia tributaria, Relazione finale 30 giugno 2021, pagine 130-132).

Non può non domandarsi, data l'urgenza di riformare il contenzioso tributario, con quale logica sia stata inserita, in un provvedimento di urgenza, la questione dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo mentre le proposte di riforma del contenzioso sembrano essersi arenate.

**5)** In tema di «*Formazione e contenuto dei ruoli*».

**6)** Identica alla proposta fatta dall'agenzia delle Entrate in occasione della riunione della Commissione Interministeriale MEF - Giustizia per la riforma della giustizia tributaria, Relazione finale 30 giugno 2021. A dimostrazione che il ruolo del legislatore - che dovrebbe essere del Parlamento - è stato assunto dall'agenzia delle Entrate.

**7)** Il disappunto del mondo professionale è ben riassunto dalle associazioni sindacali dei commercialisti (ADC - AIDC - ANC - ANDOC - FIDDOC - SIC - UNAGRACO - UNGDCEC - UNICO) che in una nota diffusa nel dicembre 2021 scrivono: « *Tale atto si inserisce in un percorso di costante degrado del rapporto tra contribuente ed erario, in aperta antitesi rispetto al dettato dello Statuto dei Diritti del Contribuente ed in aperta contraddizione con le vuote parole spese dalla direzione dell'agenzia delle Entrate su di un presunto Fisco Amico* ».

**8)** L'agente della Riscossione prima di procedere al fermo dei beni mobili registrati (articolo 86, Dpr 602/1973) e all'iscrizione d'ipoteca (articolo 77, Dpr 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.

**9)** Il preavviso amministrativo è un atto autonomamente impugnabile (Corte di Cassazione, ordinanze nn. 29200/2020 e 30898/2021).

**10)** E della rarità con cui le Commissioni tributarie sospendono in via d'urgenza tali atti della riscossione. In alcune le udienze di sospensiva vengono raramente fissate nei termini (ordinatori) previsti.

**11)** Che non avverrà certamente entro i 30 giorni di cui alla nota n. 8.

**12)** Dossier Servizio Studi del Senato datato 1° dicembre 2021.

**13)** Ai sensi e per gli effetti degli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione. Sul punto, la Corte Costituzionale, sentenza 31 maggio 2018, n. 114 ha precisato: «... *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.)* ».