

RISCOSSIONE***Estratto di ruolo non autonomamente e direttamente impugnabile***di **Gaetano Murano**

Circolari e Riviste

**ACCERTAMENTO
E CONTENZIOSO**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora

**Premessa**

La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 27227/2023 è tornata nuovamente a esprimersi in merito alla possibilità per il contribuente che assuma di non aver ricevuto rituale notificazione degli atti di riscossione, e che ne scopra l'esistenza attraverso un estratto di ruolo, di impugnarli immediatamente anche insieme col ruolo stesso.

Al riguardo, come precisato dalla Suprema Corte con precedente sentenza SS.UU. n. 19704/2015, occorre *in primis* fare chiarezza sul significato da attribuire a termini quali appunto il “ruolo” e “l'estratto di ruolo”; il primo ha infatti una sua precisa definizione legislativa, posto che, per il vigente testo del D.P.R. 602/1973, articolo 10, lettera b), esso “è l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario” e che, per l'articolo 11, D.P.R. 602/1973, “nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi”.

Il “ruolo” è un 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, in quanto espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi tipico sia quanto alla forma sia quanto al contenuto sostanziale.

Il D.Lgs. 546/1992, articolo 19, elenca espressamente tra gli “atti impugnabili” (quindi da impugnare necessariamente per evitare la cristallizzazione irreversibile di quel determinato momento del complessivo iter di imposizione e/o riscossione), al comma 1, lettera d), “il ruolo e la cartella di pagamento”, mentre la seconda parte del medesimo D.Lgs. 546/1992, articolo 21, comma 1, dispone espressamente che “la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo”.

Da tali disposizioni si evince pertanto che il ruolo è atto:

- che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento;
- impugnabile; il termine iniziale per calcolare i *“sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato”* (fissati a espressa *“pena di inammissibilità”* dalla prima parte del medesimo articolo 21, Lgs. 546/1992 per l'impugnazione di qualsiasi *“atto impugnabile”*) coincide con quello della *“notificazione della cartella di pagamento”*.

Entro il suddetto termine pertanto il debitore può impugnare entrambi gli atti (*“ruolo”* e *“cartella di pagamento”*) contemporaneamente ovvero anche solo 1 dei 2 che ritenga viziato, avuto riguardo al fatto che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità anche della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, *“dipendente”* dallo stesso.

Il *“documento”* denominato *“estratto di ruolo”*, non è invece specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente. Esso - che viene formato e quindi consegnato soltanto su richiesta del debitore - costituisce semplicemente un *“elaborato informatico formato dall'esattore...sostanzialmente contenente gli... elementi della cartella...”* (in tal senso Consiglio di Stato, sentenza n. 4209/IV/2014), quindi anche gli *“elementi”* del ruolo afferente quella cartella.

In tale contesto, emerge la differenza sostanziale tra *“ruolo”* ed *“estratto di ruolo”*: il *“ruolo”* (atto impositivo espressamente previsto e regolato dalla legge, anche quanto alla sua impugnabilità e ai termini perentori di impugnazione) è un *“provvedimento”* proprio dell'ente impositore (quindi un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'ente suddetto); l'*“estratto di ruolo”*, invece, è (e resta sempre) solo un *“documento”* (un *“elaborato informatico... contenente gli... elementi della cartella”*, quindi unicamente gli *“elementi”* di un atto impositivo) formato dal concessionario della riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta.

Il caso esaminato

La Corte in dettaglio esamina il ricorso presentato da una contribuente (Srl), avverso la sentenza emessa in sede regionale, con la quale la competente Commissione Tributaria - in controversia su impugnazione dell'invito al pagamento di vari tributi risultanti da 10 estratti di ruolo, in relazione ai quali altrettante cartelle di pagamento erano state emanate - ha dichiarato, in parte, l'inammissibilità e, in parte, l'improcedibilità del ricorso originario.

Le doglianze addotte dalla società istante vertono in particolare su 5 motivi distinti, riconducibili rispettivamente alla:

1. nullità della sentenza impugnata per violazione dell'articolo 112, c.p.c. atteso che, secondo la parte, il giudice di II grado avrebbe omesso di pronunciarsi sulla censura relativa alla violazione e alla falsa applicazione degli articoli 25 e 26, D.P.R. 602/1973, nonché dell'articolo 2697, cod. civ., con riguardo all'assolvimento dell'onere probatorio circa la notifica delle cartelle di pagamento mediante la produzione delle medesime e non anche delle copie degli estratti di ruolo e delle relate di notifica (con attestazione del funzionario della concessionaria della riscossione);
2. violazione delle richiamate disposizioni in tema di cartella di pagamento e relativa notificazione, nonché delle norme civilistiche previste sempre in tema di notificazione e nullità dell'atto, in quanto lo stesso giudice avrebbe erroneamente ritenuto eseguita, con le modalità di rito, la notificazione delle prefate cartelle di pagamento, anche se non risultano esser state comunicate le raccomandate informative dopo la consegna dei plichi al portiere dello stabile ove la contribuente aveva sede;
3. violazione dell'articolo 360, comma 4, c.p.c., (che disciplina la proposizione del ricorso per cassazione nel caso in cui la pronuncia di appello confermi la decisione di I grado, per le medesime ragioni inerenti i medesimi fatti che sono posti alla base della decisione impugnata) in quanto – in sede di appello – il giudice adito non avrebbe espresso alcuna motivazione in ordine all'obbligatorietà dell'instaurazione del contraddittorio preventivo con la contribuente[\[1\]](#);
4. violazione e falsa applicazione in particolare dell'articolo 2697, cod. civ., in tema di onere della prova in quanto – in sede regionale – erroneamente è stata ritenuta regolarmente notificata, nei termini e modalità di rito, una delle cartelle di pagamento in contestazione, anche in assenza di prova da parte dell'agente della riscossione;
5. violazione e falsa applicazione delle norme di diritto sia sull'intangibilità della cosa passata in giudicato e/o del giudicato interno[\[2\]](#) e contestuale omessa pronuncia, sia sull'impugnabilità[\[3\]](#) anche in via anticipata del ruolo e della cartella di pagamento, mediante l'impugnazione dell'estratto di ruolo; ciò in quanto in sede regionale, il ricorso originario è stato erroneamente dichiarato improcedibile in relazione a una delle cartelle emesse, avendo la contribuente dichiarato, peraltro, l'espressa intenzione di non proporre appello in ordine alla medesima con la conseguente formazione, sul punto, del giudicato interno.

La decisione della Suprema Corte

La Suprema Corte, nel ritenere il ricorso presentato inammissibile con riferimento alla totalità delle censure prospettate dalla parte, ha richiamato nello specifico il contenuto di analoga, recente, sentenza (Cassazione SS.UU., sentenza n. 26283/2022), laddove il *thema decidendum* verte, come detto, sulla possibilità per il contribuente, che assuma di non aver ricevuto rituale notificazione di atti di riscossione, e che ne scopra l'esistenza, di impugnarli immediatamente, anche insieme al ruolo.

La Corte, al riguardo, rimarca come in relazione a tale possibilità sia intervenuto il Legislatore

tributario attraverso la previsione *ex* articolo 3-bis, D.L. 146/2021 che ha introdotto nel *corpus* dell'articolo 12, D.P.R. 602/1973 (recante “*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*”) il comma 4-bis.

In funzione di tale disposizione, si:

- a) statuisce sin da subito che l'estratto di ruolo non è impugnabile;
- b) limita la diretta impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento, che si assume invalidamente notificata, a specifiche condizioni per le quali il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli:
 - 1. pregiudizio per la partecipazione a procedura di appalto;
 - 2. blocco di pagamenti da parte della P.A.;
 - 3. perdita di un beneficio nei rapporti con una P.A..

La suddetta disposizione ha dunque limitato l'accesso alla tutela immediata, che era stata configurata, invece, come alternativa, e rimessa alla facoltà della parte, rispetto a quella differita prevista dall'articolo 19, comma 3, ultima parte, D.Lgs. 546/1992^[4].

Peraltro, come rimarcato dalla Suprema Corte, è “*ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del prefato articolo 3 del D.Lgs. 546/92*”.

Ciò nella considerazione, prosegue la Corte, che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente, non notificato, unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione (in tal senso, principio espresso dalla Suprema Corte con la già citata sentenza SS.UU. n. 19704/2015).

Ai fini della impugnazione, peraltro, non è, tuttavia, sufficiente il fatto in sé dell'invalidità o dell'omissione della notificazione, che non vizia la cartella, ma attiene al merito della controversia, perché, oltre a essere rilevante ai fini della prescrizione, ridonda sulla stessa sussistenza della pretesa, potendone determinare l'eventuale decadenza (sui veda, al riguardo, Cassazione SS.UU., sentenza n. 16412/2007).

Tale omissione, per altro verso, assume valenza neutra, potendo essere attribuita tanto a inerzia del concessionario quanto a mancata o ritardata trasmissione del ruolo all'esattore, ancor più in mancanza della prospettazione di specifiche responsabilità del concessionario, le quali, in ogni caso, non assumono rilevanza nei rapporti tra destinatario della pretesa contributiva ed ente titolare del credito, in ragione dell'estraneità dell'obbligato al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente impositore (in tal senso, cfr. Cassazione SS.UU., sentenza n. 7514/2022).

In tema di imposizione tributaria, peraltro, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa di efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocabilmente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo obbligo (in tal senso, cfr. Cassazione SS.UU., sentenza n. 40543/2021)

Nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal D.P.R. 602/1973, peraltro, la notificazione della cartella di pagamento costituisce atto preliminare indefettibile per l'effettuazione di un pignoramento da parte dell'agente della riscossione, atteso che la cartella di pagamento, a mente dell'articolo 25, D.P.R. 602/1973, assolve *uno actu* le funzioni svolte, ex articolo 479, c.p.c., dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica, e che il disposto dell'articolo 50, D.P.R. 602/1973, depone univocamente in tal senso (si veda, in merito, Cassazione SS.UU., sentenza n. 7822/2020).

Come, altresì, già statuito in materia dalla Corte di Cassazione, nel caso in cui il contribuente contesti il ruolo e/o la cartella ovvero l'intimazione di pagamento che si assumono non notificate o invalidamente notificate, e conosciute perché risultanti dall'estratto di ruolo, l'esercizio della pretesa tributaria non emerge da alcun atto giuridicamente efficace; *“sicché qualora non emerga, mediante un atto concreto (e quindi giuridicamente efficace) di esercizio della pretesa tributaria, la volontà impositiva dell'Amministrazione nei confronti di un determinato soggetto di imposta, deve ritenersi improponibile l'azione di accertamento negativo. Quest'ultima, infatti, non può che rapportarsi (trovandovi fondamento) ad una specifica (e concretamente esigibile) pretesa erariale che giustifichi l'interesse ad agire del contribuente: con la conseguenza che in materia tributaria, anche di fronte al giudice ordinario, un'azione di accertamento negativo in via preventiva della pretesa erariale - senza, cioè, che sussista un effettivo esercizio della pretesa stessa - è improponibile”* (in tal senso cfr. Cassazione SS.UU., sentenza n. 24011/2007).

Inoltre, l'impugnazione della cartella esattoriale, la cui esistenza risulti da un estratto di ruolo rilasciato dal concessionario per la riscossione su richiesta del debitore è ammissibile, soltanto se il contribuente allegghi di non aver mai avuto conoscenza in precedenza della cartella per un vizio di notifica, e quindi solo in funzione recuperatoria: diversamente, e cioè ammettendo l'azione di mero accertamento negativo del credito, risultante dalla cartella o dal ruolo, tutte le volte in cui il contribuente si procuri un estratto di ruolo in cui essa sia riportata, si produrrebbe l'effetto distorto di rimettere in termini il debitore rispetto alla possibilità d'impugnare la cartella anche in tutti i casi in cui egli fosse già stato a conoscenza, in

precedenza, della sua esistenza (si veda, al riguardo, Cassazione, sentenza n. 7353/2022).

La inidoneità dell'estratto di ruolo a contenere qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva, diretta o indiretta (essendo, peraltro, l'esattore carente del relativo potere) comporta indiscutibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale, innanzitutto per la assoluta mancanza di interesse (*ex* articolo 100, c.p.c.) del debitore a richiedere e ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non avendo infatti alcun senso l'eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato.

Peraltro, anche l'eventuale contestazione dell'attività certificativa del concessionario in sé considerata - ad esempio in relazione alla non corrispondenza tra quanto certificato nell'estratto e quanto risultante dal ruolo - avrebbe un senso solo in un ipotetico giudizio risarcitorio per aver confidato nella corrispondenza delle notizie riportate nell'estratto alle iscrizioni risultanti dal ruolo, non in un giudizio impugnatorio conducente esclusivamente a un "*annullamento*" della certificazione.

Escluso, sulla base di quanto si è fin qui esposto, l'interesse del richiedente a impugnare il documento "*estratto di ruolo*", può ovviamente sussistere un interesse del medesimo a impugnare il "*contenuto*" del documento stesso, ossia gli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati.

I suddetti atti (iscrizione del richiedente in uno specifico "*ruolo*" di un determinato ente impositore per un preciso "*credito*" di quest'ultimo; relativa cartella di pagamento fondata su detta iscrizione; notificazione della medesima - e del ruolo - al richiedente nella data indicata nell'estratto di ruolo ricevuto) risultano univocamente impugnabili per espressa previsione del combinato disposto dei già richiamati articoli 19, lettera d) e 21, comma 1, D.Lgs. 546/1992.

E, ovviamente, nessun problema in ordine alla impugnabilità dei medesimi si pone quando essi sono stati (validamente) notificati, sussistendo il diritto e l'onere dell'impugnazione con decorrenza dal momento della relativa notificazione, momento che per il ruolo e la cartella, come rilevato, è il medesimo ai sensi dell'articolo 21, D.Lgs. 546/1992 (si veda, in merito, Cassazione SS.UU., sentenza n. 19704/2015).

Conclusioni

In via generale, come da tempo statuito dalla Suprema Corte, la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa.

Nella predetta sequenza, 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 o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'Amministrazione finanziaria, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione.

L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore (cfr. Cassazione SS.UU., sentenza n. 16412/2007).

Il bisogno di tutela immediata scaturisce, dunque, dalla necessità di evitare che il danno derivante dall'esecuzione divenga irreversibile, se non in termini risarcitori.

Peraltro, la stessa Corte di Cassazione SS.UU., con la già citata sentenza n. 26283/2022, chiamata a interpretare il disposto normativo in commento, ha affermato che la *"contestazione del ruolo e/o delle cartelle è una azione di accertamento negativo"*, cioè volta a richiedere al giudice di accertare che il debito a ruolo è decaduto.

Il processo tributario, invece, ha in sé una azione impugnatoria (precisamente è un'azione costitutiva, estintiva o modificativa), pertanto quella di accertamento è improponibile in tale sede. In buona sostanza, il modello del giudizio tributario si fonda sull'esistenza di un atto del Fisco da impugnare, l'estratto di ruolo non è un atto impugnabile e il ruolo, in esso contenuto, non ha una sua realtà materiale se non nella cartella.

Da questo ragionamento discende che *"nel caso di impugnazione dell'estratto del ruolo difetta l'interesse ad agire (inteso come il vantaggio concreto ed attuale che vuole conseguire il contribuente)"*.

È ammissibile tale interesse ad agire solo se vi sia un pregiudizio, come una notifica di una intimazione ad agire oppure un pignoramento in corso (oppure, per i processi non tributari, che sia maturata la prescrizione dopo la notifica della cartella).

In questo caso, però, già vi è la tutela postuma: impugnare l'atto successivo alla notifica della cartella per contestare la non notifica della cartella stessa.

[1] Più in dettaglio, la parte, in tale motivo addotto ha lamentato la violazione e la falsa applicazione delle norme recate rispettivamente, dall'articolo 6, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) a mente del quale, tra l'altro *"l'A.F. deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati"*, e dall'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 secondo cui, per quanto qui di specifico interesse, *"l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito di tale comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'A.F. entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione"*.

[2] In tal caso, le previsioni normative sollevate dalla parte ineriscono, rispettivamente, al dettato ex articolo 324, c.p.c. secondo cui si intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395, disciplinante quest'ultimo appunto i casi di impugnazione per revocazione delle sentenze pronunciate in appello o in un unico grado, nonché alle previsioni ex articolo 2909, cod. civ. a mente del quale *"l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa"*.

[3] Le motivazioni sostenute dalla parte attengono in particolare agli articoli 19 e 21, L. 546/1992, regolanti rispettivamente gli atti impugnabili e l'oggetto del ricorso nel processo tributario nonché il termine per la proposizione del ricorso (che tra l'altro deve essere proposto - a pena di inammissibilità - entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato).

[4] Gli atti diversi da quelli indicati al comma 1 dello stesso articolo 19, D.Lgs. 546/1992 *"non sono impugnabili autonomamente"*. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

Si segnala che l'articolo è tratto da ["Accertamento e contenzioso"](#).