

CONTENZIOSO

Si allarga il perimetro per l'impugnazione del ruolo

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, lett. b\), D.P.R. 602/1973](#), il ruolo è l'elenco nominativo dei **debitori e delle somme da essi dovute**, formato direttamente dall'Ufficio impositore/creditore, al fine di procedere alla **riscossione spontanea o coattiva del debito**. Nel primo caso, si tratta, ad esempio, del **pagamento di imposte relative ai redditi soggetti a tassazione separata**, ovvero di somme iscritte a ruolo e suddivise in **più rate su richiesta del debitore**; nel secondo caso, la riscossione rappresenta la **naturale conseguenza ad un inadempimento del contribuente**.

Se l'[articolo 11, comma 1, D.P.R. 602/1973](#), dispone che nei ruoli **sono iscritte le imposte**, le sanzioni e gli interessi, il **successivo articolo 12, comma 3, D.P.R. 602/1973**, indica agli Uffici che, negli stessi, devono essere **comunque indicati**:

- il codice fiscale del contribuente;
- la **specie del ruolo (ordinario o straordinario)**;
- la **data in cui il ruolo diviene esecutivo**;
- il riferimento **all'eventuale precedente atto di accertamento**, ovvero, in mancanza, la **motivazione anche sintetica della pretesa**.

Qualora il debitore non esegua il versamento delle somme elencate nella cartella di pagamento, l'Agente della riscossione è legittimato a una procedura di esecuzione forzata speciale, sulla scorta proprio del **ruolo, atto avente forza di titolo esecutivo**.

L'estratto di ruolo, invece, **non è specificamente previsto da nessuna disposizione di legge**, e viene **formato e consegnato** soltanto **su richiesta del debitore**. Trattasi di un mero "*elaborato informatico formato dall'esattore... sostanzialmente contenente gli... elementi della cartella...*" (così si è espresso il Consiglio di Stato, nella sentenza n. 4209/IV/2014), e quindi anche gli "*elementi*" del ruolo afferente quella cartella.

Il [D.Lgs. 546/1992, all'articolo 19, comma 1, lett. d\)](#), elenca tra gli **atti impugnabili il ruolo e la cartella** di pagamento, mentre il secondo capoverso dell'[articolo 21, comma 1, del medesimo](#)

[D.Lgs. 546/1992](#), dispone espressamente che **“la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo”**.

Ricordiamo che, con la **sentenza n. 19704/2015**, gli Ermellini – a **SS.UU.** - hanno stabilito che il ruolo e/o la cartella sono immediatamente **impugnabili, anche in mancanza di rituale notificazione**, e che non vi è d'ostacolo l'ultima parte del comma 3, dell'[articolo 19, D.Lgs. 546/1992](#), secondo il quale *«la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo»*.

In questo contesto, l'[articolo 3-bis, D.L. 146/2021](#), inserito in sede di conversione dalla L. 215/2021, **provando a chiudere una querelle che si allargava a macchia d'olio**, ha novellato l'[articolo 12, D.P.R. 602/1973](#), titolato “Formazione e contenuto dei ruoli”, inserendovi il **comma 4-bis** che, dopo la previsione che *«L'estratto di ruolo non è impugnabile»* in via diretta, chiarisce 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**, oppure per la **riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici**.

Successivamente, le Sezioni Unite della Corte di **Cassazione**, con la [sentenza n. 26283/2022](#), hanno affermato che tale norma restrittiva si applica anche **ai processi pendenti**, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla **tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata** o invalidamente notificata.

Da ultimo, l'[articolo 12, D.Lgs. 110/2024](#) - che ha disposto significativi interventi in materia di **riordino della riscossione** - ha apportato alcune modifiche all'[articolo 12, comma 4-bis, D.P.R. 602/1973](#), **ampliando le ipotesi di impugnazione**, al fine di conformare la disciplina *de qua* alle indicazioni fornite dalla **Corte costituzionale con la sentenza n. 190/2023**, che aveva invitato il Legislatore ad **allargare il perimetro di impugnazione diretta del ruolo**, senza dover attendere il **successivo atto della riscossione forzata**.

Pertanto, **fermo restando la non impugnabilità dell'estratto di ruolo**, il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata **sono suscettibili di diretta impugnazione** nei casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un **pregiudizio**, oltre che a) per l'effetto di quanto previsto dal **codice dei contratti pubblici** e b) per la **riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici**, anche:

c) per la perdita di un **beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione**;

d) nell'ambito delle procedure previste dal codice della **crisi d'impresa e dell'insolvenza** di cui al D.Lgs. 14/2019;

e) in relazione ad **operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati**;



f) nell'ambito della cessione dell'azienda, tenuto conto di quanto previsto dall'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#), norma che disciplina la **responsabilità solidale del cessionario** per il pagamento dei debiti tributari del cedente.