

NEL DECRETO FISCO-LAVORO- 28 DICEMBRE 2021 ORE 06:00

Estratto di ruolo non impugnabile. E il diritto di difesa dei contribuenti?

Maurizio e Antonella Villani - Studio Legale Tributario Villani

La disposizione del decreto Fisco-Lavoro che stabilisce l'inammissibilità dell'impugnazione dell'estratto di ruolo lede il diritto di difesa del contribuente: rende infatti non più impugnabili le cartelle nulle o inesistenti (perché mai regolarmente notificate e/o prescritte) risultanti dall'estratto di ruolo, tranne che per alcuni casi inerenti i rapporti tra privato e PA. Di fatto, con la modifica, il legislatore ha "eliminato" uno step posto a tutela del contribuente, che non ha più la possibilità di impugnare l'estratto di ruolo (in ipotesi di difetto di notifica dell'atto) e, solo successivamente, di proporre opposizione avverso il preavviso di fermo amministrativo. Il contribuente potrà ora impugnare soltanto il preavviso, con la certezza, però, che il giudice non si pronuncerà mai per la sospensiva entro 30 giorni e che sarà quindi costretto a subire l'ipoteca e il fermo.

Con legge 17 dicembre 2021, n. 215 è stato convertito il D.L. n 146/2021 (**decreto Fisco-Lavoro**), recante un complesso sistema di disposizioni in materia economica, fiscale, in tema di tutela del lavoro e ulteriori disposizioni introdotte per far fronte a esigenze indifferibili.

Tra le **novità più controverse** introdotte dal decreto, particolare rilevanza assume l'art. 3-*bis* (aggiunto in sede di conversione) che stabilisce l'**inammissibilità dell'impugnazione degli estratti di ruolo** e circoscrive i casi di diretta impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata.

Si tratta di novità fortemente volute dall'Agenzia delle Entrate, proposte dal Direttore **Ruffini** tra i punti della riforma della giustizia tributaria e che ha ora trovato una corsia preferenziale nel decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2022.

Leggi anche [Ruolo e cartella esattoriale: i limiti all'impugnazione violano principi costituzionali](#)

L'art. 3-*bis* modifica l'art. 12, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in materia di formazione e contenuto dei ruoli, introducendo un nuovo comma 4-*bis* contenente due previsioni:

- **l'estratto di ruolo non è impugnabile**: l'estratto di ruolo poiché non costituisce un atto di riscossione e non contiene alcuna pretesa esattiva né impositiva, non è impugnabile;

- **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 dalla iscrizione a ruolo possa derivargli: a) **pregiudizio** per la partecipazione a una procedura di appalto; b) blocco di pagamenti da parte della PA; c) perdita di un beneficio nei rapporti con una PA.

La ratio della disposizione

La norma è stata introdotta e approvata per **contrastare** la proliferazione, avvenuta negli ultimi anni, di **controversie** relative ad **impugnazione degli estratti di ruolo**, in particolare, dopo l'emanazione della sentenza della [Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 19704/2015](#), con la quale è stata ritenuta "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".

In realtà, con la pronuncia, non è stata ritenuta ammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo

in sé, ma è stata ammessa l'opposizione al ruolo oppure alla cartella, della cui esistenza si è avuta legittima conoscenza a seguito del rilascio dell'estratto stesso ad istanza del contribuente, proprio per far valere l'invalidità della notifica (o omessa notifica). Come si legge nel Dossier n. 468/1 messo a punto dal Senato, l'interpretazione fornita dalla Sezione Unite, confermata anche dall'ordinanza della Corte di Cassazione n. 27860 del 12 ottobre 2021, ha comportato un forte **aumento di contenziosi** relativi all'impugnazione degli estratti di ruolo, laddove circa il 40% delle cause contro l'Agente della riscossione consegue all'impugnazione di specie, determinando ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi.

Il ruolo e l'estratto di ruolo

Al fine di inquadrare la questione occorre, in via preliminare, fare chiarezza sul significato da attribuire a termini come "ruolo" ed "estratto di ruolo", e ciò non per mera esigenza definitoria fine a sé stessa, ma perché la questione impone che sia preventivamente individuato con precisione il concreto "oggetto" del problema da risolvere.

Il ruolo, ai sensi dell'art. 10, D.P.R. n. 602/1973, è l'elenco nominativo dei debitori e delle somme da essi dovute redatto dall'Ufficio ai fini della riscossione coattiva a mezzo del concessionario preposto, vale a dire dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione per quello che riguarda i tributi erariali. Ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 11 e 12, D.P.R. n. 602/1973 e dell'art. 1, D.M. n. 321/1999, nel ruolo sono iscritti imposte, sanzioni e interessi, e sono indicati il codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento al precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione (anche sintetica) della pretesa: in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione.

Alla luce delle suesposte coordinate normative, ne discende che il **ruolo** - atto tipico previsto e regolamentato nella forma e nel contenuto da precise disposizioni di legge - è un **atto amministrativo impositivo** (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate quando è previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) proprio ed esclusivo dell'ente creditore impositore.

Al contrario, l'**estratto di ruolo** è un **documento (non un atto)** rilasciato dall'ente della riscossione su **richiesta del debitore**. Esso non trova una specifica disciplina normativa e si sostanzia in un mero "elaborato informatico formato dall'esattore [...] contenente gli [...] elementi della cartella" (Consiglio di Stato, sez. IV, n. 4209/2014; CTR Puglia, 26 gennaio 2010, n. 13). Esso consente al contribuente, che ne fa richiesta all'ente deputato alla riscossione, di **conoscere la propria posizione debitoria** e di saldare il debito.

La posizione della giurisprudenza

Per meglio cogliere la portata della novella normativa del D.L. n. 146/2021 e la sua effettiva rilevanza, giova procedere a un'analisi giurisprudenziale in tema di impugnabilità degli estratti di ruolo che, negli anni, ha visto contrapposte **due diverse tesi**.

In particolare, la **tesi negativa** si fondava sulla considerazione che l'estratto di ruolo, di per sé, è privo di autoritatività, trattandosi di un mero documento interno dell'agente di riscossione, e come tale, dunque, non suscettibile di generare l'interesse ad agire del contribuente sotteso al diritto alla proposizione del ricorso; inoltre, secondo detto orientamento, l'estratto di ruolo, non comparando nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, non poteva essere oggetto di impugnazione (Cassazione, sez. trib., sentenza 9 gennaio 2004, n. 139; Cassazione, sez. V, sentenza 30 novembre 2012, n. 21392; Cassazione, sez. V, sentenza 20 marzo 2013, n. 6906; Cassazione, sez. V, sentenza 15 marzo 2013, n. 6610; Cassazione, sez. V, sentenza 19 marzo 2014, n. 6395).

Secondo **altra tesi**, invece, l'impugnazione dell'estratto di ruolo trovava legittimazione nella formazione del ruolo, atto con il quale l'Amministrazione finanziaria concretizza nei confronti del contribuente una pretesa tributaria definita, compiuta e non condizionata (Cassazione, ordinanza 3 febbraio 2014, n. 2248; Cassazione, ordinanza 6 luglio 2010, n. 15946; CTR Puglia, Bari, sez. XIII, sentenza 2 dicembre 2015, n. 2566; CTR Campania, Napoli, sez. XLVII, sentenze 18 novembre 2015, n. 10229 e 10230).

A dirimere il contrasto, sul tema è intervenuta la Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 19704/2015 che, nel rimarcare la **non impugnabilità dell'estratto di ruolo**, ha affermato l'ammissibilità dell'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.

Come puntualizzato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 19704/2015, l'estratto di ruolo è un **documento non previsto da alcuna disposizione di legge, un elaborato informatico creato dal concessionario della riscossione** a richiesta dell'interessato, contenente unicamente gli "elementi" di un atto impositivo e non una pretesa impositiva, diretta o indiretta (essendo l'esattore carente del relativo potere), ed è pertanto, in quanto tale, non impugnabile sia perchè si tratta di atto non rientrante nel novero degli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, sia perchè si tratta di atto per il cui annullamento il debitore manca di interesse (*ex art. 100 c.p.c.*) non avendo alcun senso l'eliminazione di esso dal mondo giuridico, senza incidere su quanto in esso rappresentato (in linea con la sentenza delle Sezioni Unite: Cassazione, ordinanza 22 settembre 2017, n. 22184; Cassazione, sentenza 15 marzo 2013, n. 6610).

Tuttavia, con la pronuncia delle Sezioni Unite e con varie pronunce successive (n. 15458/2019; n. 11439/2016; n. 20611/2016) è stato, evidenziato che, laddove l'impugnazione investa l'estratto di ruolo per il suo contenuto, ossia in riferimento agli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati e cioè il ruolo e la cartella, mai notificati, l'impugnazione è legittima.

In altri termini, il contribuente debitore può far valere immediatamente le sue ragioni avverso la cartella di pagamento, della cui esistenza sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato dal concessionario per la riscossione, **a prescindere dalla notificazione della cartella** congiuntamente all'estratto di ruolo, se il contribuente allega di non aver mai avuto conoscenza, in precedenza, di questa per un vizio di notifica.

Osservazioni conclusive

Alla luce di quanto sopra esposto, si ritiene che l'attuale modifica legislativa sia **incostituzionale**, perché lede soprattutto il diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.).

Tale assurda e incostituzionale modifica legislativa rende non più impugnabili le **cartelle di pagamento nulle o inesistenti** (perché **mai regolarmente notificate e/o prescritte**) risultanti dall'estratto di ruolo, tranne che per i casi inerenti rapporti tra privato e Pubblica Amministrazione.

Di fatto, con l'attuale modifica, il legislatore ha "eliminato" uno step posto a tutela del contribuente in quanto, nella versione ante riforma, il contribuente aveva la possibilità *in primis* di impugnare l'estratto di ruolo (in ipotesi di difetto di notifica dell'atto) e, solo successivamente, di proporre opposizione avverso il preavviso di fermo amministrativo (si tratta di atto della procedura esecutiva attraverso il quale l'Agente della riscossione, prima di procedere al fermo dei beni mobili registrati, art. 86, D.P.R. n. 602/1973, e all'iscrizione d'ipoteca, art. 77, D.P.R. n. 602/1973, comunica al debitore 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).

Quindi, con la modifica legislativa approvata, il contribuente potrà impugnare soltanto il preavviso con la certezza, però, che il giudice tributario o civile non potrà mai pronunciarsi per la sospensiva entro i 30 giorni e, quindi, che sarà costretto a subire l'ipoteca e il fermo, con **conseguenze patrimoniali** (infatti, il preavviso amministrativo è un atto autonomamente impugnabile: Cass., sez. trib., ordinanze n. 29200/2020 e n. 30898/2021).

Si tratta, in sostanza, di misura che persegue **finalità esclusivamente deflattiva del contenzioso tributario**, come sollecitato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, senza tener minimamente conto, nel **bilanciamento dei contrapposti interessi**, dell'esigenza di assicurare il diritto di difesa dei cittadini-contribuenti di rilevanza costituzionale.

