

Civile

Estratti di ruolo impugnabili solo in caso di pregiudizio concreto che legittima l'interesse ad agire del contribuente

di Giuseppe Durante*

11 Ottobre 2023

Nell'ordinanza in commento si conferma l'orientamento che subordina la possibilità di impugnazione dei ruoli esattoriali alla coesistenza delle tre condizioni tassativamente previste dal comma 4 bis dell'art.12 del DPR n°602/1973 - Sono diversi i profili di incostituzionalità già posti al vaglio della Consulta in particolare con riferimento agli artt. 3, 24, 113 Cost.

NT+ Contenuto esclusivo Norme & Tributi Plus

E' quanto ha disposto la Suprema Corte di Cassazione in concomitanza dell' [Ordinanza n°27227 del 25/09/2023.](#)

In caso di **impugnazione dell'estratto di ruolo difetta l'interesse ad agire** inteso come il vantaggio concreto ed attuale che il contribuente vuole conseguire, non configurabile in caso di **impugnazione avverso un elaborato informatico rilasciato dall'AdER quale l'estratto di ruolo**. Diversamente è **ammissibile un interesse ad agire** solo in caso di pregiudizio riconducibile alla **notifica di una intimazione ad agire oppure ad un pignoramento in corso**.

In tal caso, secondo i giudici, è **già esperibile una tutela "postuma"** che consente al contribuente di **impugnare direttamente l'atto esecutivo emesso dall'AdER** in sede di esecuzione forzata e non certo l'estratto di ruolo, se non nelle **tre casistiche tassativamente richiamate dall'art.12, comma 4 bis del Dpr. n°602/1973**.

In altre parole, gli Ermellini hanno **subordinato la possibilità di impugnazione degli estratti di ruolo** alla condizione che sia configurabile un **interesse ad agire concreto del contribuente** inteso come un vantaggio effettivo ed attuale **configurabile solo in caso di notifica di atti esecutivi emessi ai sensi dell' art.52 e ss del DPR.n° 602/1973**.

Non può dirsi condivisibile, a parere di chi scrive, l'orientamento palesato dai Giudici di Cassazione, se non altro poichè non è dato capire **perché non dovrebbe concretizzare un effettivo interesse ad agire** del contribuente finalizzato al conseguimento di un vantaggio concreto quello di **volere neutralizzare ex ante o meglio evitare da subito l'attivazione della procedura di esecuzione forzata** prevista dal DPR n°602/1973, volendo impugnare in via anticipata l'estratto di ruolo eccependo unitamente ad esso la mancata notifica degli atti in esso indicati (ex art.19, comma 3 del D.lgs.n°546/1992), ossia, delle cartelle di pagamento in esso richiamate mai notificate o invalidamente notificate.

Ovviamente, **non è esclusa la possibilità per il contribuente di impugnare gli atti esecutivi**, gli unici (*pignoramento presso terzi ex art.72 bis del DPR n°602/1973, ipoteca immobiliare, pignoramenti mobiliari*) che secondo la Corte configurerebbero un **concreto interesse ad agire**; in tal caso però si tratterebbe di **un'azione giudiziale comunque postuma** con tutti i limiti riconducibili ad un giudizio che necessariamente dovrà essere incardinato davanti al giudice ordinario in persona del giudice dell'esecuzione e **in una fase già molto avanzata della procedura esecutiva** con grave pregiudizio per la sfera patrimoniale del contribuente.

L'ordinanza in commento, pertanto, è un'altra delle pronunce che segue il solco intrapreso dalla novella contenuta nel comma 4 bis dell'art.12 del DPR n°602/1973 che, come già evidenziato, **subordina la possibilità di impugnazione dei ruoli esattoriali alla coesistenza delle tre condizioni tassativamente previste dalla norma** sopra richiamata **alimentando ciò diversi profili di incostituzionalità** già posti al vaglio della Consulta in particolare con riferimento agli artt. 3, 24, 113 Cost.

Il caso

La questione posta al vaglio degli Ermellini rinviene, nel caso di specie, da un ricorso per Cassazione depositato in sede di legittimità da una SRL che aveva impugnato dieci estratti di ruolo unitamente ai quali aveva contestato altre tante cartelle di pagamento emesse e notificate dall'agente della riscossione territorialmente competente. I giudici di appello avevano in parte dichiarato inammissibile l'azione giudiziale, in parte dichiarato improcedibile l'azione riconducibile al ricorso introduttivo depositato dalla SRL innanzi al giudice tributario di prime cure. Avverso la pronuncia depositata dal collegio in sede di gravame la SRL eccitava in sede di legittimità cinque motivi di doglianza ex art.360, comma 1 cpc.

L'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione nell'Ordinanza N°27227 del 25/09/2023

La questione posta al vaglio dei giudici di Legittimità è riconducibile nel caso di specie all'annosa questione riguardante i **limiti alla impugnabilità degli estratti di ruolo** imposta dalla novella contenuta nella previsione normativa di cui **all'art.12, comma 4 bis del Dpr n°602/1973** che attualmente esclude la possibilità di impugnazione dell'estratto di ruolo o meglio lo **subordina alla coesistenza delle tre condizioni tassativamente imposte dalla norma** (comma 4 bis, art.12); ossia:

- a) la configurabilità di un **pregiudizio per la partecipazione ad una procedura di appalto**;
- b) il **blocco di pagamenti da parte della P.A.** in osservanza alla previsione di cui all'art.48 bis del DPR n°602/1973;
- c) la **perdita di un beneficio nei rapporti con una P.A.**

La **mancata configurabilità** per il contribuente **di almeno una di queste circostanze preclude inevitabilmente la possibilità di impugnazione dell'estratto di ruolo** unitamente alla o alle cartelle non notificate o invalidamente notificate dall'agente della riscossione nazionale, vanificando così la possibilità per il contribuente di attivare un'azione giudiziale immediata o meglio anticipata finalizzata ad evitare, per quanto possibile, l'attivazione di provvedimenti cautelari gravosi nonché la notifica di atti esecutivi stringenti in fase di esecuzione forzata (ex art.52 e ss. del DPR n°602/1973).

La novella disposta dal più volte richiamato art.12, comma 4 bis del DPR n°602/1973 è sopraggiunta in un contesto temporale nel quale le impugnazioni degli atti e le contestazioni dei crediti riportati negli estratti di ruolo si sono proliferati a centinaia come segnalato dalla stessa Commissione Interministeriale per la riforma della giustizia tributaria del 30/06/2021, al fine di **far valere ogni sorta d'eccezione avverso cartelle di pagamento notificate anche molti anni prima**, senza che l'agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esso sottese ed **imponendo in sede giudiziale l'onere della prova contraria a carico dell'AdER** (già Equitalia SPA) in qualità di parte convenuta.

Del resto, **l'inefficienza della riscossione coattiva** che ha indotto la stessa Corte Costituzionale ([Corte Cost. 10 giugno 2021, n°120](#)) a **sollecitare il legislatore a riformarne i meccanismi** ha determinato nel corso degli anni l'accumularsi di un magazzino della riscossione caratterizzato da una stratificazione di crediti vetusti, non riscossi e di fatto non suscettibili di riscossione.

E' questo il contesto nel quale si è inserita la novella contenuta nel comma 4 bis dell'art.12 del DPR n°602/1973 rispetto alla quale **la stessa giurisprudenza di legittimità ha affermato che la contestazione del ruolo e,**

unitamente a questo, delle cartelle in esso indicate, concretizza una **azione di accertamento negativo**, pertanto, finalizzata a richiedere al giudice di accertare che il credito per cui si procede non è più esigibile per sopravvenuta prescrizione.

Per quanto riguarda invece il processo tributario, questo ha in sé un'azione costitutiva, estimativa o modificativa. Ne deriva che, **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 in quanto elaborato informatico emesso dall'AdER e il ruolo in esso contenuto non ha una sua realtà materiale se non nella cartella di pagamento.

In considerazione di tali ragioni, *nell'Ordinanza n°27227 del 25/09/2023* i giudici di Cassazione hanno disposto il principio secondo cui **in caso di impugnazione dell'estratto di ruolo difetta un interesse ad agire inteso quale vantaggio concreto ed attuale al quale il contribuente deve necessariamente tendere**.

Diversamente, secondo i giudici, è configurabile e, quindi, **ammissibile un interesse ad agire del contribuente** allorquando il medesimo subisce un **pregiudizio concreto** come per esempio, la notifica di una intimazione ad agire o un pignoramento in corso effettuato dall'AdER in grado già di incidere direttamente sulla sfera patrimoniale del contribuente.

In tal caso, **è possibile una difesa giudiziale** da parte dello stesso contribuente che ovviamente sarà **postuma poiché attivata dallo stesso avverso atti esecutivi** collocabili in una fase molto avanzata della procedura di esecuzione forzata.

Ne deriva che, la possibilità di **impugnazione dell'estratto di ruolo quale azione giudiziale anticipata è ammissibile unicamente nelle tre casistiche tassativamente indicate nel comma 4 bis dell'art.12 del DPR n°602/1973**.

La mancanza almeno di una delle tre condizioni indicate dalla norma implica inevitabilmente l'inammissibilità dell'azione giudiziale.

Alla luce delle considerazioni palesate dalla Corte nell'Ordinanza in commento, non si vede perché non debba concretizzare un interesse ad agire effettivo e concreto del contribuente il fatto di eccepire **già avverso l'estratto di ruolo la sopravvenuta prescrizione del credito per cui si procede**, e pertanto, non più esigibile potendo il contribuente stesso **evitare così ex ante la notifica di atti esecutivi previa richiesta di sospensione** degli effetti esecutivi degli atti opposti con riflessi immediati sulla procedura di riscossione coattiva ex art.47 del D.lgs.n°546/1992.

Avverso gli atti esecutivi notificati ex post dall'AdER è comunque sempre attivabile una difesa giudiziale da parte del contribuente, ma, in una fase di riscossione sicuramente **molto più avanzata e stringente** rispetto a quella che si andrebbe ad attivare *"da subito"* nel caso in cui l'estratto di ruolo rilasciato dall'AdER, per quanto elaborato informatico, **attesta comunque la notifica di cartelle di pagamento mai ricevute dal contribuente o invalidamente notificate** allo stesso, avendo implicato ciò la **sopravvenuta prescrizione del credito** ex artt.2946 cc o art.2948 cc. per mancanza di atti interruttivi della stessa prescrizione.

E' fuori di dubbio che **la stessa prescrizione ex artt.2946 e 2948cc potrà comunque essere eccepita dallo stesso contribuente avverso gli atti esecutivi** (concretizzando cioè un vantaggio concreto ed effettivo) ma, in uno scenario ben diverso (rispetto ad un'azione giudiziale anticipata), poiché riconducibile ad atti esecutivi stringenti con tutte le **limitazioni del caso**, sia per quello che riguarda la **giurisdizione demandata inevitabilmente al giudice ordinario** in persona del giudice dell'esecuzione, sia per gli **effetti negativi derivanti da pignoramenti** mobiliari, immobiliari o presso terzi notificati dall'AdER nei cui confronti il contribuente potrà fare ben poco.

E' di tutta evidenza che la disparità di trattamento o meglio lo **sbarramento imposto dalla previsione normativa** di cui al più volte richiamato art.12, comma 4 del DPR n°602/1973 recepito dalla stessa giurisprudenza di Cassazione **pone seri dubbi di incostituzionalità se rapportato agli artt.3, 24, 113 della nostra Carta Costituzionale.**

**A cura del Prof. Avv. Giuseppe Durante, Docente a contratto in diritto Tributario presso la Facoltà di economia Università LUM "G. De Gennaro"- Avvocato Tributarista, Partner 24 ORE Avvocati*

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

Il Sole
24 ORE