

L'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato ha affermato l'obbligo per il concessionario di conservare, in ogni caso, la copia della cartella di pagamento e, a fronte della specifica richiesta del contribuente, di consentire l'esercizio del diritto di accesso ovvero di rilasciare una attestazione che dia atto dell'inesistenza della stessa cartella, spiegandone le ragioni.

[Consiglio di Stato, Adunanza plenaria, sentenza non definitiva, 14 marzo 2022, n. 4 – Pres. Frattini, Est. Veltri](#)

Accesso – Cartelle esattoriali – Accesso difensivo – Modalità semplificate di notificazione – Obbligo di conservazione

Accesso – Cartelle esattoriali – Accesso difensivo - Indisponibilità – Obbligo di attestazione

L'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato ha formulato i seguenti principi di diritto:

1) il concessionario, ai sensi dell'art. 26 comma 5 del DPR 602/73, ha l'obbligo di conservare la copia della cartella di pagamento, anche quando esso si sia avvalso delle modalità semplificate di diretta notificazione della stessa a mezzo di raccomandata postale (1);

2) qualora il contribuente richieda la copia della cartella di pagamento, e questa non sia concretamente disponibile, il concessionario non si libera dell'obbligo di ostensione attraverso il rilascio del mero estratto di ruolo, ma deve rilasciare una attestazione che dia atto dell'inesistenza della cartella, avendo cura di spiegarne le ragioni (2).

(1-2) I. – Con la sentenza non definitiva in rassegna l'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato – su deferimento effettuato da [Cons. Stato, sez. IV, 13 dicembre 2021, n. 8288](#) (oggetto della [News US, n. 95 del 27 dicembre 2021](#)) -ha affermato l'obbligo per il concessionario di conservare, in ogni caso, la copia della cartella di pagamento, anche quando si sia avvalso delle modalità semplificate di diretta notificazione della stessa a mezzo di raccomandata postale, e, a fronte della specifica richiesta del contribuente, è tenuto a consentire l'esercizio del diritto di accesso ovvero a rilasciare una attestazione che dia atto dell'inesistenza della stessa cartella, spiegandone le ragioni.

II. – Il collegio, dopo aver descritto le vicende processuali e le argomentazioni delle parti e della sezione remittente, ha osservato quanto segue:

- a) l'oggetto della controversia è l'incompleto riscontro fornito dal concessionario a una richiesta del contribuente relativa a diciotto cartelle di

pagamento, avendo il concessionario osteso la sola documentazione relativa alla notificazione, sul dichiarato presupposto che le cartelle fossero estinte, ad eccezione di una per la quale ha rilasciato anche l'estratto di ruolo. In particolare, i quesiti sottoposti all'attenzione della plenaria sono i seguenti:

- a1) se il concessionario possa essere esonerato dalla conservazione della copia della cartella di pagamento;
 - a2) se la cartella, ai fini dell'accesso, possa essere surrogata dall'estratto di ruolo;
- b) la cartella di pagamento va considerata come un documento amministrativo accessibile ai sensi dell'art. 22 [l. n. 241 del 1990](#) e può escludersi che la stessa rientri nell'area dei procedimenti tributari per i quali l'art. 24 esclude l'accesso, in quanto *“la cartella di pagamento, infatti, presuppone la conclusione del procedimento tributario e rappresenta piuttosto il primo atto dell'esecuzione esattoriale. In ogni caso l'art. 24 cit. non esclude “tout court” l'accesso per gli atti del procedimento tributario, ma dispone che esso debba svolgersi secondo le “particolari norme che li regolano”;*
- c) con riferimento alla relativa natura giuridica, la cartella di pagamento:
- c1) da una parte è lo strumento che nel procedimento di esecuzione esattoriale serve a portare a conoscenza del contribuente, mediante notifica, l'esistenza del titolo esecutivo posto a base dell'esecuzione esattoriale e costituito dal ruolo, come emerge anche dall'esame dell'art. 21 [d.lgs. n. 546 del 1992](#) ai sensi del quale la notificazione della cartella vale anche come notificazione del ruolo;
 - c2) dall'altra, la cartella di pagamento incorpora anche il contenuto del precetto, tipico dell'esecuzione civile, nel contesto documentale di un modello conforme a quello previsto in via regolamentare, nonché le ulteriori informazioni necessarie o comunque utili per il contribuente e, ai sensi dell'art. 25, secondo comma, [d.P.R. n. 602 del 1973](#), contiene *“l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata”, nonché “l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo”;*
 - c3) in alcuni peculiari e tassativi casi, inoltre, la cartella di pagamento può addirittura rivestire funzione impositiva in senso sostanziale, in tutto assimilabile a un atto di accertamento;
 - c4) pertanto, come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità ([Cass. civ., sez. un., 14 aprile 2020, n. 7822](#), in *Foro it.*, 2020, 1, 2743), la notifica della cartella assolve le funzioni che nella espropriazione forzata

codicistica sono svolte dalla notificazione del titolo esecutivo *ex art. 479 c.p.c.* e dalla notificazione del precetto;

- c5) *“Essa costituisce l'emersione documentale di uno snodo indefettibile dell'esecuzione esattoriale. Tanto è vero che, laddove il legislatore ha ritenuto superflua l'emissione della cartella di pagamento, lo ha espressamente sancito, conferendo all'atto impositivo (nella specie gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, IVA e IRAP) efficacia esecutiva e di contestuale precetto (cfr. art. 29 del decreto legge n. 78/2010)”*;
- d) l'accesso alla cartella di pagamento è regolato dall'art. 26, quinto comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ai sensi del quale *“Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione”*;
- d1) la norma definisce in modo chiaro l'amministrazione tenuta alla conservazione del documento, la durata dell'obbligo di conservazione e i titolari del diritto di accesso. L'unico elemento di incertezza è costituito dall'alternativa tra le due modalità di accesso: la copia della cartella oppure la matrice;
- d2) il riferimento alla matrice è presente sin dalla prima emanazione della disposizione ed è riferibile a una modalità di produzione della cartella diffusa al tempo in cui il ruolo era ancora cartaceo; nella sostanza la matrice era l'originale dalla cui compilazione scaturiva l'atto da notificare al contribuente;
- d3) con la dematerializzazione dei ruoli, in forza delle previsioni di cui al [d.lgs. n. 46 del 1999](#) e del [d.m. n. 321 del 1999](#), la matrice ha perso di significato e valenza applicativa, essendo la cartella divenuta un documento estratto a mezzo stampa dal ruolo informatico, secondo un modello predeterminato in sede regolamentare nei suoi contenuti e nel suo standard;
- d4) in sostanza, l'unica modalità di conservazione dell'atto è rappresentata dalla effettuazione della copia della cartella;
- d5) il sistema informatico consente la stampa di un unico originale, probabilmente per evitare la duplicazione accidentale o dolosa del titolo;
- d6) *“Ne discende la necessità di un'azione informatica o umana che consenta di tenere traccia fedele e conforme del detto originale. Certamente può trattarsi di una copia digitale, ossia il prodotto di una copia generata direttamente dal*

sistema informatico oppure scannerizzata dall'operatore a valle della stampa, ma dev'essere la riproduzione conforme dell'atto, non essendo possibile, ai fini dell'accesso, adempiere alla richiesta a mezzo del rilascio di un estratto di ruolo, ossia della mera stampa di dati estrapolati dal ruolo informatizzato, ma non "organizzati" in cartella";

- e) l'estratto di ruolo è l'atto del concessionario relativo al singolo contribuente, che non contiene però alcuna pretesa impositiva e non è specificamente previsto da alcuna disposizione di legge, trattandosi di un elaborato informatico formato dal concessionario della riscossione contenente gli elementi della cartella e quindi anche gli elementi del ruolo afferenti a quella cartella, privo della pretesa impositiva;
 - e1) si tratta di un documento non avente un valore predeterminato nella scansione procedimentale dell'esecuzione esattoriale, caratterizzato semplicemente da una valenza ricognitiva del contenuto del ruolo in ordine a posizioni individuali;
 - e2) dell'estratto di ruolo si sono occupati sia la giurisprudenza al fine di sondarne l'autonoma impugnabilità e, quindi, il legislatore per affermarne l'inoppugnabilità salvo che in ipotesi di specifica lesività, tassativamente indicate (art. 3-bis [d.l. 21 ottobre 2021, n. 146](#), convertito, con modificazioni, in [legge 17 dicembre 2021, n. 215](#));
 - e3) il rilievo peculiare e autonomo che la giurisprudenza e il legislatore hanno dato all'estratto di ruolo conferma che esso è un atto ontologicamente diverso dalla cartella di pagamento: il primo è un mero strumento di conoscenza, la seconda è un atto fondamentale del procedimento di esecuzione esattoriale che deve essere notificato al contribuente e conservato in copia a cura del concessionario
- f) corollario di tale ricostruzione è che, ove il contribuente chieda accesso alla cartella di pagamento e questa rientri nel periodo di obbligatoria conservazione, è solo con il rilascio della copia della cartella di pagamento, e non con l'estratto di ruolo, che il concessionario adempie esattamente ai suoi obblighi di ostensione;
- g) tale conclusione prescinde dalla modalità di notifica scelta dal concessionario, non essendo condivisibili le tesi secondo cui:
 - g1) la disponibilità di un atto che la legge chiede di assicurare per un certo numero di anni sia obliterata a cagione della scelta della raccomandata postale quale canale di notificazione;

- g2) l'introduzione di una facilitazione nel procedimento di notifica fa implicitamente venire meno l'obbligo di generazione e conservazione di una copia cartacea o digita;
- h) la stessa [Corte cost., 23 luglio 2018, n. 175](#) (in *Bollettino trib.*, 2018, 1467, con nota di CARNIMEO; *Corriere trib.*, 2019, 34, con nota di BRUZZONE; *Riv. dir. trib.*, 2019, II, 29, con nota di D'AYALA VALVA, FIORENTINI; *Giur. costit.* 2018, 1873, con nota di CAPONI), si è soffermata sul carattere dirimente della effettiva possibilità di conoscenza della cartella di pagamento da parte del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa. Sulla scorta delle argomentazioni della Corte, la Plenaria ha quindi ritenuto che *“l'esigenza della effettiva possibilità di conoscenza comporta anche il dovere in capo al concessionario di esibire, a richiesta del contribuente, la copia della cartella che, proprio a causa delle modalità semplificatorie della notificazione “diretta”, egli assume di non aver conosciuto materialmente”*;
- i) la mancata predisposizione di un assetto organizzativo che consenta il rilascio della copia a suo tempo notificata direttamente a mezzo posta costituisce quindi una prassi contrastante con il citato art. 26 e, dunque, i concessionari dovranno porre rimedio con i necessari adattamenti e le opportune misure organizzative, anche in forza dell'art. 22, comma 6, l. n. 241 del 1990 che correla all'obbligo di detenere – e non alla concreta detenzione – il diritto di accesso;
- j) la violazione dell'obbligo di conservazione e detenzione, in forza della prassi organizzativa che rende non disponibile una copia della cartella suscettibile di ostensione, comporta che il concessionario dovrà rilasciare specifica attestazione della mancata detenzione della cartella, avendo cura di specificarne le cause, essendo evidente che l'obbligo di concreta ostensione incontra il limite della oggettiva possibilità.

III. – Per completezza si osserva quanto segue:

- k) la questione è stata rimessa all'attenzione della Plenaria da [Cons. Stato, sez. IV, 13 dicembre 2021, n. 8288](#) (oggetto della [News US, n. 95 del 27 dicembre 2021](#)), alla quale si rinvia, oltre che per l'esame delle argomentazioni sviluppate dal collegio, ivi inclusa l'esame delle alternative ricostruzioni sulla latitudine del diritto di accesso delle cartelle esattoriali (§§ d, e): al § h), sul tema dell'accesso difensivo ai documenti amministrativi con riferimento al giudizio di mera attinenza oppure di stretto collegamento tra atti richiesti e difese da apprestare nell'ambito di un processo pendente o da instaurare; al § i), per un esame delle norme rilevanti esaminate sia dal collegio

remittente che dall'Adunanza plenaria; al § j), sulla differenza fra ruolo, cartella e intimazione ad adempiere;

- l) con riferimento alla questione della impugnabilità dell'estratto di ruolo, si veda da ultimo [Cass. civ., sez. V, 11 febbraio 2022, n. 4526](#), che ha rimesso gli atti al primo presidente della Corte per le sue determinazioni in ordine alla eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite per questione di massima di particolare importanza, con riferimento al carattere retroattivo o meno dello *ius superveniens* rappresentato dal citato art. 3-bis d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, che ha circoscritto le ipotesi in cui è possibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo, evidenziando dubbi sulla legittimità costituzionale della novella e possibili profili di contrasto con il diritto unionale;
- m) sulla dequotazione della notificazione della cartella esattoriale e sulla sua sostituzione con l'estratto di ruolo, si veda anche Cass. civ., sez. un., 11 novembre 2021, n. 33408 (*in Foro it.*, 2022, I, 141), secondo cui *“Ai fini dell'ammissibilità della domanda d'insinuazione proposta dall'agente della riscossione e della verifica in sede fallimentare del diritto al concorso del credito tributario o di quello previdenziale, non occorre che l'avviso di accertamento o quello di addebito contemplati dagli artt. 29 e 30 del [d.l. n. 78 del 2010](#), conv., con modif., in [l. n. 122 del 2010](#), siano notificati, ma è sufficiente la produzione dell'estratto di ruolo”*. Con la sentenza in esame, le sezioni unite risolvono un contrasto in ordine alle relazioni tra la semplificazione del procedimento di riscossione dei crediti tributari e previdenziali disposta dagli art. 29 e 30 d.l. n. 78 del 2010, come convertito, e l'insinuazione di essi al passivo del fallimento, e lo fanno nel senso che si tratta di due microcosmi separati, presidiati da principi e regole differenti; di modo che, anche a seguito del d.l. n. 78 del 10, la domanda di insinuazione al passivo, che richiede, in base all'art. 93 l. fall., l'allegazione non già di titoli esecutivi, sebbene di documenti dimostrativi dell'esistenza dei crediti vantati, se presentata dall'agente della riscossione può essere corredata del solo estratto di ruolo. Pertanto, ai fini dell'ammissibilità della domanda di insinuazione del credito e dell'accertamento in sede fallimentare della sussistenza del credito tributario, non è indispensabile l'esecuzione della formalità dell'iscrizione a ruolo o della notificazione della cartella di pagamento (si veda anche con riferimento al profilo in base al quale oggetto dell'accertamento del passivo è il diritto al concorso e non già la sussistenza del credito vantato). Uno degli argomenti sviluppati dalla Corte, per pervenire alla conclusione di cui in massima, si incentra sulla previsione, da parte del legislatore, di rimedi e

strumenti per accelerare l'insinuazione al passivo ed evitare dispersione di risorse. Sul tema si riscontravano tre diversi indirizzi:

- m1) in base a una prima ricostruzione ([Cass. civ., 2 febbraio 2018, n. 2656](#)), qualora si voglia far valere nel fallimento il credito tributario azionando l'accertamento esecutivo, bisogna rispettare la sequenza fissata dall'[art. 29 d.l. n. 78 del 2010](#) e, quindi, notificare l'avviso e aspettare il decorso dei termini ivi previsti;
 - m2) secondo un differente orientamento ai fini della riscossione dei crediti previdenziali, all'estratto di ruolo può ritenersi equivalente l'avviso di addebito emesso dall'Inps, che, se successivo al fallimento, va notificato al curatore;
 - m3) una diversa ricostruzione ritiene che per l'ammissione al passivo fallimentare resta fermo che il credito può essere documentato dall'agente della riscossione in base a un estratto di ruolo, avendo lo stesso efficacia di titolo esecutivo;
- n) in generale sulla impugnabilità dell'estratto di ruolo, si veda tra le altre, Cass. civ., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704 (in *Corr. trib.*, 2015, 44, 4377 con nota di BRUZZONE; *Il Fisco*, 2015, 3976, con nota di RUSSO; *Guida al diritto*, 2015, 30, con nota di GRAZIANO; *Riv. dir. trib.*, 2016, 4, 168, con nota di CORDA; *Giur. it.*, 2016, 8-9, 1983, con nota di CANE'; *Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 40, con nota di CERIONI), secondo cui *“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”*.