

La quarta sezione del Consiglio di Stato ha deferito all'Adunanza plenaria i limiti e i presupposti applicativi del diritto di accesso del contribuente alle cartelle di pagamento notificate dall'amministrazione finanziaria.

Consiglio di Stato, sezione IV, ordinanza 13 dicembre 2021, n. 8288 – Pres. Greco, Est. D'Angelo

Accesso – Cartelle esattoriali – Accesso difensivo – Rimessione all'Adunanza plenaria

Deve essere rimessa all'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato la questione sull'ammissibilità del diritto di accesso alle cartelle esattoriali già notificate al contribuente (1).

(1) I. – Con l'ordinanza in rassegna la quarta sezione del Consiglio di Stato ha sottoposto all'attenzione dell'Adunanza plenaria la questione dell'ammissibilità del diritto di accesso alle cartelle esattoriali già notificate al contribuente.

II. – Il collegio, dopo aver descritto i fatti processuali, ha osservato quanto segue:

- a) l'oggetto della controversia è rappresentato dall'incompleto riscontro da parte di Equitalia alla richiesta di accesso formulata dal ricorrente e diretta a ottenere l'ostensione di diciotto cartelle di pagamento;
- b) in relazione alla materia dell'accesso alle cartelle esattoriali e più in generale in tutti i casi nei quali la richiesta sia stata fatta per un atto dell'amministrazione comunque notificato all'interessato, sono intervenute pronunce di diverso tenore nella giurisprudenza amministrativa;
- c) le disposizioni rilevanti in materia sono contenute nel d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e, in particolare, nell'art. 25, che indica la nozione di cartella di pagamento, e nell'art. 26, relativo alle modalità di notificazione della stessa cartella. L'art. 12 dello stesso decreto dà poi la nozione giuridica del ruolo e del suo contenuto;
- d) secondo l'orientamento favorevole a un'ampia accezione del diritto di accesso:
 - d1) alcune decisioni ammettono *tout court* l'accesso alle cartelle esattoriali;
 - d2) altre sentenze affermano in linea di principio l'esistenza del diritto all'accesso alle cartelle di pagamento escludendolo se l'agente della riscossione, rispettando determinate formalità certifichi l'inesistenza di documenti in suo possesso;
 - d3) altre ancora negano l'accesso alle cartelle, ma ritengono sufficiente a soddisfare l'interesse dell'istante alla conoscenza dell'estratto di ruolo, l'avviso di ricevimento e l'attestazione del soggetto notificante, mentre negano l'onere di produrre copia integrale delle cartelle, in quanto non in

possesso dell'agente della riscossione, e di fornire ulteriori informazioni non contenute in documenti amministrativi e sulle quali il privato non ha interesse all'accesso;

- d4) queste pronunce hanno riconosciuto che il contribuente vanta un interesse concreto e attuale all'ostensione di tutti gli atti relativi alle fasi di accertamento, riscossione e versamento, dalla cui conoscenza possano emergere vizi sostanziali o procedurali tali da palesare l'illegittimità totale o parziale della pretesa impositiva e come l'accesso ai documenti non può essere soddisfatto dall'esibizione di un documento che l'amministrazione e non il privato ricorrente giudica equipollente, in quanto elemento fondamentale dell'azione è la conformità del documento esibito dal privato all'originale;
- d5) in altre pronunce si è evidenziato che la questione dell'accesso alle cartelle esattoriali va declinata avuto riguardo alle modalità di notifica adottate, nel senso che la piena esplicazione del diritto può trovare un limite obiettivo nella configurazione materiale dell'atto che la richiesta prende a oggetto, cioè nel supporto fisico della cartella esattoriale. La notifica può infatti avvenire o ad opera di ufficiali della riscossione o di altri soggetti abilitati o mediante servizio postale con l'invio di raccomandata con avviso di ricevimento o a mezzo PEC. Nella prima e nella terza ipotesi resta conservato l'originale dell'atto. In questi casi, il diritto di accesso è dunque facilmente e legittimamente esperibile. Si evidenzia che in ogni caso l'accesso non potrebbe essere negato con riferimento all'avvenuto decorso del quinquennio entro il quale essa sarebbe obbligata a conservarle;
- d6) pertanto, secondo questa ricostruzione, quando la cartella esattoriale è notificata mediante il servizio postale, l'agente della riscossione: potrebbe legittimamente rispondere a una richiesta di accesso agli atti producendo copia degli estratti di ruolo delle cartelle di pagamento e delle relate di notifica ovvero dei pertinenti avvisi di ricevimento; a piena tutela dell'interesse del privato, sarebbe comunque tenuto ad attestare - con una specifica dichiarazione formale, della quale si assume la responsabilità, contenuta nella copia dell'estratto di ruolo prodotta o in un autonomo documento - che i dati riportati nell'estratto corrispondono alle risultanze dei ruoli e che né presso di sé né presso altra amministrazione esistono gli originali richiesti;
- e) secondo un orientamento più restrittivo accolto da diverse sentenze della medesima sezione:

- e1) pur non disconoscendosi in linea di principio l'esistenza del diritto in capo al contribuente di ottenere l'esibizione delle cartelle esattoriali che lo riguardano, se le cartelle originali sono state prodotte in unico originale notificato al contribuente e l'amministrazione ha dichiarato di non essere in possesso di altro originale, non sarebbe sussistente un diritto all'accesso, alla stregua di un principio generale, nei procedimenti di accesso, l'esercizio del relativo diritto non potrebbe che riguardare i documenti esistenti e non anche quelli comunque irreperibili;
- e2) la questione dell'accesso deve essere esaminata in concreto avuto riguardo alle modalità di notifica adottate nei singoli casi, sicché la piena esplicazione del diritto può trovare un limite nella naturale configurazione materiale dell'atto che la richiesta prende a oggetto, cioè nel supporto fisico della cartella esattoriale quando la cartella esattoriale sia stata notificata mediante il servizio postale, l'agente della riscossione può legittimamente rispondere a una richiesta di accesso agli atti, producendo copia degli estratti di ruolo delle cartelle di pagamento e delle relate di notifica ovvero dei pertinenti avvisi di ricevimento. L'agente della riscossione è tenuto ad attestare – con una dichiarazione formale, della quale si assume la responsabilità, contenuta nella copia dell'estratto di ruolo prodotta o in un autonomo documento – che i dati riportati nell'estratto corrispondono alle risultanze dei ruoli e che né presso di sé né presso altra amministrazione esistono gli originali richiesti;
- f) alle tesi richiamate può essere aggiunta una considerazione che collega il diritto di accesso al concreto interesse del richiedente:
 - f1) l'interessato, nella richiesta di accesso, dovrebbe dimostrare anche il nesso di strumentalità all'ostensione in conformità alle tesi espresse dall'Adunanza plenaria n. 19 del 25 settembre 2020 (in *Foro it.*, 2020, III, 635, con nota di MIRRA, nonché oggetto della News US, n. 112 del 9 ottobre 2020 ed alla quale si rinvia per ogni approfondimento in dottrina e in giurisprudenza) e n. 4 del 18 marzo 2021 (in *Guida al dir.*, 2021, fasc. 15, 78, con nota di BASILICO, nonché oggetto della News US, n. 33 del 2 aprile 2021, su cui *infra* § i), che, seppure in diversa materia (familiare e societaria), hanno affermato la necessità di corrispondenza e di collegamento tra la situazione che si assume protetta ed il documento di cui si invoca la conoscenza;
 - f2) il caso di specie andrebbe compreso nell'accesso difensivo ai sensi dell'art. 24, comma 7, della l. n. 241 del 1990, con la conseguenza che si dovrebbe

- escludere che sia sufficiente nell'istanza di accesso un generico riferimento a non meglio precisate esigenze probatorie e difensive;
- f3) tale circostanza deriva dal fatto che spesso il richiedente afferma genericamente di non avere la disponibilità della cartella, pur essendo stata notificata, non indicando eventuali irritalità della stessa notifica né altre cause di forza maggiore;
- f4) la finalità dell'accesso imporrebbe infatti che sia dedotto e rappresentato dalla parte in modo puntuale e specifico nell'istanza di ostensione il rapporto tra esigenze di conoscibilità della documentazione richiesta e la situazione finale che l'istante intende curare o tutelare;
- g) non può essere tralasciato che appare comunque principio ormai consolidato che una volta accertato il collegamento tra l'interesse e il documento, ogni ulteriore indagine sull'utilità ed efficacia del documento stesso in prospettiva della tutela giurisdizionale ovvero dell'esistenza di altri strumenti di tutela eventualmente utilizzabili, è da ritenersi del tutto ultronea.

III. – Per completezza, si osserva quanto segue:

- 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 si veda Cons. Stato, Ad. plen., 18 marzo 2021, n. 4, cit., oggetto della citata News US n. 33 del 2 aprile 2021, secondo cui *“In materia di accesso difensivo ai sensi dell'art. 24, comma 7, della l. n. 241 del 1990, si deve escludere che sia sufficiente nell'istanza di accesso un generico riferimento a non meglio precisate esigenze probatorie e difensive, siano esse riferite a un processo già pendente oppure ancora instaurando, poiché l'ostensione del documento richiesto passa attraverso un rigoroso, motivato, vaglio sul nesso di strumentalità necessaria tra la documentazione richiesta e la situazione finale che l'istante intende curare o tutelare. La pubblica amministrazione detentrica del documento e il giudice amministrativo adito nel giudizio di accesso ai sensi dell'art. 116 c.p.a. non devono invece svolgere ex ante alcuna ultronea valutazione sull'ammissibilità, sull'influenza o sulla decisività del documento richiesto nell'eventuale giudizio instaurato, poiché un simile apprezzamento compete, se del caso, solo all'autorità giudiziaria investita della questione e non certo alla pubblica amministrazione detentrica del documento o al giudice amministrativo nel giudizio sull'accesso, salvo il caso di una evidente, assoluta, mancanza di collegamento tra il documento e le esigenze difensive e, quindi, in ipotesi di esercizio pretestuoso o temerario dell'accesso difensivo stesso per la radicale assenza dei presupposti legittimanti previsti dalla l. n. 241 del 1990”*. Alla citata News US si rinvia, oltre che per l'esame delle argomentazioni del collegio: al § i), in tema di accesso agli atti

dell'anagrafe tributaria, ove si richiama la citata sentenza del Cons. Stato, Ad. plen., 25 settembre 2020, n. 19; al § j), con riferimento al contrasto giurisprudenziale sul grado di intensità dei poteri di valutazione dell'istanza di accesso difensivo da parte dell'amministrazione;

i) si segnalano le seguenti norme di rilievo ai fini dell'esame del caso di specie:

i1) art. 12, rubricato *"formazione e contenuto dei ruoli"*, del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui: *"1. L'ufficio competente forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce. 2. Con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sono stabiliti i dati che il ruolo deve contenere, i tempi e le procedure della sua formazione, nonché le modalità dell'intervento in tali procedure del consorzio nazionale obbligatorio fra i concessionari. 3. Nel ruolo devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione. 4. Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo"*. La disposizione è stata integrata con l'aggiunta del comma 4-bis, introdotta dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215 di conversione, con modificazioni, del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 (art. 3-bis, rubricato *"Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo"*), secondo cui: *"1. All'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente: «4-bis. L'estratto di ruolo 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 dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione»"*;

i2) art. 25, rubricato *"cartelle di pagamento"*, del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui: *"1. Il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a*

ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché' del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973; c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio. c-bis) del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione per le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter. 1-bis. In deroga alle disposizioni del comma 1, il concessionario notifica la cartella di pagamento, a pena di decadenza: a) per i crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle imprese, non ancora iscritti a ruolo, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo: 1) alla pubblicazione del decreto che revoca l'ammissione al concordato preventivo ovvero ne dichiara la mancata approvazione ai sensi degli articoli 173 e 179 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267; 2) alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo ai sensi del combinato disposto degli articoli 186, 137 e 138 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267; b) per i crediti rientranti nell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale di cui all'articolo 182-ter, sesto comma, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla scadenza del termine di cui al settimo comma dell'articolo 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero alla pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo; c) per i crediti non ancora iscritti a ruolo, anteriori alla data di pubblicazione della proposta di accordo di composizione della crisi da sovra indebitamento o della proposta di piano del consumatore, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo: 1) alla pubblicazione del decreto che dichiara la risoluzione o l'annullamento dell'accordo di composizione della crisi da sovra indebitamento, ai sensi dell'articolo 14 della legge

27 gennaio 2012, n. 3, ovvero la cessazione degli effetti dell'accordo, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, o dell'articolo 12, comma 4, della medesima legge n. 3 del 2012; 2) alla pubblicazione del decreto che revoca o dichiara la cessazione degli effetti del piano del consumatore, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, e dell'articolo 12-ter, comma 4, della legge n. 3 del 2012. 1-ter. Se successivamente alla chiusura delle procedure di cui alle lettere a) e b) del comma 1-bis viene dichiarato il fallimento del debitore, il concessionario procede all'insinuazione al passivo ai sensi dell'articolo 87, comma 2, senza necessità di notificare la cartella di pagamento. 2. La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, 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. 2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo. 3. Ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.”;

- i3) art. 26, rubricato “notificazione della cartella di pagamento”, del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui: “La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale ((; in tal caso, quando ai fini del perfezionamento della notifica sono necessarie più formalità, le stesse possono essere compiute, in un periodo di tempo non superiore a trenta giorni, da soggetti diversi tra quelli sopra indicati ciascuno dei quali certifica l'attività svolta mediante relazione datata e sottoscritta)). La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda. La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), ovvero, per i soggetti che ne fanno richiesta, diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta. In tali casi, si applicano le disposizioni dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Quando la notificazione della cartella di pagamento avviene mediante consegna nelle mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda, non

è richiesta la sottoscrizione dell'originale da parte del consegnatario. Nei casi previsti dall'art. 140, del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune. L'esattore 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. Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto; per la notificazione della cartella di pagamento ai contribuenti non residenti si applicano le disposizioni di cui al quarto e quinto comma dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600";

- i4) art. 24, comma 1, lett. b), della l. n. 241 del 1990, secondo cui "1. Il diritto di accesso è escluso...b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano";
- j) sulla differenza fra ruolo, cartella (anche in relazione alla sua eterogeneità dei contenuti) e intimazione di adempiere si osserva che:
 - j1) il ruolo è il mezzo di riscossione di tutti i tributi per i quali la riscossione non avviene mediante ritenuta alla fonte o versamento diretto o in base all'avviso di accertamento. L'ufficio dell'Agenzia delle entrate forma il ruolo iscrivendo le somme da riscuotere in base a un titolo che lo legittima a riscuotere, ossia o in base alla dichiarazione o in base ad avviso di accertamento. Il ruolo è un atto amministrativo collettivo che racchiude un elenco di somme da riscuotere per imposte, interessi e sanzioni e, in ciascun ruolo, sono iscritte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce. Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. La sottoscrizione attribuisce al ruolo effetti di titolo esecutivo e la data in cui diviene esecutivo deve essere indicata espressamente nell'atto;
 - j2) l'agente della riscossione deve rendere note ai contribuenti le iscrizioni a ruolo che li riguardano mediante notificazione della cartella di pagamento. La cartella è formata, sulla base del ruolo, dall'agente della riscossione territorialmente competente in relazione alla residenza delle persone fisiche e alla sede delle persone giuridiche. Nelle cartelle sono indicate le imposte iscritte a ruolo, gli interessi, le sanzioni e l'aggio da corrispondere a titolo di compenso per la riscossione. La cartella si riferisce a tutte le iscrizioni dei

ruoli di un determinato periodo e può quindi avere contenuto eterogeneo. Deve inoltre contenere 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. La notifica della cartella, oltre ad essere atto con cui si viene a conoscenza della iscrizione a ruolo, è anche intimazione ad adempiere. Equivale quindi al precetto dell'esecuzione forzata ordinaria; se il contribuente non paga, l'agente della riscossione può intraprendere l'azione esecutiva, senza altri avvisi, sessanta giorni dopo la notifica della cartella. Decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, senza che sia iniziata l'esecuzione forzata, l'intimazione ad adempiere esaurisce il suo effetto e, per iniziare l'esecuzione forzata, è necessaria la notifica di una nuova intimazione ad adempiere;

- j3) in giurisprudenza, si veda Cass. civ., sez. trib., 27 maggio 2011, n. 11736 (in *Riv. giur. trib.*, 2011, 971, con nota di CARINCI), secondo cui: *"Il ruolo, ancorché atto interno dell'amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente; l'iscrizione a ruolo della somma, che l'amministrazione reputa sia dovuta, costituisce, dunque, il valido e legittimo titolo per la riscossione del tributo, laddove la cartella di pagamento costituisce lo strumento mediante il quale la pretesa viene portata a conoscenza del debitore d'imposta; ai fini della decorrenza della disciplina che ha esteso l'ambito di applicazione del ruolo straordinario alle imposte diverse da quelle sui redditi, tra cui l'iva, deve farsi quindi riferimento alla data di formazione del ruolo, mentre del tutto irrilevante è la data di notifica della successiva cartella di pagamento"*;
- j4) in dottrina F. TESAURO, *Istituzioni diritto tributario*, Vol. I, 2012, XI ed., 275 ss.