

ACCESSO AI DOCUMENTI AMMINISTRATIVI- 11 APRILE 2022 ORE 06:00

L'estratto di ruolo non sostituisce l'esibizione della (copia della) cartella di pagamento

Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Sull'Agente della riscossione gravano gli obblighi di conservazione e di esibizione della copia della cartella di pagamento anche nel caso in cui si sia avvalso della notificazione diretta a mezzo raccomandata postale. Lo ha ribadito l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato con la sentenza n. 4 del 2022, che ha anche negato che l'obbligo di ostensione possa essere assolto mediante il rilascio del mero estratto di ruolo. Nel caso in cui siano violati gli obblighi di conservazione e detenzione in forza di una prassi organizzativa che renda indisponibile una copia della cartella di pagamento suscettibile di ostensione, l'Agente della riscossione ha l'obbligo di rilasciare una specifica attestazione con indicazione delle cause di tale inadempimento.

L'accesso ai documenti amministrativi ex art. 22 e seguenti, legge n. 241/1990 è uno strumento conoscitivo fondamentale per approntare una adeguata **strategia difensiva** contro gli atti della riscossione esattoriale.

Con la sentenza n. 4 del 2022 l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato:

- da un lato ha statuito che sull'Agente della riscossione gravano gli obblighi di conservazione ed esibizione della copia della cartella di pagamento ex art. 26, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, anche nel caso in cui si sia avvalso della notificazione diretta a mezzo raccomandata postale;

- dall'altro ha negato che l'obbligo di ostensione possa essere assolto mediante il rilascio del mero **estratto di ruolo**.

La pronuncia si segnala anche per aver ribadito alcuni principi fondamentali non soltanto sulla funzione composita della cartella di pagamento (che, in alcuni casi, è atto impositivo) e sulla **valenza meramente ricognitiva** dell'estratto di ruolo, ma, in particolare, sulla necessità che l'Agente della riscossione predisponga un assetto organizzativo che consenta al contribuente di esercitare il proprio diritto di accesso e, nel caso in cui siano violati gli obblighi di conservazione e detenzione in forza della prassi organizzativa che renda indisponibile una copia della cartella di pagamento suscettibile di ostensione, sull'obbligo di rilasciare una specifica attestazione con specifica indicazione delle cause di tale inadempimento

I principi di diritto

Il Consiglio di Stato ha enunciato i seguenti **principi di diritto**:

- il concessionario, ai sensi dell'art. 26, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, 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;

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.

Il caso

Un contribuente impugna il diniego opposto dall'Agente della riscossione all'**istanza di accesso ai documenti amministrativi** ex art. 22 e seguenti, legge n. 241/1990 per verificare l'esatta corrispondenza tra 18 cartelle di pagamento e il ruolo.

L'Agente della riscossione esibisce soltanto l'**estratto di ruolo** relativo a una cartella di pagamento, sul presupposto che le altre siano "estinte".

Il TAR respinge il ricorso, giacché, nel corso del giudizio, l'Agente della riscossione deposita **copia delle relate di notifica** relative a tutte le cartelle di pagamento.

Le questioni esegetiche

In sede di appello, il contribuente si duole dell'**incompleto riscontro** alla propria istanza di accesso relativa ad alcune cartelle di pagamento, giacché l'Agente della riscossione ha osteso soltanto l'estratto di ruolo dell'unica cartella non "estinta" e - in giudizio - copia delle relate di notifica di tutte.

La IV Sezione del Consiglio di Stato dubita in merito all'accessibilità della cartella di pagamento quando, a causa di circostanze legate alle modalità di sua produzione (stampa in unico esemplare) e di notificazione (utilizzo di raccomandata postale), questa non sia più detenuta dal concessionario né riproducibile dallo stesso. Il Giudice del gravame rimette all'Adunanza Plenaria due questioni di diritto:

- a) se il concessionario possa essere esonerato dalla **conservazione della copia della cartella** di pagamento;
- b) se la cartella, ai fini dell'accesso, possa essere **surrogata dall'estratto di ruolo**.

Il contrasto giurisprudenziale nel Consiglio di Stato

La Sezione rimettente rileva l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale:

- secondo un primo orientamento, l'indisponibilità della cartella di pagamento giustifica il diniego di accesso all'atto e il rilascio del mero **estratto di ruolo** (sentenze n. 2477 e n. 3947 del 2017 e n. 5035/2021);
- in base a un secondo indirizzo, l'Agente della riscossione deve rilasciare un'**attestazione** circa la indisponibilità della cartella di pagamento, non essendo ritenuto equipollente l'estratto di ruolo (sentenze n. 5128/2017 e n. 7226/2020);
- una terza corrente ritiene ingiustificata la mancata **conservazione** - materiale o digitale - di una copia della cartella negli archivi del concessionario emittente (sentenze n. 2422/2014 e n. 1667/2021).

Funzione composita e natura giuridica della cartella di pagamento

L'Adunanza Plenaria chiarisce preliminarmente che la **funzione composita** della cartella di pagamento nel procedimento di esecuzione esattoriale si riflette sulla sua natura giuridica:

- in primo luogo, la cartella di pagamento porta a conoscenza del contribuente, destinatario della relativa notifica, l'esistenza del ruolo, che, in questo ambito, costituisce il **titolo esecutivo**: infatti da un lato, in base all'art. 21, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, "la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo", dall'altro la cartella deve contenere gli elementi elencati del ruolo;
- in secondo luogo, la cartella di pagamento riveste la **funzione di precetto**, giacché, ai sensi dell'art. 25, commi 2 e 2-*bis*, D.P.R. n. 602/1973, "contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di 60 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”;

- infine, in alcuni casi la cartella di pagamento può assolvere la **funzione impositiva**, ad esempio quando sia emessa all’esito della procedura di controllo automatizzato *ex art. 36-bis*, D.P.R. n. 600/1973.

Le stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno confermato che “la cartella di pagamento, a mente dell’art. 25 del D.P.R. citato, assolve *uno actu* le funzioni svolte, *ex art. 479 c.p.c.*, dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica” - Cass., SS.UU., 14 aprile 2020 (ord.), n. 7822.

Secondo l’Adunanza Plenaria, la cartella di pagamento “costituisce l’emersione documentale di uno snodo indefettibile dell’esecuzione esattoriale”, come conferma il fatto 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 d.l. n. 78/2010)”.

La cartella è documento amministrativo accessibile

Ribadito quanto sopra, l’Adunanza Plenaria chiarisce che la cartella di pagamento costituisce documento amministrativo accessibile *ex art. 22*, legge n. 241/1990.

Tale conclusione non si pone in contraddizione con l’esclusione del diritto di accesso nei procedimenti tributari *ex art. 24*, legge n. 241/1990, “per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano”, poiché, da un lato, la cartella di pagamento presuppone la conclusione del procedimento tributario, e, dall’altro, l’art. 26, comma 5, D.P.R. n. 602/1973 disciplina gli obblighi di conservazione ed esibizione di tale documento.

Gli obblighi di conservazione ed esibizione della cartella.

Centrale nelle argomentazioni dell’Adunanza Plenaria è la disciplina speciale dell’accesso alla cartella di pagamento contenuta nell’art. 26, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, in forza della 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”.

La norma *de qua*:

- individua nel concessionario l’amministrazione che deve conservare il documento e lo detiene ai fini dell’accesso;
- circoscrive temporalmente gli obblighi di conservazione;
- individua i titolari del diritto d’accesso nelle parti del rapporto tributario;
- la conservazione del documento mediante copia conforme della cartella di pagamento, generata direttamente dal sistema informatico oppure scannerizzata dall’operatore a valle della stampa.

Quanto a tale ultimo profilo, il riferimento alla “**matrice**” (vale a dire l’originale cartaceo dalla cui compilazione scaturiva la figlia da notificare al contribuente) come modalità alternativa di conservazione del documento non ha più significato e valenza applicativa dopo la **dematerializzazione dei ruoli** di cui al D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

Ai fini dell’accesso la cartella non può essere surrogata dall’estratto di ruolo

Nella sentenza in rassegna l’Adunanza Plenaria afferma 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”.

Il Collegio esclude espressamente che sia 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”.

L'estratto di ruolo ha soltanto una **valenza ricognitiva** del contenuto del ruolo in ordine a posizioni individuali, 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 di pretesa impositiva”; diversamente la cartella di pagamento “è un atto fondamentale del procedimento di esecuzione esattoriale che dev'essere notificato al contribuente e conservato in copia a cura del concessionario”.

L'obbligo di ostensione non è condizionato dalle modalità di notifica scelte dal concessionario

Il concessionario può notificare la cartella di pagamento attraverso canali diversi, vale a dire, da un lato, ufficiale giudiziario, agenti di Polizia Municipale e PEC e, dall'altro, **raccomandata postale**; poiché soltanto i primi strumenti contemplano la formazione di una copia, l'Agente della riscossione si dichiara in grado di adempiere all'obbligo di ostensione soltanto quando li abbia utilizzati. L'Adunanza Plenaria non condivide tale posizione, ritenendo **irragionevole** che un procedimento notificatorio facilitato possa implicitamente far venir meno l'obbligo di generazione e conservazione di una copia cartacea o digitale.

Secondo il Collegio, l'esigenza della “**effettiva possibilità di conoscenza**” della cartella di pagamento da parte del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa (cfr. Corte Cost., 23 luglio 2018, n. 175) “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”.

Il concessionario deve adottare le opportune misure organizzative

L'Adunanza Plenaria afferma *expressis verbis* che “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 l'art. 26 sopra citato, e dunque i concessionari dovranno porre rimedio con i necessari adattamenti e le opportune misure organizzative, anche in forza dell'art. 22, comma 6, legge n. 241/1990, che correla all'obbligo di detenere (e non alla concreta detenzione) il diritto d'accesso”.

Quali conseguenze in caso di violazione degli obblighi di conservazione e detenzione?

L'Adunanza Plenaria ritiene che, qualora siano violati gli obblighi di conservazione e detenzione in forza della prassi organizzativa che renda indisponibile una copia della cartella di pagamento suscettibile di ostensione, l'Agente della riscossione dovrà rilasciare **specificata 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**”.