

Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).

Estratto di ruolo tributario: è impugnabile? La parola va alle Sezioni Unite

Sono stati trasmessi gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite del ricorso sulla questione concernente l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo tributario, di cui il contribuente abbia acquisito conoscenza tramite qualsiasi mezzo informale, in difetto o in attesa della notifica della cartella esattoriale.

Cassazione civile, sezione sesta, ordinanza del 11.7.2014, n. 16055

...omissis...

4) tanto premesso, la Corte osserva:

la controversia, di cui la relazione prospetta la soluzione per manifesta infondatezza, involge una questione sulla quale si sono manifestati contrastanti avvisi delle sezioni semplici, ciascuno di essi ancorato a coerenti visioni ricostruttive di istituti di carattere generale del diritto tributario sostanziale e processuale, avvisi tra loro (almeno apparentemente) collidenti e di cui perciò è necessario provvedere ad una riduzione ad unità, onde prevenire l'insorgenza di ulteriori contrasti, peraltro amplificati dalla non sempre puntuale massimazione dei principi di diritto in relazione alla effettiva fattispecie dedotta in controversia.

Volendo limitare l'analisi all'epoca più recente (ultimi dieci anni), le sezioni semplici si sono pronunciate nel senso della non ammissibilità del ricorso contro il ruolo in almeno cinque circostanze.

Nelle sentenze nn. 6395/2014, 6610/2013, 6906/2013 e 139/2004 (e numerose altre a quest'ultima omogenee) le ragioni poste a fondamento della inammissibilità dell'impugnazione si incentrano sulla ritenuta natura di "atto interno" del ruolo: e perciò si è concluso nel senso che il ruolo non sia assolutamente inimpugnabile ma sia impugnabile in via di eccezione (e cioè allorquando i suoi vizi, per effetto di specifiche norme di legge, quale l'art.17 del DPR n.602/1973 con cui si fissano i

termini per la iscrizione, si riverberano sul rapporto tributario) e nel senso che esso sia autonomamente impugnabile solo allorquando sia stato notificato autonomamente rispetto alla cartella (assurgendo così alla funzione di atto impositivo), mentre in via di principio esso deve essere impugnato unitamente all'atto impositivo nel quale viene trasfuso ed a mezzo del quale viene notificato.

In difetto della notifica di un atto nel quale il ruolo sia trasfuso, "mancherebbe un interesse concreto ed attuale ex art. 100 c.p.c., ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza" atteso "che il processo tributario ha semplice struttura oppositiva di manifestazioni di volontà fiscali 'esternate' al contribuente, senza cioè che possa farsi luogo a preventive azioni di accertamento negativo del tributo". E d'altronde, la facoltà di impugnazione della cartella esattoriale (facendo valere in questo modo i vizi della stessa iscrizione a ruolo, così come tante volte ritenuto nelle pronunce delle S.U., si vedano la n.14472/2002 e la n.1641272007) vale ad escludere la negativa incidenza dell'omessa diretta notifica del ruolo sul diritto di difesa del contribuente.

Si noti, però, che nel primo e nel quarto caso l'impugnazione del ruolo da parte del contribuente era avvenuta contestualmente all'impugnazione della cartella di pagamento nel quale il ruolo risultava trasfuso ai fini della notifica (sicché nei motivi di impugnazione si faceva valere il vizio di omessa integrale notifica del ruolo, in una con la cartella esattoriale, ovvero il difetto di elementi costitutivi necessari del ruolo medesimo), mentre solo nel secondo e terzo caso tra quelli menzionati l'impugnazione appare rivolta direttamente nei confronti dell'estratto di ruolo (nelle ipotesi in cui la c.d. "stampata" sia stata fornita dall'agente di riscossione o comunque nell'ipotesi in cui il contribuente venga a conoscenza del ruolo per tutt'altra via che non sia la notifica della cartella esattoriale), sicché le originarie doglianze della parte contribuente si imperniavano proprio sul fatto dell'omessa o irregolare notifica della cartella nel quale il ruolo avrebbe dovuto essere trasfuso.

La massimazione di dette pronunce non da conto della differente fattispecie dalle quali esse promanano e perciò non consente di cogliere le differenti conseguenze

pratiche che derivano dall'affermazione di principi apparentemente univoci.

Una quinta pronuncia (la n.1837/2010) ha invece ritenuto che il ruolo sia autonomamente impugnabile nella diversa (e singolare) ipotesi in cui sia stato "notificato di seguito alla cartella di pagamento", appunto per il fatto che anche in questo caso il ruolo non esprime una pretesa tributaria autonoma rispetto all'atto con il quale è stata intrapresa l'azione esecutiva. Da ciò il corollario che "la disposizione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 trova il suo fondamento nel principio dell'interesse di cui all'art. 100 c.p.c., che nega ingresso alle azioni giudiziarie insuscettibili di risolversi in un vantaggio concreto ed attuale di chi le propone".

Anche in questo caso è lecito supporre che la specie di causa non sia stata adeguatamente colta dal massimatore, apparendo piuttosto inverosimile l'ipotesi di notifica (autonoma e postuma) di un estratto di ruolo, ciò che si configurerebbe come un'evenienza non contemplata tra le prerogative tipiche dell'agente di riscossione oltre che nella natura delle cose, atteso che l'estratto è tale in quanto atto informale, cioè atto consistente in una distinta in cui sono elencati gli addebiti risultanti nel software gestionale del concessionario della riscossione. Una volta notificato al contribuente, cesserebbe di essere una mera distinta per assumere la funzione di cartella o – in caso questa sia già stata notificata – di intimazione di pagamento, a prescindere se presenti gli elementi tipici dell'uno o dell'altro atto tipico dell'esattore. Di ciò è utile tenere conto anche ai fini dei principi che sono affermati nelle prime quattro delle pronunce dianzi emarginate.

Di autonoma menzione è degna Cass. n.1630/2008, a mezzo della quale è stato rigettato il motivo di impugnazione fondato sull'assunto di non impugnabilità della cartella di pagamento, per vizi diversi da quelli suoi propri, una volta divenuto definitivo il prodromico avviso di accertamento, sul rilievo che a mezzo di detta impugnazione la parte contribuente avesse inteso, correttamente, eccepire la tardività dell'iscrizione a ruolo, così avvalendosi "dell'unico valido veicolo processuale" per far emergere un siffatto vizio.

Di autonoma menzione è pure degna Cass. n.11736/2011 (non massimata), nella

quale si verte in tema di impugnazione di cartella esattoriale conseguente ad iscrizione di IVA a ruolo straordinario ex art.11 comma 3 e 15 bis del DPR n.602/1973, sull'assunto che detta iscrizione fosse illegittima perché antecedente alla data di efficacia (9.6.2001) della previsione contenuta nell'art.2 del D.Lgs.n.193/2001. A questi limitati fini, la pronuncia ora in rassegna pare contraddire l'assunto delle pronunce (dianzi citate) che muovono dal difetto di "efficacia impositiva" nell'iscrizione a ruolo, evidenziando che "l'iscrizione a ruolo della somma...costituisce il valido e legittimo titolo per la riscossione del tributo (Cass.13173/2000), laddove la cartella esattoriale... reca l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo ...Ne discende che l'obbligo di pagamento a carico del contribuente...viene ad esistenza già con la formazione del ruolo, atto prodromico all'esecuzione esattoriale", per quanto il contribuente "solo a seguito della notifica della cartella è posto nelle condizioni di impugnare sia tale atto impositivo a valle, sia il titolo per la riscossione a monte, ossia il ruolo (ordinario o straordinario)".

Ed è proprio dai principi contenuti nelle due pronunce da ultimo menzionate (che pure concludono per la non autonoma impugnabilità del ruolo) che prende le mosse l'orientamento giurisprudenziale antagonista, onde affermare –per controllo l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo.

Nella recente Cass. n.2248/2014 (dettata in tema di impugnazione di sentenza che aveva annullato una cartella esattoriale sia per la tardività della iscrizione a ruolo sia per il difetto di prova circa la notifica della cartella medesima) è rigettato il motivo di impugnazione dell'Agenzia (fondato sull'inammissibilità del ricorso del contribuente, giacché rivolto nei confronti dell'estratto di ruolo e non già della cartella di pagamento) sul riproposto assunto della rilevanza preminente –ai fini della "instaurazione del rapporto giuridico di riscossione"- del momento di formazione del ruolo. Pertanto, la diretta impugnazione dell'estratto di ruolo troverebbe legittimazione proprio nella formazione del ruolo, cioè "l'atto con cui l'Amministrazione concretizza nei confronti del contribuente una pretesa tributaria definita, compiuta e non condizionata".

Rispetto alla anzidetta pronuncia, non può essere considerato valido precedente Cass. n.25619/2006 (nella quale si discute di impugnazione di avviso di mora in presenza di cartella non impugnata nonostante rituale notifica), della quale la confusa massimazione tradisce il reale thema decidendum, e neppure può essere considerato valido precedente Cass. 8206/2008, che pronuncia in tema di “impugnazione del ruolo” solo nei termini impropriamente utilizzati dall’art.10 del DPR n.787/1980 il cui art.7 –facendo rinvio alla disciplina del DPR n.602/1973- lascia intendere che in realtà il ricorso di cui si tratta deve essere rivolto avverso lo strumento a mezzo del quale il ruolo è notificato al contribuente.

Valido precedente deve invece considerarsi Cass. n.724/2010 che (pur prendendo le mosse argomentative proprio da Cass.8206/2008, da ultimo esaminata) perviene ad affermare con estrema chiarezza la ritenuta autonoma impugnabilità del ruolo attraverso il suo “estratto”, sulla premessa che è proprio l’art.19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 a prevedere l’impugnabilità sia della cartella che del ruolo. Conseguirebbe da ciò che “l’impugnazione è ammissibile non solo nei confronti della cartella ma anche contro l’estratto di ruolo che altro non è che una riproduzione di una parte del ruolo”. Utili elementi di supporto logico a quest’ultimo orientamento –per omogeneità di rapporti tra le fasi di un medesimo iter procedimentale- possono forse trarsi da anche da Cass. 27385/2008 [“In tema di contenzioso tributario, va riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall’ente impositore che, con l’esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, atteso l’indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l’interesse, “ex” art. 100 cod. proc. civ., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale (ormai allo stato esclusiva del giudice tributario), comunque, di controllo della legittimità

sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico. (In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto ammissibile il ricorso alla commissione tributaria avverso una visura per consultazione di partita catastale, attraverso la quale una società aveva appreso l'entità della rendita catastale di un immobile acquistato da un fallimento)].

A ben guardare, infatti, le pronunce che ritengono ammissibile il ricorso avverso l'estratto di ruolo (laddove sia stata omessa o non ancora effettuata la notifica della cartella di pagamento), si pongono in continuità logica con tutte le altre che ritengono non tassativo l'elenco degli atti impugnabili ricavabile dal combinato disposto di cui agli articoli 2 e 19 del D.Lgs.546/1992 dovendosi l'impugnabilità ancorare alla natura di atto "sostanzialmente impositivo" e prodromico alla riscossione coattiva (tra le altre, S.U. n. 185/1999, S.U. n. 5776/2005, Sez. V n. 18008/2006, S.U. n. 7388/2007, Sez. 5 n. 21045/2007, Sez. 5 n. 27385/2008, S.U. n. 2185/2009, Sez. 5 n. 285/2010, Sez. 5 n. 15946/2010, Sez. 5 n. 14373/2010).

A latere di questi casi venuti in rilievo avanti alla Corte di legittimità, appare utile evidenziare che nella prassi l'interesse concreto all'impugnazione dell'estratto di ruolo (in difetto o in attesa della notifica della cartella esattoriale) è prospettato con riferimento a tutte le ipotesi in cui può verificarsi diretta ed immediata efficacia lesiva del diritto (o delle legittime aspettative) del singolo in ragione della semplice iscrizione a ruolo di una pretesa tributaria (es. diniego o revoca di un beneficio fiscale; rifiuto di adempimento di un credito vantato nei confronti della P.A.; diniego di un mutuo per effetto della notizia dell'esistenza di carichi iscritti a ruolo) per effetto della diretta consapevolezza che alla P.A. in generale è dato di avere della pretesa fiscale soltanto iscritta a ruolo ma non ancora notificata al destinatario.

Siffatta "ragion pratica" appare di recente rafforzata dalla suggestione determinata da quelle discipline settoriali che, da un canto, consentono al concessionario l'ammissione al passivo delle procedure concorsuali sulla base del solo ruolo (si vedano l'art.86 del D.Lgs.n.46/1999 e l'art.33 del D.Lgs.n.112/1999; in termini, di recente, Cass. Sez. 6 -5, Ordinanza n. 11014 del 2012) e, d'altro canto, consentono la

estinzione di debiti tributari semplicemente iscritti nei ruoli (quelli affidati in riscossione fino al 31.10.2013) a mezzo del pagamento della sola somma capitale iscritta, con esclusione degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo nonché degli interessi di mora (art.1 comma 618 della legge n.147/2013), così che viene accentuato la legittimità dell'interesse alla conoscenza del contenuto del ruolo anche indipendentemente dalla notifica che l'ente concessionario ne abbia fatto.

D'altronde, la questione di cui qui si discute merita di essere convenientemente filtrata anche alla luce di un altro principio più volte espresso dalla Corte (cfr Cass. Sez. 5, Sentenza n. 654 del 15/01/2014, in termini anche Cass. n. 2272 del 2011, Cass. n. 10445 del 2011, Cass. n. 10477 del 2008, Cass. n. 19854 del 2004) secondo il quale "la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria", cosicché ove l'atto (pur non notificato) sia stato impugnato dal destinatario in data antecedente alla scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo, deve intendersi che detta condizione di efficacia sia venuta comunque ad esistenza e che ne sia stato raggiunto lo scopo.

Anche ai fini della questione qui controversa potrebbe –allora- pervenirsi alla conclusione che se l'atto destinato a recepire e veicolare il ruolo non sia stato notificato, la conoscenza di quest'ultimo, aliunde raggiunta, costituisca valido presupposto per l'impugnazione, salva la facoltà per l'Amministrazione di dimostrare che invece la notifica è avvenuta e che perciò la facoltà di impugnativa si è consumata per effetto del decorso del tempo da quel momento.

Residuerrebbe comunque –per non potersi divergere dal principio che nel processo tributario non sono ammesse le azioni di accertamento negativo- che l'incompletezza dei dati evincibili dall'iscrizione a ruolo non potrebbe costituire motivo di doglianza a favore dell'impugnante, avendo questi implicitamente accettato di formulare le proprie doglianze "allo stato" degli elementi conoscibili e non potendosi onerare l'Amministrazione di una condotta che (al momento dell'impugnazione) non era tenuta a compiere.

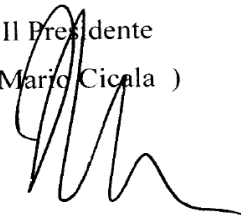
6) Alla luce delle complesse articolazioni logiche che sottostanno alle posizioni contrapposte sulla “vextata quaestio”, appare senz’altro utile un chiarimento a tutto tondo in ordine ad una contrasto che –rivelandosi frutto di numerose divergenze a tutti i livelli di cognizione- è opportuno sia devoluto alle Sezioni Unite in modo da ottenere una pronuncia vincolante per i collegi ordinari, e che costituisca un sicuro punto di riferimento anche per coloro che debbono redigere ricorsi.

P.Q.M.

si sottopone al Primo Presidente l’opportunità di devolvere la controversia alle Sezioni Unite ai fini della soluzione della questione, fonte di contrasti tra le sezioni semplici, della autonoma impugnabilità dell’estratto di ruolo tributario che sia pervenuto a conoscenza del contribuente tramite qualsivoglia mezzo informale, in difetto o in attesa di notifica della cartella esattoriale, in applicazione del combinato disposto degli art.2 e 19 del D.Lgs.546/1992.

Roma, il 5 giugno 2014

Il Presidente
(Mario Cicala)



Depositate in Cancelleria

del 11 LUG. 2014



CANCELLIERE
Laura Maunello