

STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI



L'ISCRIZIONE NEL RUOLO STRAORDINARIO

di Maurizio Villani

L'ISCRIZIONE NEL RUOLO STRAORDINARIO



Ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 il ruolo e la cartella di pagamento rientrano tra gli atti impugnabili nel processo tributario. Il comma 3 del citato articolo prevede, inoltre, che:

“Gli atti diversi da quelli indicati (n.d.r. al comma 1) non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”.

Non vi è dubbio che l'intimazione di pagamento sia un atto impugnabile, in quanto secondo quanto espresso dalla Corte di Cassazione:

“In tema di contenzioso tributario, l'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, tuttavia, sia espressivo di una pretesa tributaria ormai definita (nella specie, atto recante intimazione di pagamento) è una facoltà e non un onere, costituendo un'estensione della tutela” **(Cass. n.3259 del 2019; n. 2616 del 2015, n. 14765 del 2016, n. 26129 del 2017)**.

Il decorso del termine prescrizione per la riscossione dell'imposta, definitivamente accertata, non può ritenersi interrotto dalla sola formazione del ruolo da parte dell'Amministrazione finanziaria, atteso che, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 2943 cod. civ., la prescrizione dei diritti è interrotta solo da un atto che valga a costituire in mora il debitore e, quindi, avente carattere recettizio, mentre l'iscrizione a ruolo di un tributo resta un atto interno dell'amministrazione **(Cass. 14301/2009; Cass. 315/2014)**.

L'iscrizione nel ruolo straordinario previsto dall'art.15 bis del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 consente all'Ufficio di procedere, sulla base di accertamenti non definitivi, alla riscossione dell'intero importo delle imposte, sanzioni ed interessi, in luogo della riscossione del solo terzo delle imposte e degli interessi (con esclusione delle sanzioni), consentito dalla iscrizione nei ruoli ordinari ex art.15 d.P.R. cit.

Tale procedura di carattere eccezionale (poiché legittima la riscossione dell'intero importo indicato in un avviso di accertamento non definitivo, perciò passibile di annullamento totale o parziale ad opera del giudice) richiede, a norma dell'art. 11, comma 3, del medesimo d.P.R. 602 del 1973, la sussistenza del **“fondato pericolo per la riscossione”**.

La specificazione normativa del presupposto di fatto legittimante, in via di eccezione, l'iscrizione a ruolo dell'intero importo richiesto con l'avviso di accertamento non definitivo, comporta per l'Amministrazione finanziaria **l'obbligo di indicare nella cartella le ragioni per cui, in deroga alla procedura ordinaria, ha ritenuto la sussistenza di fatti indicativi di un fondato (cioè non aprioristicamente e immotivatamente affermato) periculum in mora, tale da giustificare la riscossione integrale del credito tributario (comprese le sanzioni), ancorché privo del requisito della definitività.**

Se all'Amministrazione finanziaria fosse consentito di omettere qualunque motivazione circa i fatti costitutivi della pretesa di riscossione integrale di un credito tributario ancora sub iudice, risulterebbe compromesso il diritto di difesa del contribuente, il quale si vedrebbe costretto ad impugnare la cartella senza conoscere le ragioni (e quindi senza poterle specificamente contestare) per le quali l'Ufficio, sulla base di motivi non palesati, ha ritenuto la sussistenza delle condizioni per procedere all'iscrizione a ruolo straordinario.

Vero che la cartella, specie se preceduta dalla notifica del prodromico avviso di accertamento, non richiede una particolare motivazione; ma ciò vale con riguardo alle ragioni di fatto e di diritto su cui si basa la pretesa impositiva, già nota al contribuente perché contenute nell'atto impositivo o perché desumibile dalla sua stessa dichiarazione (nel caso di cartelle emesse a seguito di controlli automatizzati o formali ex artt.36 e 36 ter d.P.R. n.600 del 1973), rendendo in tali casi superflua la ripetizione, nell'atto della riscossione, dei motivi della pretesa impositiva.

Diversamente, con riferimento alla ricorrenza del presupposto del periculum in mora che giustifica la procedura derogatoria ed eccezionale di iscrizione a ruolo dell'intero credito tributario non definitivo, l'obbligo di indicare le ragioni di adozione del peculiare strumento della iscrizione nel ruolo straordinario si desume dai principi generali in materia di motivazione degli atti tributari, compresi gli atti della riscossione, con particolare riferimento all'art.7, comma 3, legge n.212 del 2000 e all' art.12, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973 n.602 secondo cui il ruolo, in mancanza dell'avviso di accertamento deve indicare **“la motivazione anche sintetica della pretesa impositiva”**.

Analogamente l'art. 1, comma 2, d.m. n. 321 del 1999 (Regolamento recante norme per la determinazione del contenuto del ruolo) prevede che nel ruolo sia contenuta per ciascun debito anche l'indicazione sintetica degli elementi in base ai quali è stata effettuata l'iscrizione a ruolo.

Dalle complessive disposizioni legislative e regolamentari in materia di motivazione dei ruoli, si ricava che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di esplicitare, anche in forma sintetica e con motivazione per relationem, le ragioni per cui ha ritenuto sussistente il “fondato pericolo per la riscossione”, che la legittima alla iscrizione a ruolo dell'intero carico tributario non definitivo (Corte di Cassazione – Sez. Tributaria Civile – ordinanza n. 7795/20, depositata in cancelleria il 14 aprile 2020).

Lecce, 05 settembre 2020

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

**STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI**
