

SOLTANTO IL “RUOLO” COSTITUISCE IL TITOLO ESECUTIVO DELLA PRETESA TRIBUTARIA

Corte di Cassazione, ordinanza del 24 aprile 2023, n. 10846

di Avv. Maurizio Villani e Avv. Alessandro Villani - Studio Legale Tributario Villani

La Corte di Cassazione - Sezione tributaria –, con **la recente ordinanza n. 10846**, depositata il **24 aprile 2023**, ha stabilito un importante principio di diritto, su cui vale la pena soffermarsi, secondo cui: ***“Soltanto il ruolo costituisce il titolo della pretesa nei confronti del contribuente, senza che alcun rilievo assuma la successiva e distinta attività di notifica della cartella, siccome del tutto estranea alla venuta ad esistenza del titolo, essendo finalizzata unicamente alla sua messa a conoscenza nei confronti del destinatario”***.

In altri termini, la Corte di Cassazione, partendo proprio dall’analisi di un suo precedente pronunciamento a Sezioni Unite (***sentenza n. 19704 del 02/10/2015***), ha ricordato che: ***“Il contribuente può sempre 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”***. Ciò infatti, ricorda la Corte, non osta con l’ultima parte del comma 3 dell’art. 19, del D.L.vo 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, 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 ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo. In altri termini, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la citata sentenza n. 19704/2015 hanno ritenuto ammissibile l’impugnazione del ruolo esattoriale nel caso di nullità della notifica della cartella ed hanno, tra l’altro, statuito che: **«posticipare il momento in cui il contribuente può far valere l’illegittimità della pretesa non serve a "sveltire" l’azione di prelievo ma solo ad aumentare il danno derivante da azioni esecutive in ipotesi portate avanti sulla base di pretese illegittime»**.

Ebbene, con l’ordinanza n. 10846/2023 i giudici di legittimità hanno finalmente compiuto un passo importante ed innovativo in tema di impugnabilità del “ruolo” rispetto alla “cartella esattoriale”, qualificata come mero strumento di conoscenza, in quanto hanno posto particolare attenzione alla funzione processuale del “ruolo” e non più alla sua funzione meramente amministrativa.

Sul punto, infatti, occorre rammentare che il **“ruolo”** - espressamente inserito nell'elenco dell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, tra gli "atti impugnabili" dinanzi al giudice tributario - **costituisce il titolo esecutivo "proprio" di ciascun ente impositore**, in forza del quale l'agente della riscossione - all'uopo compulsato dai singoli enti impositori, in ordine alle somme a questi dovute - **esercita il diritto di procedere in via esecutiva**.

Il ruolo, spiega la Corte, ha una sua precisa definizione legislativa, posto che, per il vigente testo **dell'art. 10 lett. b) del D.P.R. n. 602/1973**, costituisce *‘l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'Ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario’* e che, per l'**art. 11 del medesimo D.P.R. n. 602/1973**, *“nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi”*.

In particolare, 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'. Precisamente, 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'; 'il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'Ufficio o da un suo delegato' e 'con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo', cioè costituisce titolo esecutivo.

Dunque, dai suddetti dati normativi ne discende che il “ruolo” è un atto amministrativo impositivo (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate allorché sia previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) **proprio ed esclusivo dell'“Ufficio competente”** (cioè dell'ente creditore impositore), **quindi un “atto” che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi ‘tipico’ sia quanto alla forma che quanto al contenuto sostanziale**.

In quanto **titolo esecutivo**, il **“ruolo”** sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da un suo delegato, giusta il dettato del primo comma **dell'art. 24 del D.P.R. n. 602 del 1973**, viene consegnato 'al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce', esso pertanto non solo è atto proprio ed esclusivo dell'ente impositore (mai del concessionario della riscossione), ma, nella progressione dell'iter amministrativo di imposizione e riscossione, precede ogni attività del concessionario, della quale costituisce presupposto indefettibile.

Il concessionario della riscossione, a sua volta, in forza del **ruolo** ricevuto, redige 'in conformità al modello approvato' (oggi dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione) 'la **cartella di pagamento**' che, per il secondo comma **dell'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973**, 'contiene l'intimazione ad adempiere all'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con

l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata') e provvede (ai sensi del successivo art. 26) alla 'notificazione della cartella di pagamento' al debitore"

Di conseguenza, la **cartella di pagamento, essendo mero primo precetto dell'azione esattoriale dell'Agente della riscossione, finisce per essere uno strumento - veicolo di sola conoscenza dell'esistenza di una pretesa** (cosa diversa, concettualmente, dal debito fiscale) che si differenzia dall'intimazione di pagamento solo perché: la cartella è primo precetto mentre l'intimazione è utilizzata per precettare il pagamento della pretesa con notifiche successive alla prima.

Alla luce di quanto sopra esposto, ne discende che il "ruolo", pur essendo un atto interno dell'amministrazione pubblica (cioè endo-procedimentale) **è il solo strumento che giustifichi l'esistenza del diritto all'esecuzione eventualmente posta in essere dal riscossore.** Sul punto, la Corte di Cassazione con l'ordinanza in commento ha così statuito:

"è il momento di venuta ad esistenza del ruolo che segna l'individuazione della disciplina applicabile relativamente alla conformazione della pretesa impositiva, giacché il ruolo rappresenta l'atto mediante il quale questa assume giuridica consistenza, mentre invece la cartella è un mero veicolo di messa a conoscenza della stessa siccome (ossia per le ragioni, nell'entità e secondo i calcoli) già consacrata nel ruolo.

Talchè deve enunciarsi il seguente principio di diritto:

Ai fini dell'individuazione della disciplina applicabile relativamente alla determinazione del ruolo delle imposte iscrivibili a ruolo (nella specie, a titolo provvisorio, con riferimento alla sopravvenienza del Decreto Legge n. 70 del 2011, che ha ridotto l'importo iscrivibile da un mezzo ad un terzo), viene in linea di conto esclusivamente il momento terminativo del procedimento di formazione del ruolo, che si perfeziona con la dichiarazione di esecutività, in quanto soltanto il ruolo costituisce il titolo della pretesa nei confronti del contribuente, senza che alcun rilievo assuma la successiva e distinta attività di notifica della cartella, siccome del tutto estranea alla venuta ad esistenza del titolo, essendo finalizzata unicamente alla sua messa a conoscenza nei confronti del destinatario.

Da tali elementi ne consegue che il "ruolo" nel processo tributario deve configurarsi quale elemento di prova che deve necessariamente essere prodotto dall'Ufficio, se opportunamente contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo. Pertanto il ruolo va sempre esibito ai fini della prova dell'esistenza del c.d. titolo esecutivo ex art. 49 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Ciò trova quanto mai ragione se si considerano anche le novità introdotte nel processo tributario con la Legge n. 130/2022 che hanno finalmente permesso di riequilibrare il rapporto tra il fisco e

contribuente in materia di onere della prova. Infatti, con la citata Legge n. 130/2022 è stato introdotto il nuovo comma 5 - bis dell'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992, **in base al quale chi contesta deve provarne la fondatezza: pertanto, in considerazione delle recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 10846/2023, l'Ufficio dovrà sempre provare in giudizio la regolarità del ruolo in quanto costituisce l'unico titolo esecutivo così come, del pari, spetterà sempre al contribuente eccepire l'irregolarità della pretesa esattoriale nella sua portata quantitativa posto che l'unica prova ai fini esattoriali sarà proprio l'esibizione del ruolo per come formato, sottoscritto e reso esecutivo.**

In conclusione, con l'ordinanza in commento la Suprema Corte di Cassazione ha finalmente attribuito valore probatorio al contenuto del "ruolo" con la conseguenza che **è sempre sottoposto al regime di esibizione giudiziale se opportunamente contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo. D'altronde la prova nel processo tributario si forma in contraddittorio tra le parti tenuto conto del principio di cui all'art. 111 della Costituzione.**

Alla luce delle suesposte considerazioni, sarà sempre opportuno nel ricorso introduttivo contestare la pretesa esattoriale nella sua portata quantitativa posto che l'unica prova ai fini esattoriali sarà proprio l'esibizione del ruolo per come formato, sottoscritto e reso esecutivo.

Lecce 18/05/2023

Avv. Maurizio Villani

Avv. Alessandro Villani