Il ruolo è sempre impugnabile (cosa è il ruolo, cosa è l'estratto di ruolo)

di Davide Di Giacomo

Pubblicato il 17 Settembre 2016

analisi della recente giurisprudenza tributaria che ammette l'impugnabilità del ruolo da parte del contribuente; in particolare analizziamo anche la differenza fra i due documenti: ruolo ed estratto di ruolo, che sono simili ma non identici

Si prende spunto da alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione e di dei giudici di merito per fare chiarezza sul tema dell'impugnabilità del ruolo.

Natura giuridica del ruolo

Per quanto riguarda la natura giuridica del ruolo, esso costituisce "*l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio a fini della riscossione a mezzo del concessionario*" (art. 10 del D.P.R. n. 602/1973, recante norme in materia di riscossione delle imposte).

Nel ruolo sono iscritte, le imposte, le sanzioni e gli interessi, alla stregua di somme dovute dai contribuenti. Mediante il ruolo si effettua la riscossione coattiva delle Entrate dello Stato (art. 17 D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46,) nonché anche di quelle diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici e previdenziali; la riscossione si può effettuare coattivamente anche mediante ruolo affidato ai concessionari, relativamente alle entrate delle regioni, delle province, anche autonome, dei comuni e degli altri enti locali.

In ogni ruolo sono, pertanto, iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti con domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il medesimo ruolo si riferisce.

La notificazione del ruolo ex art. 26 d.P.R. 602/73 può essere eseguita "*anche mediante invio*" diretto dell'atto mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso la notifica si perfeziona con la ricezione da parte del soggetto destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

che occorra redigere una relata di notifica (Cass. 14327/09). Circa la verifica della coincidenza tra la persona cui la cartella è destinata e quella cui è consegnata, la competenza esclusiva è dell'ufficiale postale, che vi provvede con un atto (l'avviso di ricevimento della raccomandata) assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c..

E' bene ricordare che l'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 prevede espressamente l'impugnabilità del ruolo unitamente alla cartella, considerando che entrambi glia tti possono impugnarsi per vizi propri.

Giurisprudenza

La Corte di Cassazione a sezioni unite, intervenendo sulla nota questione della impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato di cui all'art. 19 D.Lgs. 546/1992, ha ritenuto (dopo aver chiarito la differenza terminologica e sostanziale tra i termini "*ruolo*" ed "*estratto di ruolo*") che il contribuente può impugnare la cartella di pagamento non validamente notificata, anche se ne venga a conoscenza per la prima volta mediante l'estratto di ruolo rilasciatogli dall'agente della riscossione, senza dover necessariamente attendere uno specifico atto di intimazione per potersi difende e senza che ciò sia di ostacolo al disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 (SS.UU. n. 19704/2015).

DEFINIZIONI della Cassazione

Ruolo: è un atto impositivo espressamente disciplinato dalla anche in relazione alla sua impugnabilità e ai termini perentori per l'impugnazione; è un atto proprio dell'ente impositore, quindi un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'ente.

Estratto di ruolo: è un "*documento*" informativo contenente gli elementi della cartella e dell'atto impositivo, il quale è formato dal concessionario della riscossione e non contiene alcuna pretesa impositiva.

Tale posizione emerge dalla considerazione secondo cui una lettura orientata ai sensi della costituzione dell'art. 19 (D.Lgs. n. 546/1992 impone di ritenere che la prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non rappresenta l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima. Ciò nel rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione. Pertanto secondo i dettami delle sezioni unite appare evidente come il contribuente non dovrà più necessariamente attendere la notifica di un atto successivo per impugnare unitamente a quest'ultimo anche l'atto presupposto non notificato, ma potrà ricorrere avverso l'estratto di ruolo e impugnare tramite esso anche l'originario atto mai ricevuto.

Una recente sentenza, seguendo l'iter tracciato dalle sezioni unite, ha affermato che il contribuente può impugnare il ruolo con ricorso dinanzi al giudice tributario anche se ha solo dichiarato l'imposta senza versarla.

La sentenza n. 14496/2016 , infatti, ha affermato che l'impugnazione della cartella esattoriale non è preclusa dal fatto che l'atto impositivo contenga i dati dichiarati dal contribuente atteso che la dichiarazione dei redditi è sempre ritrattabile

Nel suddetto caso portato al vaglio della Suprema Corte il contribuente, esercente la professione medico di base, ha impugnato la cartella esattoriale con cui l'ufficio finanziario ha recuperato il pagamento dell'Irap, dichiarata dallo stesso ma non versata. In primo grado i giudici hanno respinto il ricorso, mentre la CTR ha dichiarato l'appello inammissibile. Il ricorrente ha eccepito che il fatto di aver dichiarato l'Irap non esclude il diritto di impugnare l'atto che ne costituisce liquidazione.

I giudici della Corte hanno ritenuto che in campo tributario, a seguito di procedura automatizzata ex art. 36-bis del Dpr n. 600/1973, l'impugnazione della cartella esattoriale non è preclusa dal fatto che l'atto impositivo sui dati indicati dal contribuente nella propria dichiarazione. Una tale conclusione, infatti, presupporrebbe l'irretrattabilità delle dichiarazioni del contribuente le quali, invece, avendo natura di dichiarazioni di scienza sono modificabili in ragione di novi elementi di conoscenza o di valutazione (Cass. nn. 2226/2011 e 9872/2011).

A tal proposito è bene chiarire che **la dichiarazione dei redditi** è definita in campo dottrinario e giurisprudenziale come una dichiarazione di scienza e di giudizio, che può essere modificata in virtù dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati indicati, e rappresenta un momento dell'iter procedimentale diretto all'accertamento dell'obbligazione tributaria. Infatti la

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

dichiarazione tributaria prima ancora di essere manifestazione di scienza è manifestazione di giudizio.

La dichiarazione dei redditi, quindi, è un documento ritrattabile e/o modificabile mediante l'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza a proprio favore e prospettati all'amministrazione finanziaria; è ammessa l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente, anche se non direttamente; quanto precede per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali artt. 53 (capacità contributiva) e 97 (correttezza azione amministrativa). Le dichiarazioni, non hanno natura di manifestazione di volontà, fatta eccezione per casi particolari (ad es., le dichiarazioni integrative del condono), potendo essere modificate dal contribuente, anche attraverso la difesa nel processo di atto pubblico (Cass. n. 11708/11).

Sul tema comunque occorre evidenziare un orientamento contrario, in cui i giudici di legittimità hanno affermato che "in via di principio l'estratto di ruolo - che e' atto interno all'Amministrazione- , non puo' essere oggetto di autonoma impugnazione, ma deve essere impugnato unitamente all'atto impositivo, notificato di regola con la cartella nella quale il ruolo viene trasfuso, in difetto non sussistendo un interesse concreto e attuale del contribuente, ex art. 100 c.p.c., ad instaurare una lite tributaria, che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo (cfr. Cass. nn. 6395/2014 e 66010/13);

La giurisprudenza di merito, allineandosi alla citata sentenza n. 19704/15 della Cassazione, ha affermato l'impugnabilità del ruolo se la cartella non è stata validamente notificata dall'agente della riscossione. I giudici tributari hanno affermato che il ruolo è impugnabile se la cartella non è stata validamente notificata e il contribuente ne è venuto a conoscenza dietro specifica richiesta inviata al concessionario (CTR Sicilia, n. 2701/2016).

La CTP di Lecce con la sentenza n. 1782/2015 ha riconosciuto l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo purché subordinata alla omessa notificazione degli atti prodromici ossia la cartella di pagamento, di cui l'Ufficio deve fornire adeguata dimostrazione della regolare notificazione. Nel caso in esame i giudici hanno accolto il ricorso del contribuente avverso estratti di ruolo riferiti ad alcune cartelle di pagamento emesse dal concessionario.

Sul tema in precedenza i giudici tributari della CTP di Bari (sent. n. 6610/2013) hanno affermato la impugnabilità dell'estratto d ruolo autonomamente impugnabile, sancendo, comunque, l'insufficienza

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

probatoria dell'estratto al fine di dimostrare la notificazione della cartella di pagamento.

I giudici tributari nel caso di specie, confermando l'orientamento della giurisprudenza di merito (CTP Genova n. 11/2015; CTP Parma n 15/2010), hanno affermato che, qualora il contribuente eccepisca l'omessa notifica della cartella esattoriale, il concessionario deve esibire in giudizio:

- a ricevuta di ritorno della raccomandata con cui è stata notificata la cartella ovvero la relata di notifica.

- la copia della cartella di pagamento.

Solo in questo modo il concessionario può provare la validità della notifica della cartella esattoriale.

17 settembre 2016

Davide Di Giacomo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D