

Con ordinanza n. 10846 del 24 aprile 2023, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha ricordato che il contribuente può 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; a ciò non osta l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19, 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 - impugnabilità prevista da tale norma - 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 compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione (Cass. civ., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704).

Il 'ruolo', come noto, ha una sua precisa definizione legislativa, posto che, per il vigente testo dell'art. 10, lett. b), d.P.R. n. 602 del 1973, esso è '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., 'nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi'. A norma del successivo articolo 12 l'Ufficio competente 'forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. 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'; 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. Dai riprodotti dati normativi 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 'atto' che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi 'tipico' sia quanto alla forma che quanto al contenuto sostanziale (cfr. le norme sopra richiamate laddove si precisa che esso deve indicare le 'somme dovute' in 'riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento' o, 'in mancanza' di questo, la 'motivazione' del debito). In quanto titolo esecutivo, il ruolo sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da un suo delegato, giusta il dettato del comma 1 dell'art. 24, 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) 'la cartella di pagamento' che, per il comma 2 dell'art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973, 'contiene l'intimazione ad adempiere l'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" (Cass. civ., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704, cit.).

Alla luce del superiore insegnamento del Massimo Consesso nomofilattico, è il ruolo a rivestire natura di "atto amministrativo impositivo", tant'è vero che la successiva giurisprudenza s'è sempre determinata nel senso di affermare che la cartella di pagamento "costituisce [unicamente] l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale", ragion per cui, tra l'altro, soggiace all'obbligo di motivazione (Cass. civ., sez. VI-5, 7 giugno 2017, n. 1423). "Rebus sic stantibus", 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.

Al termine, la Suprema Corte ha enunciato il seguente principio di diritto: ai fini dell'individuazione della disciplina applicabile relativamente alla determinazione del 'quantum' delle imposte iscrivibili a ruolo (nella specie, a titolo provvisorio, con riferimento alla sopravvenienza del D.L. 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.

## Riferimenti Normativi:

- art. 10, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602
- art. 11, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602
- art. 12, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602
- art. 24, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602
- art. 19, D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546