

## CONTENZIOSO

---

### ***L'autonoma impugnabilità del ruolo secondo la Cassazione***

di Luigi Ferrajoli

Con l'[ordinanza n. 12894 del 24.05.2018](#) la Corte di Cassazione, richiamando la giurisprudenza delle Sezioni Unite ([sentenza n. 19704/2015](#)), ha ribadito che *“il ruolo è atto che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento; è atto impugnabile; ... il debitore, giusta i principi generali, a seconda del suo interesse, può impugnare entrambi gli atti (ruolo e cartella di pagamento) contemporaneamente ovvero anche solo uno dei due che ritenga viziato, con l'ovvio corollario che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, dipendente dallo stesso”*.

Nel caso esaminato dalla Cassazione, i Giudici hanno ritenuto giuridicamente **errata** la sentenza dei giudici di merito che avevano ritenuto **inammissibile il ricorso del contribuente avverso i ruoli** relativi a somme iscritte per determinati periodi di imposta, affermando che il ruolo, essendo atto interno all'amministrazione, avrebbe potuto essere impugnato insieme e per il tramite della cartella di pagamento che lo conteneva.

La Corte di Cassazione ha ritenuto tale argomentazione errata il quanto in tale modo il giudice di appello aveva erroneamente precluso al contribuente la possibilità di inficiare la **validità del ruolo** e degli **effetti** che, **in caso di accoglimento del ricorso, si sarebbero potuti produrre sulla cartella alla quale si riferiva il ruolo**.

L'[articolo 19, lett. d\), D.Lgs. 546/1992](#) prevede distintamente come atti impugnabili il ruolo e la cartella di pagamento.

Il ruolo è l'**elenco dei debitori e delle somme da essi dovute** formato periodicamente dagli uffici finanziari ai fini della riscossione a mezzo dell'agente della riscossione; si tratta di un **atto interno dell'Ufficio finanziario** che **non è autonomamente portato a conoscenza del debitore** con una specifica notificazione, ma viene **comunicato al contribuente con la notifica della cartella di pagamento**.

L'[articolo 19, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#) dispone che *“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'impugnabilità unitamente a quest'ultimo”*.

Sulla base di tale disposizione il ruolo può essere ordinariamente impugnato solo per **vizi propri** e solo nel caso in cui l'atto precedente, autonomamente impugnabile, non sia stato regolarmente notificato; il gravame è ammesso anche per motivi diversi da quelli riguardanti i vizi propri del ruolo e che involgono l'obbligazione tributaria.

È chiaro, quindi, che lo spazio di difesa del contribuente contro il ruolo cambia **in funzione della fase che lo ha preceduto**. Così il ricorso contro il ruolo che segue l'avviso di accertamento o di liquidazione non consente di far valere motivi che riguardano tali atti, in forza del principio enunciato dal citato comma 3 per cui gli atti **sono impugnabili solo per vizi propri**; viceversa, quando l'iscrizione a ruolo **non è stata preceduta da un atto di accertamento**, essa stessa ponendosi come strumento dell'attività di controllo (si vedano gli **articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. 602/1973**) è indubbio che i motivi spendibili sono quelli che riguardano non solo la forma dell'atto o la corrispondenza del credito iscritto a ruolo con quello accertato o l'identificazione del soggetto, ma anche la **legittimità ed il fondamento della pretesa sostanziale** per il suo tramite avanzata.

La **cartella di pagamento** è il mezzo attraverso il quale il ruolo viene portato a conoscenza del destinatario, pertanto è dalla notifica della stessa che decorre il **termine di sessanta giorni** di cui all'[articolo 21 D.Lgs. 546/1992](#) per l'impugnazione del ruolo.

La **cartella** è **atto autonomamente impugnabile** e, quindi, può formare oggetto di impugnazione come atto distinto rispetto al ruolo ma solo per vizi propri, quando, ad esempio, reca un importo superiore rispetto a quello del ruolo o per vizi di notifica, ovvero quando non è preceduta dal ruolo. A parte queste ipotesi è, peraltro, difficile ipotizzare un interesse del debitore ad impugnare la cartella come **atto distinto dal ruolo** e gli altri vizi sono tutti riconducibili all'impugnazione del ruolo.

Il ruolo, quindi, come ribadito dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza in commento, costituisce un **atto autonomamente impugnabile avanti il giudice tributario**, ma la sua impugnazione, dal momento che costituisce un atto interno dell'Amministrazione finanziaria, non può che avvenire tramite presentazione di ricorso nel **termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento**, che rappresenta l'atto con cui il ruolo è comunicato al contribuente.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione

**DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

Scopri le sedi in programmazione >