La Nuova Procedura Civile
Direttore Scientifico: Luigi Viola
Rivista scientifica bimestrale di Diritto Processuale Civile
ISSN 2281-8693
Pubblicazione del 29.4.2014
La Nuova Procedura Civile, 3, 2014

Comitato scientifico:
Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).

L'estratto di ruolo non è autonomamente impugnabile

L'estratto di ruolo, che è atto interno all'Amministrazione, non può 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[1].

Cassazione civile, sezione quinta, sentenza del 19.3.2014, n. 6395

…omissis…

1.4.4. Il motivo in esame deve, di conseguenza, essere rigettato.

[1] Tale principio sembra contraddire, almeno in parte, la pronuncia di qualche giorno fa di Cassazione civile 2248/2014 secondo cui "*il ruolo, ancorchè atto interno dell'Amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poichè contiene l'indicazione del periodo d'imposta, cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente; tale iscrizione costituisce, il valido e legittimo titolo per la riscossione del tributo, mentre la cartella esattoriale costituisce lo strumento mediante il quale la pretesa esattoriale viene portata a conoscenza del debitore d'imposta. Ne deriva che il momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione è quello della formazione del ruolo e non già quello della notifica della cartella esattoriale ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25".*

La Nuova Procedura Civile

2. Con il secondo, terzo e sesto motivo di ricorso - che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente - la xxxxxdenuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. d) e art. 21, comma 1, D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, art. 112 c.p.c., e art. 24 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4.
2.1. La CTR, a parere della ricorrente, avrebbe, invero, omesso del tutto di pronunciarsi sulla illegittimità del ruolo, in quanto emesso in violazione del disposto di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, poichè mancante dell'indicazione del codice fiscale della società contribuente, del riferimento al precedente atto di accertamento, e di una - sia pur minima - motivazione in ordine alla pretesa fiscale iscritta a ruolo.
2.2. Il giudice di appello sarebbe, dipoi, incorso nella violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. d) e art. 21, comma 1, avendo - sulla base di un'inesatta interpretazione di tali disposizioni - escluso la necessità della notifica del ruolo nella sua interezza, oltre che della relativa cartella di pagamento.
2.3. Sarebbe, infine, incorsa nella violazione della disposizione di cui all'art. 24 Cost., la CTR, laddove - con motivazione del tutto incongrua - avrebbe escluso l'incidenza della mancata notifica del ruolo sul diritto di difesa della società contribuente.
2.4. Tali censure sono infondate.
2.4.1. Va anzitutto rilevato, infatti, che la CTR non aveva obbligo alcuno di pronunciarsi sui pretesi vizi del ruolo, essendo stata notificata alla Axxxxs.p.a. la relativa cartella di pagamento, impugnata dalla medesima unitamente al ruolo, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. d).
2.4.1.1. Va - per vero - osservato, con riguardo agli atti impugnabili ex art. 19 cit., che i ruoli sono atti interni dell'amministrazione, i cui vizi solo eccezionalmente, in base a norme specifiche (ad es., D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, che stabilisce i termini di decadenza entro i quali i ruoli devono diventare esecutivi), ovvero quando i relativi estratti siano notificati al contribuente in luogo della cartella, ed assumano, quindi, la natura di atti impositivi (cfr., in tal senso, Cass. 724/10[2]), si riverberano sul rapporto tributario individuale; e, pertanto, solo in tali casi si rendono impugnabili. La cartella esattoriale costituisce, per converso, l'atto impositivo attraverso il quale il contribuente assume contezza dell'iscrizione a ruolo ed i cui vizi comportano l'illegittimità della pretesa tributaria, con la conseguenza che è avverso di essa che va rivolta, di regola, l'impugnazione (cfr. Cass. 139/04; 4301/05[3]).
2.4.1.2. In via di principio, dunque, l'estratto di ruolo, che è atto interno all'Amministrazione, non può 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

[2] La massima ufficiale così recita: *in tema di contenzioso tributario, anche l'estratto di ruolo può essere oggetto di ricorso alla commissione tributaria, costituendo esso una parziale riproduzione del ruolo, cioè di uno degli atti considerati impugnabili dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.*

[3] Si legge nella sentenza: *al fine di accertare la data di iscrizione a ruolo non ha infatti rilevanza la data di consegna dei ruoli alla Direzione regionale delle entrate ma la data di consegna all'esattore.*

La Nuova Procedura Civile

una lite tributaria, che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo (Cass. 6610/13[4]); e ciò, perfino nel caso in cui l'estratto di ruolo sia notificato di seguito alla cartella di pagamento, e non in luogo di essa, atteso che detto atto non esprime una pretesa tributaria autonoma da quella portata dalla cartella, sulla quale soltanto si fonda l'azione esecutiva (Cass. 1837/10[5]). Per tali ragioni, pertanto, non appare condivisibile l'assunto di una recente pronuncia di questa Corte (Cass., ord. n. 2248/14), secondo cui la mera consegna da parte di un dipendente dell'Ufficio di una copia dell'estratto di ruolo, non seguita dalla formale notifica del ruolo in luogo della cartella, potrebbe legittimare l'impugnativa da parte del contribuente. E' evidente, infatti, che, in tale evenienza, il ruolo resta pur sempre un atto interno all'Ufficio e non può acquisire la veste giuridica di un vero e proprio atto impositivo.
2.4.1.3. In definitiva, dunque, l'estratto di ruolo potrà essere impugnato in quelle sole ipotesi in cui - per espresse previsioni normative - esso venga ad incidere direttamente sul rapporto tributario individuale, ovvero allorquando venga ad essere notificato al contribuente da solo, in luogo della cartella di pagamento, assumendo, in tal modo, la natura di un atto impositivo autonomamente impugnabile. Ma nessuna delle due evenienze si è verificata nel caso concreto, con la conseguenza, che non può ravvisarsi, nella specie, un obbligo per la CTR di pronunciarsi autonomamente sui pretesi vizi del ruolo, trasfuso nella cartella di pagamento regolarmente notificata alla xxxxxs.p.a..
2.4.2. Di conseguenza, essendo la cartella il veicolo per far valere in giudizio i vizi dell'iscrizione a ruolo, quest'ultimo - contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, non va notificato autonomamente, come si evince dal disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 1, seconda parte, a tenore del quale "la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo".
2.4.3. Quanto alla dedotta violazione del disposto di cui all'art. 24 Cost., va osservato che la possibilità di impugnazione della cartella esattoriale, ritualmente notificata alla contribuente, e di far valere mediante la stessa i vizi dell'iscrizione a ruolo (Cass. S.U. 14472/02[6]), vale di certo - fatte salve

---

[4] La massima, estratta da *Fisco QOL - Quotidiano on line*, 2013, così recita*: il contenzioso tributario, avente natura oppositiva, non consente preventive azioni di accertamento negativo del tributo, sicché non è ammissibile chiedere al giudice una pronuncia prima che sia venuto ad esistenza la cartella. Al contribuente non si apre la possibilità di impugnare l'estratto di ruolo neanche se adduce che la cartella non sia stata notificata o che la notificazione sia inesistente.*

[5] La massima ufficiale così recita*: in tema di riscossione delle imposte sui redditi, il termine per la notifica della cartella di pagamento, individuato nell'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo dall'art. 25, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nella versione, applicabile "ratione temporis", anteriore all'abrogazione da parte dell'art. 1, comma 1, lett. b) del d.lgs. 27 aprile 2001, n. 193, attiene al rapporto fra ente impositore ed esattore, e non rileva nei confronti del contribuente, con la conseguenza che la sua violazione non comporta nullità della procedura esecutiva.*

[6] La massima, estratta da *Diritto e Giustizia*, 2003, 40, 74, così recita: *a seguito della notificazione di una cartella esattoriale dalla quale risulti l'iscrizione a ruolo di un importo a titolo di sanzione amministrativa pecuniaria di fonte non tributaria, l'interessato, al fine di far valere fatti estintivi sopravvenuti alla formazione del titolo esecutivo, ha la possibilità - nel sistema anteriore all'entrata in vigore del d.lg. 26 febbraio 1999 n. 46 - di proporre opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 c.p.c.; ne deriva che l'impugnazione contro*

La Nuova Procedura Civile

specifiche ipotesi, non ricorrenti nella specie - ad escludere una negativa incidenza sul diritto di difesa del contribuente che - stando alla formulazione del presente motivo di ricorso - deriverebbe dalla mera omessa notifica integrale anche del ruolo. Il che, del resto, si desume dalla disposizione dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. d), che prevede, non a caso, l'impugnazione congiunta dei due atti (Cass. 139/04). D'altro canto, la ricorrente non ha neppure dedotto - in conformità al principio di autosufficienza del ricorso - quale concreto vulnus del proprio diritto di difesa sia ad essa derivato dalla mancata notifica integrale del solo ruolo, essendole stata notificata ritualmente la relativa cartella di pagamento, completa di tutti gli elementi, ivi compresa - come detto - l'indicazione del responsabile del procedimento.
2.5. I motivi suesposti vanno, pertanto, rigettati.
3. Con il quarto motivo di ricorso, la xxxxa. denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, nonchè l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.
3.1. La CTR non avrebbe, invero, indicato le ragioni per le quali abbia ritenuto di disattendere l'eccezione della contribuente, relativa al fatto che le somme indicate nella cartella di pagamento non troverebbero specifica indicazione nel ruolo. Quest'ultimo, infatti, conterrebbe cumulativamente l'indicazione di ventinove partite tra le quali, secondo la CTR - la quale, però, non avrebbe adeguatamente esposto le ragioni del proprio convincimento al riguardo - sarebbe ricompresa anche la partita di pertinenza della xxxx..
3.2. La mancata specifica indicazione di tale partita nel ruolo comporterebbe, pertanto, ad avviso della ricorrente, la nullità della cartella di pagamento ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 2, per l'impossibilità della stessa di contenere - come previsto dalla norma - l'intimazione ad adempiere lo stesso obbligo risultante dal ruolo.
3.3. La censura è infondata per le medesime ragioni in precedenza esposte.
3.3.1. La cartella, quale atto che porta a conoscenza del contribuente l'iscrizione a ruolo del tributo, e che - salvi i casi suindicati - è l'unico atto a poter costituire oggetto di impugnazione, non può di certo essere inficiata per il mero fatto che non sia, in tutto e per tutto conforme al ruolo, costituente atto interno che non esprime una pretesa tributaria autonoma da quella portata dalla cartella, sulla quale soltanto si fonda l'azione esecutiva. E' quest'ultima, per vero, a costituire l'unico valido veicolo processuale per impugnare i vizi propri del ruolo (Cass. 1630/08; 6610/13), tra i quali non può, di certo, annoverarsi il fatto che esso - in special modo se riferito a più partite relative a diversi contribuenti - sia più generale ed onnicomprensivo rispetto alla cartella, che individualizza la pretesa fiscale in relazione al singolo, specifico, contribuente, dando attuazione e concretezza alle previsioni generali del ruolo.
3.3.2. Il motivo in esame non, può, pertanto, che essere rigettato.
4. Con il quinto motivo di ricorso, la xxxxx. denuncia la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, lett. a), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, nonchè l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360

---

la sentenza conclusiva di tale giudizio non è data dal ricorso per cassazione, che, se proposto, deve essere dichiarato inammissibile.

La Nuova Procedura Civile

c.p.c., n. 5.
4.1. La CTR sarebbe incorsa nella violazione della norma succitata, avendo escluso - peraltro con motivazione del tutto insufficiente ed incongrua - che la mancata indicazione del responsabile del procedimento, nel ruolo oggetto di impugnativa da parte del contribuente, potesse tra-dursi in nullità dell'iscrizione a ruolo.
E questo per il solo fatto che il nominativo in parola era, per contro, regolarmente inserito nella relativa cartella di pagamento.
4.2. Il motivo è infondato.
4.2.1. Ed invero, perfino con riferimento alla cartella esattoriale - costituente, come dianzi detto, l'unico atto esecutivo a rilevanza esterna - si è, invero, affermato che la cartella che ometta di indicare il responsabile del procedimento, se riferita a ruoli consegnati (come nel caso concreto) agli agenti della riscossione in data anteriore al 1 giugno 2008, pur essendo in violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, lett. a), non è affetta nè da nullità, atteso che il D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4 ter, (convertito dalla L. n. 31 del 2008), ha previsto tale sanzione solo in relazione alle cartelle riferite ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1 giugno 2008, e neppure dal meno grave vizio della annullabilità. Ciò in quanto la disposizione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7, è priva di sanzione, e la violazione in parola non incide direttamente sui diritti costituzionali del destinatario. Può aggiungersi che, laddove si ritenga tale norma applicabile alla fattispecie concreta, potrebbe anche trovare applicazione - secondo alcune pronunce di questa Corte - la L. n. 241 del 1990, art. 21 octies, il quale, allo scopo di sanare con efficacia retroattiva tutti gli eventuali vizi procedimentali non influenti sul diritto di difesa, prevede la non annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del provvedimento, come nel caso della cartella esattoriale, il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato (cfr. Cass. S.U. 11722/10;Cass. 4516/12[7]).
4.2.2. E' di chiara evidenza, pertanto, che, a fortiori, siffatta omessa indicazione del responsabile del procedimento nel solo ruolo non può ritenersi

[7] La massima, estratta da *Boll. Trib*., 2012, 15-16, 1190 con nota di CARNIMEO, così recita: *l'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti dei contribuenti), pur qualificando " tassativo" l'obbligo dell'indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione, non precisa in alcun modo la sanzione connessa la sua violazione, di talché, ove non sia applicabile l'art. 36, comma 4-ter, del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 (convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31), ratione temporis, occorre far riferimento ai principi generali in tema di annullabilità degli atti amministrativi di cui all'art. 21-octies della legge 7 agosto 1990, n. 241, in base ai quali si deve escludere che il predetto vizio possa comportare la caducazione della cartella di pagamento, poiché il provvedimento amministrativo è annullabile se "adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza", mentre "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"; in base a tali principi, la cui ratio va ravvisata nell'intento di sanare, con efficacia retroattiva, tutti gli eventuali vizi procedimentali non influenti sul diritto di difesa, va dunque esclusa l'annullabilità di un provvedimento di natura vincolata, per la violazione delle norme del procedimento, in ragione dell'inidoneità dell'intervento dei soggetti, ai quali è riconosciuto un interesse, ad interferire sul suo contenuto.*

La nuova Procedura Civile

pregiudizievole per il contribuente, e tale, quindi, da indurre la nullità dell'iscrizione a ruolo, laddove nella cartella sia fatta, invece, - come nella specie - regolare menzione del responsabile del procedimento.
4.3. La censura va, di conseguenza disattesa.
5. Per tali ragioni, dunque, il ricorso principale proposto dalla xxxxx. deve essere integralmente rigettato, restandone assorbito il ricorso incidentale condizionato proposto dalla xxx e con il quale la medesima ripropone la questione concernente il difetto di legittimazione passiva dell'ente, disattesa dai giudici di prime e seconde cure.
6. Le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza, nella misura di cui in dispositivo.

p.q.m.

La Corte Suprema di Cassazione;
rigetta il ricorso principale proposto dalla xxx., assorbito il ricorso incidentale della xxxx.;
condanna la ricorrente principale alle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 16.000,00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi ed accessori di legge.
Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 28 gennaio 2014.
Depositato in Cancelleria il 19 marzo 2014

La Nuova Procedura Civile