

## IL COMMENTO

GIURISPRUDENZA

## Un onere pacifico per l'«attore sostanziale» del giudizio

**S**petta all'amministrazione finanziaria provare che l'iscrizione a ruolo delle imposte sia avvenuta entro il termine di decadenza previsto dalla legge.

**G**La Suprema corte, con la sentenza 7439/03, ha spiegato che nel processo tributario l'amministrazione finanziaria assume la veste di "attore sostanziale" ed è quindi tenuta a dimostrare i fatti costitutivi della pretesa fatta valere con la notifica della cartella di pagamento. Per comprendere la portata del principio affermato dalla Cassazione sono necessarie alcune preliminari notazioni sull'attuale disciplina giuridica della riscossione dei tributi.

**La riscossione mediante ruolo** - I ruoli sono elenchi dei contribuenti debitori e delle somme da essi dovute, formati dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo concessionario. Essi sono utilizzati al fine di riscuotere imposte, sanzioni e interessi e la loro formazione può avvenire direttamente a opera dell'ufficio creditore ovvero mediante l'intervento del consorzio nazionale obbligatorio tra i concessionari (Cnc). I ruoli si distinguono in ordinari e straordinari; questi ultimi sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione (articolo 11 del Dpr 602/1973).

Le iscrizioni a ruolo possono essere a titolo definitivo o a titolo provvisorio.

A titolo definitivo sono iscritte, per il loro intero ammontare e unitamente a interessi e sanzioni, le imposte risultanti dagli accertamenti definitivi e quelle liquidate in-base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

A titolo provvisorio, invece, sono iscritte, unitamente ai relativi interessi, le imposte e le sanzioni risultanti da accertamenti non definitivi, cioè quelli per i quali il contribuente ha presentato ricorso, in "frazioni" diverse secondo il grado di giudizio in cui pende la controversia. In particolare, dopo la notifica dell'atto di accertamento viene iscritto provvisoriamente un terzo per le imposte sui redditi e la metà dell'Iva, mentre per le altre imposte indirette, un terzo della sola imposta complementare (articolo 56 del Dpr 131/1986). Dopo la sentenza di primo grado, ove il ricorso venga respinto verrà richiesto il secondo terzo o la seconda metà - a seconda del tipo di tributo - mentre nulla sarà dovuto per il caso di accoglimento. In deroga a

quanto detto, nei ruoli straordinari, le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo (articolo 15-bis del Dpr 602/1973).

**Termini di decadenza** - Le somme dovute dai contribuenti per le imposte sui redditi e per l'imposta sul valore aggiunto devono essere iscritte in ruoli resi esecutivi - mediante sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio o di un addetto - entro i seguenti termini (articolo 17 del Dpr 602/1973):

a) per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;

b) per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale delle dichiarazioni, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;

c) per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Rispetto a tali termini di decadenza va osservato che, per il loro computo, non rileva la data di notifica delle relative cartelle di pagamento da parte dell'ufficio bensì proprio la data di iscrizione, data "interna" al procedimento amministrativo che può tuttavia essere conosciuta dal contribuente con istanza di cui all'articolo 22 della legge 241/1990. Nel caso, poi, in cui l'iscrizione a ruolo non avvenga entro i termini suddetti, l'ufficio perde definitivamente il diritto a richiedere il pagamento dei tributi dovuti. Va però precisato che la tardività dell'iscrizione a ruolo della somma pretesa sulla base di una sentenza definitiva non travolge anche l'iscrizione provvisoria, già eventualmente realizzata sulla base dell'accertamento non definitivo dell'imponibile effettuato con le sentenze di primo grado o di secondo grado (Cassazione 8 maggio 2000 n. 5765).

Il concessionario, una volta ricevuto il ruolo dall'ufficio competente alla sua emissione, provvede alla notifica della cartella di pagamento al debitore iscritto al ruolo stesso. La cartella di pagamento dovrà contenere l'intimazione ad adempiere l'ob-

bligo risultante dal ruolo entro il termine di 60 giorni dalla notificazione con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà a esecuzione forzata.

**Il costante orientamento giurisprudenziale** - La giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, già prima della sentenza in esame, ha avuto modo di pronunciarsi sulla rilevanza e sulla portata del principio dell'onere della prova nell'ambito del contenzioso tributario. Effettivamente, tale processo presenta alcune particolarità rispetto al processo civile per il quale vige il principio generale dell'articolo 2697 del Codice civile, particolarità derivanti anche dalla posizione assunta dall'ufficio finanziario quale parte resistente. Fortunatamente, però, il costante orientamento giurisprudenziale ha sempre sostenuto il principio in virtù del quale compete all'amministrazione finanziaria dimostrare la sussistenza delle condizioni che legittimano la pretesa tributaria, gravandola di un onere probatorio analogo a quello imposto a tutti coloro che agiscono in giudizio. La regola dell'onere della prova, infatti, non può farsi dipendere dalla posizione in giudizio dei litiganti, essendo, invece, regolata dal diritto sostanziale che fa ricadere l'onere di provare i fatti costitutivi del buon diritto del Fisco (Commissione tributaria provinciale di Milano 28 ottobre 1999). O ancora, si è correttamente affermato che nel giudizio instaurato dal contribuente destinatario di un atto impositivo dell'amministrazione finanziaria si applica l'articolo 2697 del Cc, conseguentemente, resta a carico dell'amministrazione finanziaria la prova della sussistenza dei presupposti di fatto della propria pretesa, mentre incombe sul destinatario dell'atto impositivo l'onere della prova dei fatti modificativi o estintivi della pretesa erariale (in tal senso, Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia 9 dicembre 1999).

Quanto alla prova dell'avvenuta iscrizione a ruolo nei termini di legge, si osserva come in senso non perfettamente conforme alla sentenza in esame si era già pronunciata la stessa Cassazione con la sentenza 11 gennaio 2002 n. 307, secondo cui è onere del contribuente che ritenga erronea o falsa l'indicazione della data di iscrizione a ruolo apposta sulla cartella di pagamento, produrre in giudizio, a sostegno della proposta eccezione, i documenti amministrativi nei confronti dei quali abbia esercitato il diritto di accesso e non già onere dell'amministrazione provare che l'iscrizione a ruolo sia effettivamente avvenuta nella data indicata in cartella. Con tale ultima pronuncia la Cassazione si era allontanata dall'orientamento giurisprudenziale sopra delineato, per poi ritornare nel suo alveo con il principio affermato nella sentenza 7439/03.

**Il principio** - Relativamente alla procedura sopra descritta la Cassazione ha preso posizione sulla competenza a dimostrare in giudizio l'avvenuta iscrizione a ruolo entro il termine decadenziale di legge, valutando la questione sia dal lato del contribuente che dell'amministrazione finanziaria. Come detto, la prova di ciò è di fondamentale importanza poiché la mancata iscrizione nei termini comporta la decadenza dell'ufficio dal diritto di richiedere il pagamento dei tributi dovuti. A favore del "caricamento" dell'onere sul contribuente che abbia sollevato l'eccezione, spiega la Cassazione, gravitano diverse considerazioni incentrate soprattutto sulla natura giuridica e sul regime, peraltro oggi non più vigente, della pubblicità del ruolo. In particolare, secondo la Corte, potrebbe apparire armonico che il contribuente, cui sia stata notificata una cartella di pagamento e che dubiti del rispetto del termine per l'iscrizione dell'imposta nel ruolo, sia onerato della prova della fondatezza di quanto eccepito. Dato il particolare regime di pubblicità, in virtù del quale uno dei verbali di consegna dei ruoli è pubblicato per affissione in un apposito albo presso l'ufficio delle imposte autore del ruolo, l'onere di tale prova sarebbe assolto ricorrendo all'esercizio del diritto di accesso ai documenti amministrativi o del diritto di ottenere una dichiarazione di scienza dalla Pa. Solo nel caso di diniego espresso rispetto alle istanze presentate ovvero nel caso d'inerzia dell'ufficio l'onere della prova si trasferirebbe sull'amministrazione finanziaria. All'opposto, ed è questa la tesi sposata dalla Cassazione con la sentenza in questione, considerazioni di carattere più prettamente processuale gravitano a favore dell'"addossamento" dell'onere in esame sull'ufficio. Data, infatti, la natura e la struttura del processo tributario, sostanzialmente processo di impugnazione nel quale il ruolo svolge la funzione di atto presupposto fondante la pretesa fatta valere con la notificazione della cartella di pagamento, l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa grava sull'attore sostanziale. E ciò in perfetto ossequio con uno dei principi cardine del processo civile in virtù del quale «chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento». All'amministrazione finanziaria quale parte attrice sostanziale del contenzioso tributario, dunque, compete l'onere di provare che ha osservato i termini previsti, a pena di decadenza, dal combinato disposto dagli articoli 17 e 25 del Dpr 602/1973, per la consegna del ruolo al concessionario della riscossione, atteso che la tempestiva consegna dei ruoli costituisce un fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria.

Luigi Ferrajoli