

Corte di cassazione: se vince il contribuente la misura cautelare va subito annullata

Fisco, sentenze subito esecutive

Effetti immediati per le decisioni del giudice tributario

DI ANDREA BONGI
E MARIO CICALA*

I provvedimenti del giudice tributario hanno effetto immediato. Agli stessi l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di adeguarsi anche nel caso in cui tali pronunce non abbiano ancora la valenza del giudicato definitivo. Se la sentenza è favorevole in tutto o in parte al contribuente, l'eventuale misura cautelare posta a garanzia del credito erariale deve essere di conseguenza immediatamente annullata.

Grazie a detto fondamentale principio espresso dalle Sezioni unite della Corte di cassazione con la sentenza n. 758 depositata il 13 gennaio 2017 (si veda *ItaliaOggi* del 14/1/2017), risulta ora chiaro a tutti che le sentenze dei giudici tributari sono equiparate, quanto alla immediatezza dei loro effetti, a quelle emesse dalla magistratura ordinaria e amministrativa.

Ma non solo. La pronuncia delle Sezioni unite interviene anche nel delicatissimo tema di stretta attualità dell'esecutività delle sentenze tributarie superando le tortuosità e le difficoltà interpretative contenute nella disposizione di cui al dlgs. 156/2015; in cui, ad esempio, si prevede che il giudice, nel momento in cui si dichiara persuaso dell'esistenza di un diritto del contribuente, imponga contraddittoriamente a quest'ultimo di prestare un'adeguata garanzia per il caso in cui nelle successive fasi del processo abbia a soccombere.

Il fisco è obbligato ad adeguarsi alle sentenze anche se non definitive

Corte di cassazione - Sezioni Unite (pres. Rordorf, rel. Virgilio) Sentenza n. 758 del 13/1/2017

Qualora intervenga una sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in tutto o in parte, tale atto, l'ente impositore ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata.

Le Sezioni unite danno invece per scontato un obbligo di eseguire - senza se e senza ma - le sentenze favorevoli al contribuente; e in questa autorevole affermazione trovano conforto le opinioni secondo cui l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di dare esecuzione alle sentenze del giudice tributario, e quest'obbligo ha una vera e propria natura istituzionale. Con la conseguente possibilità che la Amministrazione renitente sia condannata al risarcimento del danno.

Si tratta infatti di un obbligo che sussisteva anche prima che venisse specificamente disciplinato dall'art. 9 del dlgs 24 settembre 2015, n. 156, che ha introdotto varie modifiche al dlgs. n. 546/92 in attuazione dell'art. 10 della legge di delega n. 23 del 2014 (modifiche per altro non applicabili alla controversia decisa dalle sezioni unite).

Il nucleo della questione sottoposta all'esame di queste sezioni unite, che riveste notevole importanza nell'ambito del tema dell'assetto dei rapporti

tra Fisco e contribuente, attiene all'efficacia dell'istituto cautelare di garanzia del credito tributario costituito dall'iscrizione nel ruolo straordinario, effettuata in caso di fondato pericolo per la riscossione ai sensi del citato art. 15-bis del dpr n. 602/1973, a fronte di una sentenza non definitiva del giudice tributario che annulli, in tutto o in parte, l'atto impositivo presupposto: si tratta, cioè, di stabilire se la pronuncia del giudice in senso (totalmente o parzialmente) favorevole al contribuente, sia pure ancora soggetta ad impugnazione, si rifletta sulla detta misura cautelare, incidendo sulla sua efficacia, oppure se questa resti insensibile alla statuizione giudiziale e i suoi effetti perdurino fino all'eventuale sopravvenire del giudicato negativo del credito.

La risposta al suddetto quesito non può che essere la prima. Se dunque il giudice tributario, si legge nella sentenza in commento, uniformandosi al consolidato orientamento della Cassazione secondo il quale il

processo tributario è annoverabile non tra quelli di «impugnazione-annullamento» bensì tra quelli di «impugnazione-merito», in quanto è diretto non alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma, estendendosi al rapporto d'imposta, alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione del contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione (tra altre, Cass. nn. 4280 del 2001, 3309 del 2004, 6918 del 2013, 19750 del 2014), annulla, totalmente o parzialmente, l'atto impositivo quest'ultimo, rispettivamente in toto o nei limiti della parte annullata, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare, in radice, l'inizio o la prosecuzione di un'azione di riscossione provvisoria, anche avente natura cautelare.

Riconoscere a tale istituto la capacità di resistere all'annullamento dell'avviso di accertamento che ne costituisce il presupposto di base, cioè, in definitiva, al venir meno anche della probabilità di fondatezza della pretesa tributaria in ra-

gione della quale la misura è adottata, non ha alcun -secondo le sezioni unite - fondamento normativo e non risponde ad un equo bilanciamento degli interessi contrapposti.

Sulla base del suddetto ragionamento la suprema corte conclude pertanto che: «L'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni risultante dall'avviso di accertamento non definitivo, prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, dagli artt. 11 e 15-bis del dpr 29 settembre 1973, n. 602, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante: ne deriva che, qualora intervenga una sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in tutto o in parte, tale atto, l'ente impositore (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata».

*professore e avvocato



La sentenza sul sito www.italiaoggi.it/documenti

INCONTRO TRA I DOTTORI COMMERCIALISTI DI ROMA E EQUITALIA SU RATEAZIONE E SANATORIA DELLE CARTELLE

Contribuenti profilati per la rottamazione dei ruoli

Contribuenti profilati per la rottamazione dei ruoli. Chi aderisce alla sanatoria delle cartelle, ma con un piano di rateazione sospeso, potrà riprendere quest'ultimo se non riesce a pagare nei termini della rottamazione. Sul tema i dottori commercialisti di Roma hanno chiesto ai dirigenti di Equitalia: «Il contribuente che ha richiesto l'adesione alla rottamazione decide di non aderire e non pagare la prima rata di luglio 2017. Può riprendere lo stesso contribuente la precedente rateazione concessa, anche se ha smesso di pagare le rate a dicembre 2016, così come disposto dal decreto?». Ed Equitalia risponde: «In caso di mancato pagamento (ovvero di insufficiente o tardivo versamento della prima o dell'unica rata), la definizione non produce alcun effetto. È in sostanza il pagamento della prima rata che produce effetto per quanto riguarda la definizione agevolata. Relativamente ai carichi oggetto della richiesta di definizione potranno essere ripresi i pagamenti delle rate o gli eventuali piani di dilazione in essere alla data del 24 ottobre del 2016 (e chiaramente al corrente con i pagamenti a tutto

dicembre 2016)». Ciò significa che si riparte da quella data con il pagamento dilazionato ex art. 19, dpr 602/73. È stato questo dunque un quesito al quale Equitalia ha voluto dare risposta nell'incontro svoltosi a Roma, frutto del lavoro avviato dal tavolo tecnico istituito (per l'analisi e la definizione dei dubbi sulle modalità applicative della definizione agevolata dei ruoli) tra Equitalia e Ordine dei commercialisti di Roma, che prosegue in maniera proficua. «Proficua perché», spiega Dorina Casadei, coordinatore area fiscale dell'Odcec di Roma, «nei tavoli tecnici sono stati analizzate tutte le domande pervenute all'ordine, tranne quelle che ovviamente dipendono dalla posizione degli enti impositori (come ad esempio gli enti di previdenza). Ci sono state spiegazioni anche sull'aspetto procedurale, dando il consiglio di presentare sempre una domanda di rateazione, nell'ipotesi in cui non vada a buon fine il piano della rottamazione, si possa riprendere la rateazione precedente. Oppure quella di presentare diverse istanze nell'ipotesi in cui si siano più carichi, e ci sia il dubbio di portare

a buon fine tutta la definizione. Presentando istanze separate, diventa poi più facile gestire l'ipotesi di non completa rottamazione». E aggiunge «Il confronto continuo con Equitalia è positivo, ma è la norma che presta il fianco a diverse critiche. Vengono premiati i contribuenti meno virtuosi, mentre invece coloro che hanno cercato, anche indebitandosi, di tener fede agli impegni presi, si trovano costretti, nell'ipotesi in cui siano rimasti indietro di qualche rata, a dover prima pagare tutto l'arretrato per poi accedere alla rottamazione. Chi invece non ha mai pagato nulla, paradossalmente è agevolato perché gli vengono rottamate le sanzioni ab origine». Dalle risposte ai quesiti, che saranno disponibili anche sul sito dell'Odcec di Roma, è emerso, secondo quanto spiegato da Sergio Frigerio, direttore regionale del Lazio di Equitalia un identikit del contribuente (rispetto alle rateazioni) rientrante in quattro fattispecie. «Il contribuente che prima del 24 ottobre era decaduto dalla rateazione, ha la possibilità di accedere alla definizione automatica e pagare (caso

1), oppure qualora non adempia non potrà più rateizzare (caso 2). Quello decaduto dopo il 24 ottobre può ottenere la riammissione alla rateazione e quindi pagare tutte le rate scadute fino al giorno della riammissione, poi al 31 luglio pagare la definizione oppure, non pagandola, riprendere il pagamento della rateazione (caso 3). In alternativa, nella possibilità di usufruire di una rateazione "figurata" (perché è decaduto al 31 dicembre pagando tutte le rate come se fosse in regola), non chiede la riammissione e fa la definizione, se la paga bene, altrimenti rientra nella definizione di contribuente decaduto e non avrà la possibilità di essere riammesso (caso 4)». In cantiere, nel frattempo, sul sito di Equitalia un'area dedicata ai professionisti. Si tratta, in buona sostanza di un affinamento del servizio già in essere e che ha consentito ai professionisti, e in particolare ai dottori commercialisti di Roma, di chiudere positivamente ad oggi 9729 istanze sulla rottamazione, consentendo ai loro clienti di evitare le fila agli sportelli.

Sabrina Iadarola