CORTE DI CASSAZIONE
Sezioni Unite Civili
Sentenza 13 gennaio 2017 n. 758

Ritenuto in fatto

1. L'Agenzia delle entrate, Ufficio di Desio 2, notificò, in data 26 novembre 2007, alla Nylstar s.r.1., fallita, avviso di accertamento per IRPEG e IRAP, oltre interessi e sanzioni, in relazione all'anno d'imposta 2000.
Il ricorso proposto dalla curatela fallimentare venne accolto dalla CTP di Milano con sentenza depositata l'1 ottobre 2008.
Nelle more di tale giudizio fu emessa una prima cartella di pagamento, recante l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anch'essa oggetto di impugnazione, accolta dalla CTP di Milano con sentenza del 16 dicembre 2008, basata sull'intervenuto annullamento dell'avviso di accertamento.
A seguito di ciò l'Ufficio emise provvedimento di sgravio del ruolo. Tuttavia, dopo aver proposto appello avverso la sopra citata sentenza relativa all'avviso di accertamento, l'Ufficio iscrisse nuovamente, a ruolo straordinario, ai sensi dell'art. 15-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, le imposte e gli accessori di cui all'avviso medesimo.
Il ricorso della curatela avverso la relativa cartella di pagamento è stato accolto dalla CTP di Milano con sentenza depositata 1'8 ottobre 2009.
La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza n. 201/1/11, depositata il 9 novembre 2011, ha accolto l'appello principale dell'Ufficio e rigettato quello incidentale della curatela della società.
Il giudice d'appello ha ritenuto, per quanto qui interessa, che l'iscrizione a ruolo straordinario trova il suo fondamento nel citato art. 15-bis del d.P.R. n. 602 del 1973 ed è legittima quando vi è fondato pericolo per la riscossione, senza che rilevi l'eventuale emissione di un avviso di accertamento o la pendenza del relativo giudizio d'impugnazione.
Ha aggiunto che nella fattispecie sussistevano tutti i motivi per l'iscrizione a ruolo straordinario poiché la società era stata dichiarata fallita, né si era in presenza di bis in idem, poiché i presupposti delle due iscrizioni a ruolo erano differenti, in quanto la prima nasceva dal naturale iter a seguito dell'avviso di accertamento e la seconda si basava sul fondato pericolo per la riscossione.
2. Avverso la sentenza la Nylstar s.r.l. in fallimento ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi e ha depositato memoria.
3. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.
4. La sesta sezione civile, sottosezione tributaria, con ordinanza interlocutoria n. 14849/14, depositata il 30 giugno 2014, ha rimesso gli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite, sia in quanto vi è contrasto nella giurisprudenza della quinta sezione civile in ordine agli effetti che la pronuncia del giudice, ancorché non definitiva, che accerti l'illegittimità di un avviso di accertamento produce sul potere dell'Amministrazione di emettere misure cautelari a tutela del credito erariale, sia in considerazione dell'importanza della questione.
5. Il ricorso è stato, quindi, fissato per l'odierna udienza.
6. L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

Considerato in diritto

1.Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 15-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nonché dell'art. 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Sostiene, in sintesi, che, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice ci quo, il citato art. 15-bis del d.P.R. n. 602 del 1973 esplica la sua efficacia, come il precedente art. 15, nell'ambito della riscossione provvisoria nella fase amministrativa (nella quale il fondamento dell'iscrizione a ruolo è costituito dall'avviso di accertamento), mentre, una volta emanata la sentenza di primo grado, inizia l'eventuale riscossione frazionata nella fase giudiziale, che è invece disciplinata dall'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 e trova il suo presupposto giuridico nella sentenza medesima, la quale sostituisce l'avviso di accertamento.
2.1. Il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 («Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito»), prevede, al capo II, nelle disposizioni qui rilevanti - nel testo, applicabile nella fattispecie ratione temporis, risultante dalle modifiche apportate dal d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 -, quanto segue: - art. 11 («Oggetto e specie dei ruoli»).
«1. Nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi.
2. 1 ruoli si distinguono in ordinari e straordinari.
3. 1 ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione».
- art. 15 («Iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi»).
«Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti ci titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti cigli imponibili o ai maggiori imponibili accertati».
«Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'iscrizione a ruolo delle ritenute alla fonte dovute dai sostituti d'imposta in base ad accertamenti non ancora definitivi».
(Nel primo comma, la misura della metà è stata ridotta ad un terzo dall'art. 7 del d.l. n. 70 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 106 del 2011; l'originario secondo comma, il quale regolava la riscossione graduale in pendenza di giudizio, è stato soppresso dal citato d.lgs. n. 46 del 1999, ma doveva ritenersi già implicitamente abrogato, per incompatibilità, ad opera dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, di seguito riportato, avente il medesimo oggetto: cfr. Cass. nn. 7339 del 2003, 12791 del 2011).
- art. 15-bis («Iscrizioni nei ruoli straordinari»).
«1. In deroga all'articolo 15, 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».
Il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (che disciplina il processo tributario) dispone, all'art. 68 (rubricato «Pagamento del tributo in pendenza del processo»), per quanto interessa - e anche in questo caso nel testo applicabile ratione temporis -, che: «1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:
a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;

b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.
Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.
2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza».
2.2. 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 d.P.R. 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.
2.3. La risposta al quesito non può che essere la prima.
Essa discende dal riconoscimento della efficacia immediata delle sentenze delle commissioni tributarie concernenti atti impositivi (ora l'immediata esecutività è stata espressamente prevista - ed ampliata - dall'art. 9 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ha introdotto varie modifiche al d.lgs. n. 546/92 in attuazione dell'art. 10 della legge di delega n. 24 del 2013).
Oltre al generale rinvio alle norme del codice di rito ordinario, e quindi anche all'art. 282, operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, tale immediata efficacia rinveniva la sua specifica base normativa nel citato art. 68 del medesimo testo normativo: sia il comma 2 - il quale prevede l'obbligo dell'Amministrazione di rimborsare entro breve termine al contribuente quanto versato in eccedenza rispetto al decisum della sentenza di accoglimento totale o parziale del ricorso -, sia il comma I - che disciplina la riscossione frazionata e graduale del tributo e dei relativi interessi sempre sulla base delle statuizioni della sentenza, trovando in questa, quindi, il titolo per l'esercizio del relativo potere -, postulano evidentemente che le sentenze tributarie di merito abbiano un effetto immediato: basta osservare che, se quanto già eventualmente riscosso in più va (celermente) restituito, a fortiori non può configurarsi la riscossione di un credito la cui esistenza sia stata negata dalla pronuncia del giudice.
Va aggiunto che, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'art. 18 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede, al comma 4, che le sentenze delle commissioni tributarie concernenti provvedimenti di irrogazione delle sanzioni sono «immediatamente esecutive» (nei limiti di cui al successivo art. 19, che richiama il menzionato art. 68).
2.4. Se, dunque, il giudice tributario — conformemente al consolidato orientamento di questa Corte 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 pronunzia 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 (pur se in via non definitiva in attesa dell'eventuale giudizio di impugnazione), 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 all'istituto in esame una capacità di resistenza all'annullamento, ancorché non ancora irretrattabile, dell'avviso di accertamento che ne costituisce il presupposto di base, cioè, in definitiva, al venir meno anche della mera probabilità di fondatezza della pretesa tributaria in ragione della quale la misura è adottata (e quindi dell'esistenza del diritto di credito il cui soddisfacimento si intende garantire), non ha fondamento normativo e non risponde ad un equo bilanciamento degli interessi contrapposti.

2.5. L'Agenzia delle entrate, nella memoria depositata ex art. 378 cod. proc. civ., sostiene che l'iscrizione a ruolo straordinario non troverebbe ostacolo nella sentenza che accerti l'insussistenza del credito qualora essa sia emessa (come nella fattispecie) nei confronti di un soggetto fallito, in quanto in tal caso la misura ha il solo fine di consentire all'agente della riscossione l'ammissione dell'intero credito al passivo del fallimento.

La tesi non può essere accolta, ponendosi in contrasto con le considerazioni sin qui svolte, le quali hanno portata generale e non autorizzano, quindi, distinzioni nell'ambito delle situazioni in presenza delle quali è consentito il ricorso allo strumento in esame.

Non può non rilevarsi, peraltro, che questa Corte ha affermato, in materia, da un lato che la legittimazione del concessionario a far valere il credito tributario nell'ambito della procedura fallimentare non esclude la legittimazione dell'Amministrazione finanziaria, che conserva la titolarità del credito azionato e la possibilità di agire direttamente per farlo valere in sede di ammissione al passivo; dall'altro, che la domanda di ammissione al passivo di un fallimento avente ad oggetto un credito di natura tributaria non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza di documentazione comprovante l'avvenuto espletamento delle dette incombenze, potendo viceversa essere basata anche su titoli di diverso tenore (quali, ad esempio, titoli erariali, fogli prenotati a ruolo, sentenze tributarie di rigetto dei ricorsi del contribuente) (Cass., Sez. U., n. 4126 del 2012).

3. Posto, dunque, che l'iscrizione nei ruoli straordinari non si sottrae alle conseguenze della pronuncia giudiziale non definitiva che incide sulla legittimità dell'atto impositivo che ne costituisce il titolo, restano da precisare gli effetti che l'iter di quel processo produce sulla misura stessa.

Va escluso che la disciplina possa essere identificata con quella dettata dal più volte richiamato art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale modula variamente l'ammontare del pagamento del tributo in relazione all'esito dei singoli gradi del processo nei casi ordinari: tale regime è inapplicabile all'istituto dell'iscrizione nel ruolo straordinario, che ha natura speciale e risponde a peculiari finalità di garanzia del credito erariale in caso di pericolo per la riscossione, meritevoli di tutela.

Ne deriva che la soluzione non può che essere, anche sotto il profilo di un giusto contemperamento degli interessi in conflitto, quella del pieno adeguamento dello strumento cautelare alla statuizione del giudice; con la conseguenza, quindi, che il ruolo

(il cui importo corrisponde a quello dell'atto impositivo) deve essere sgravato, in tutto o in parte, in conformità al decisum, dall'ente impositore, o la relativa cartella annullata, nella stessa misura, dal giudice eventualmente adito; a fortiori è illegittima la misura cautelare adottata — come nella specie — dopo l'integrale accoglimento del ricorso del contribuente avverso l'atto presupposto. Resta, infine, fermo, anche in questo caso e in base alla stessa ratio, l'obbligo di rimborso dell'eccedenza eventualmente versata.

4. Va, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto: «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 d.P.R. 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».

5. Il primo motivo di ricorso va, pertanto, nei detti termini, accolto, con assorbimento del secondo. La sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

6. La novità della questione induce a disporre la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte, a sezioni unite, accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.