

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 17 gennaio 2023, n. 1236

### Svolgimento del processo

1. Il 4 giugno 2010 l'Agenzia delle entrate notificò ad A. Spa in liquidazione coatta amministrativa una cartella esattoriale portante l'iscrizione al ruolo straordinario di cui al D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15-bis, sussistendo fondato pericolo per la riscossione dell'importo complessivo di Euro 27.008.752,37, pari al recupero delle maggiori imposte dovute dalla società per l'anno 2003, oltre a sanzioni.

La società impugnò la cartella innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, che accolse il ricorso.

2. Il successivo gravame interposto dall'amministrazione finanziaria innanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia fu respinto.

I giudici d'appello affermarono che la cartella di pagamento non era sufficientemente motivata, poiché recava unicamente l'indicazione "iscrizione a ruolo a seguito di accertamento n. (Omissis) anno 2003 notificato il 9/7/09", e perciò ometteva di esplicitare le ragioni dell'iscrizione al ruolo straordinario; con il che ritennero violato la l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, risultando la società contribuente privata del suo diritto di sollevare eccezioni rispetto alla valutazione d'urgenza operata dall'Erario.

Nè, a tale fine, attribuirono rilievo al fatto che la cartella promanasse da un avviso di accertamento regolarmente motivato, non potendosi evincere da quest'ultimo le ragioni dell'iscrizione straordinaria.

3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate sulla base di un unico motivo. La società contribuente è rimasta intimata.

### Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso l'amministrazione finanziaria denuncia violazione della l. n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 11, 12 e 15-bis.

La ricorrente osserva in premessa che al momento della notifica della cartella di pagamento la società contribuente era già stata posta in liquidazione coatta amministrativa e che alla cartella era stato allegato l'avviso di accertamento dal quale la stessa scaturiva.

Ciò posto, rileva che la l. n. 212 del 2000, art. 7 prescrive che sul titolo esecutivo vada riportato, in alternativa alla motivazione, il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento e che tale previsione è ripresa dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, con riferimento alle indicazioni del ruolo.

Su tali basi, l'Agenzia delle entrate lamenta che i giudici d'appello non avrebbero tenuto conto del fatto che il riferimento, nella cartella, al pregresso avviso di accertamento assorbiva ogni ulteriore necessità di motivazione; osserva, inoltre, che l'art. 11 del citato D.P.R. prescrive la formazione dei ruoli straordinari "quando vi è fondato pericolo per la riscossione", con ciò evidenziando la natura oggettiva di tale pericolo, la cui sussistenza non può essere liberamente valutata dall'Amministrazione; assume poi che l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale costituisce in re ipsa fonte di pericolo per la riscossione; rileva, infine ed in ogni caso, che l'allegazione dell'atto impositivo alla cartella rappresenta una forma di indicazione esplicita delle ragioni di urgenza sottese all'iscrizione straordinaria.

2. La censura è infondata.



2.1. Com'è noto, l'iscrizione nel ruolo straordinario previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15-bis consente all'amministrazione finanziaria di procedere, sulla base di accertamenti non definitivi, alla riscossione dell'intero importo delle imposte, sanzioni ed interessi, in luogo della riscossione del solo terzo delle imposte e degli interessi (con esclusione delle sanzioni) consentito dalla iscrizione nei ruoli ordinari.

Il carattere eccezionale di tale procedura giustifica la necessità, prevista dall'art. 11, comma 3, del citato decreto, che sussista un "fondato pericolo per la riscossione" e correlatamente, e come più volte affermato da questa Corte, fonda l'obbligo dell'Amministrazione di indicare nella cartella le ragioni per cui, in deroga alla procedura ordinaria, tale pericolo è ritenuto sussistente, e non, quindi, aprioristicamente affermato (Cass. n. 22306 del 2021; Cass. n. 12239 del 2017).

E' stato affermato, in particolare, che se fosse consentito all'Amministrazione di omettere qualunque motivazione circa i fatti costitutivi della pretesa di riscossione integrale di un credito tributario ancora sub iudice, risulterebbe compromesso il diritto di difesa del contribuente, il quale si vedrebbe costretto ad impugnare la cartella senza conoscere le ragioni (e quindi senza poterle specificamente contestare) per le quali l'Ufficio, sulla base di motivi non palesati, ha ritenuto la sussistenza delle condizioni per procedere alla iscrizione a ruolo straordinario (v. Cass. n. 7795 del 2020).

2.2. Né, in tal senso, appare rilevante il semplice fatto che la società contribuente sia stata posta in liquidazione coatta amministrativa; come questa Corte ha recentemente ribadito, infatti, l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale legittima la domanda di ammissione al passivo dell'Erario per il credito di natura tributaria senza necessità di preventiva emissione del ruolo (v. Cass. n. 24589 del 2019), con il che deve ritenersi che l'Amministrazione, in presenza di tale situazione, abbia la mera facoltà di iscrivere le imposte a ruolo straordinario, laddove intenda preconstituirsì un "titolo" per mezzo di tale emissione (v. Cass. n. 5779 del 2021), evidenziando nell'atto esattivo il proprio intendimento.

2.3. E' poi certamente vero che, come afferma la ricorrente, ai fini della motivazione della cartella di pagamento è sufficiente anche un semplice riferimento al precedente avviso di accertamento, in quanto lo stesso sia già conosciuto dal contribuente; ma nel caso che qui occupa tale riferimento non è da solo sufficiente, occorrendo che la cartella di pagamento dia, altresì, conto - sia pure succintamente - della formazione del ruolo straordinario e, conseguentemente, della sussistenza del fondato pericolo per la riscossione.

In altri termini, l'allegazione o il richiamo dell'atto impositivo valgono, ai fini dell'assolvimento dell'obbligo motivazionale, con riguardo alle ragioni di fatto e di diritto su cui si basa la pretesa impositiva, e non con riferimento alla ricorrenza del periculum in mora che giustifica la procedura derogatoria ed eccezionale di iscrizione a ruolo dell'intero credito tributario non definitivo.

A tale ultimo riguardo, infatti, sussiste l'obbligo di motivazione in conformità ai principi generali che regolano l'emissione degli atti tributari (compresi quelli della riscossione), con particolare riferimento alla citata l. n. 212 del 2000, art. 7, comma 3, e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, , a mente del quale il ruolo, in mancanza dell'avviso di accertamento, deve indicare "la motivazione anche sintetica della pretesa impositiva", che l'Amministrazione finanziaria ha dunque l'onere di esplicitare, anche in forma sintetica.

3. La sentenza impugnata è conforme agli indicati principi; consegue il rigetto del ricorso. Nulla sulle spese, essendo rimasta intimata la parte vittoriosa. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. n. 30 maggio, art. 13 comma 1-quater, del 2002, n. 115 (cfr. Cass. n. 1778



del 2016).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

