

Ordinanza del 12/05/2026 n. 13778 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Riscossione - Cartella di pagamento - Sanzioni

Massima:

In tema di riscossione, premesso 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, ne deriva il 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 conformità al decisum dall'ente impositore, o la relativa cartella annullata, nella stessa misura, dal giudice eventualmente adito. Nel caso di specie, la sentenza della Commissione tributaria provinciale aveva accolto il ricorso riguardo al diniego della definizione agevolata, riconoscendo l'esistenza di una violazione formale dell'utilizzo del credito in compensazione e annullando l'atto impugnato nella parte in cui aveva proceduto al recupero dell'imposta, disponendo l'applicabilità delle sanzioni secondo le regole del cumulo giuridico e non materiale. Pertanto, il venir meno dell'atto presupposto, a seguito del suo annullamento da parte di una sentenza, seppur non definitiva, ha comportato la completa ridefinizione del contenuto della cartella.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con ricorso depositato presso la Commissione tributaria provinciale di Napoli in data 6 gennaio 2020 la A. A.A. Srl si opponeva, chiedendone l'annullamento, alla cartella di pagamento n. (-----) contenente l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo di somme dovute sulla base dell'atto di recupero crediti (-----) impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria provinciale di Napoli con sentenza n. 6254/01/20, depositata il 29 settembre 2020, rigettava il ricorso.

2. - Avverso tale pronuncia, la contribuente proponeva atto di appello.

L'Agenzia delle entrate si costituiva chiedendo il rigetto del gravame.

La Commissione tributaria regionale della Campania con sentenza n. 8472/2021, depositata il 30 novembre 2021, accoglieva l'appello.

3. - L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

La contribuente non ha svolto attività difensiva.

4. - Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell' art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 1 , comma 421, e comma 422, L. n. 311 del 2004 e dell' art. 27 , comma 19 e seguenti, D.L. n. 185 del 2008 , conv. con L. n. 2 del 2009 , anche con riferimento agli artt. 2697 e

2909 c.c. e agli artt. 324 , 325 e 327 c.p.c. e dell' art. 124 disp. att. c.p.c., ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c. La decisione della Commissione tributaria regionale è stata resa in un caso di riscossione delle somme dovute in base ad un avviso di recupero del credito IVA per indebite compensazioni emesso ai sensi dell' art. 1 , comma 421, L. n. 311 del 2004 . L'atto di recupero del credito, prodromico alla cartella di pagamento, era stato impugnato in un separato giudizio, attualmente pendente innanzi alla Commissione tributaria regionale. Secondo la Commissione tributaria regionale, il parziale accoglimento, nel giudizio di primo grado, del ricorso avverso l'atto prodromico, con una decisione ancora non definitiva, conduceva all'annullamento della cartella di pagamento. La decisione sarebbe illegittima ed errata. Dal combinato disposto delle norme richiamate sarebbe evidente l'errore giuridico in cui è incorsa la Commissione tributaria regionale, la quale ha ritenuto ostativa all'emissione della cartella una pronuncia non definitiva di parziale annullamento dell'atto prodromico all'emissione della cartella. Il comma 19 dell' art. 27 , D.L. n. 185 del 2008 , al contrario, dispone che l'iscrizione a ruolo, ai sensi dell' art. 15-bis D.P.R. n. 602 del 1973 , delle somme dovute in base all'atto di recupero di cui al comma 16 deve essere disposta anche se l'atto di recupero non è ancora definitivo. Si tratta di una norma posta a garanzia del credito erariale che deroga alla riscossione frazionata del tributo prevista, in caso di impugnazione dell'atto impositivo innanzi al giudice tributario, ai sensi dell' art. 68 D.Lgs. n. 546 del 1992 . La Commissione tributaria regionale, quindi, non avrebbe potuto disporre l'annullamento della cartella impugnata sulla base della mera produzione della decisione 1319/2020 della Commissione tributaria provinciale di Napoli, ma avrebbe avuto l'onere di verificare che tale decisione avesse il "crisma" della "definitività". La prova della formazione del giudicato

doveva essere fornita dalla ricorrente. E tale prova non avrebbe potuto essere data, atteso che avverso la pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Napoli n. 1319/20 pende appello innanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania.

Con il secondo motivo si prospetta la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2909 c.c. e dell' art. 295 c.p.c., nonché dell' art. 39 , comma 1 -bis, D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c. Premesso che, sulla base del motivo che precede, la sentenza non definitiva sull'atto presupposto della cartella impugnata alcun peso poteva avere ai fini della richiesta di annullamento, ove pure si dovesse ritenere che un qualche rilievo siffatta decisione poteva avere nel limitato ambito del giudizio avverso l'atto di riscossione, la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania risulta irrimediabilmente viziata da un'applicazione non corretta della normativa al caso concreto (rapporto di pregiudizialità tra legittimità dell'atto di recupero e connesso giudizio sulla legittimità della cartella di pagamento delle somme portate nell'atto di recupero). Il giudice regionale ha fatto mal governo dei principi di diritto e della logica processuale che regola i casi di sospensione processuale, art. 295 c.p.c., in combinato disposto con l' art. 39 , comma 1 -bis, D.Lgs. n. 546 del 1992 (come novellato dal D.Lgs. n. 156 del 2015), giungendo nel caso di specie in una pronuncia contra legem. La cartella di pagamento di cui si discute nel presente giudizio è stata emessa nei confronti della A. A.A. Srl in conseguenza della notifica preventiva di un atto di recupero. Il giudizio riguardante quest'ultimo atto è a tutt'oggi sub iudice presso la Commissione tributaria regionale della Campania e, dunque, non è definitivo. Una siffatta situazione determina oggettivamente una condizione di pregiudizialità che

l'organo giudicante ha ritenuto erroneamente di risolvere annullando la cartella emessa nei confronti della odierna resistente. Ad essere stata mal applicata ed interpretata nel caso di specie sarebbe la cosiddetta "pregiudizialità interna" cioè il caso in cui la causa pregiudiziale e quella strettamente dipendente pendono entrambe davanti a giudici tributari. Qualora risultino pendenti, davanti a giudici diversi procedimenti inscindibilmente legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità al fine di evitare conflitti di giudicati e al fine di preservare l'economia processuale, il giudice adito deve provvedere alla sospensione necessaria.

Con il terzo motivo si deduce la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 7 , D.Lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 37 , D.P.R. n. 131 del 1986 e 8 della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c. Quand'anche si dovesse reputare che l'annullamento parziale - non definitivo - dell'atto potesse rilevare nel giudizio relativo alla cartella di pagamento, la decisione della Commissione tributaria regionale sarebbe errata sotto altro profilo. Atteso che, come espressamente argomentato nella sentenza oggetto di impugnazione, il giudizio sull'atto di recupero in Commissione tributaria provinciale, seppur non definitivo, era stato solo parziale, la Commissione tributaria regionale della Campania non avrebbe potuto annullare in toto la cartella di pagamento ma, semmai, avrebbe dovuto dichiarare a quel momento dovute le somme quali rideterminate per effetto della sentenza parzialmente annullatoria dell'atto di recupero dell'imposta.

1.1. - I motivi da trattarsi congiuntamente sono infondati.

Il comma 19 dell' art. 27 , D.L. n. 185 del 2008 , conv. con L. n. 2 del 2009 , norma richiamata dalla stessa Agenzia delle entrate nel caso di specie, prevede che "In caso di mancato pagamento entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta

giorni, le somme dovute in base all'atto di recupero di cui al comma 16, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell' articolo 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 ".

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. n. 602 del 1973 , 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, sicché, qualora intervenga una sentenza del giudice tributario, anche non passata in giudicato, 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 della statuizione giudiziale, sia ove l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata (Cass. n. 22938/2020 ; Cass., Sez. Un., n. 758/2017).

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 pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione del contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione (Cass. n. 6918/2013 ; Cass. n. 19750/2014) -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 (Cass., Sez. Un., n. 758/2017).

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.

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, ne deriva il 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 conformità al decisum, dall'ente impositore, o la relativa cartella annullata, nella stessa misura, dal giudice eventualmente adito.

Nel caso di specie, la sentenza n. 1319/2020 della Commissione tributaria provinciale di Napoli ha accolto il ricorso riguardo al diniego della definizione agevolata, riconoscendo l'esistenza di una violazione formale dell'utilizzo del credito in compensazione e annullando l'atto impugnato

nella parte in cui aveva proceduto al recupero dell'imposta, disponendo l'applicabilità delle sanzioni secondo le regole del cumulo giuridico e non materiale.

Dunque, il venir meno dell'atto presupposto, a seguito del suo annullamento da parte di una sentenza, seppur non definitiva, ha comportato la completa ridefinizione del contenuto della cartella.

Peraltro, limitatamente alla rideterminazione delle sanzioni, da effettuarsi secondo il cumulo giuridico, l'amministrazione non ha prospettato né il loro effettivo ammontare né la permanenza delle ragioni del fondato pericolo per la riscossione, poste a base della misura cautelare adottata ai sensi degli artt. 11 e 15-bis del D.P.R. n. 602 del 1973 a garanzia del credito erariale. 3. - Il ricorso va dunque rigettato.

Non si deve provvedere sulle spese stante la mancata costituzione delle parti intime.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 11 marzo 2026.

Depositato in cancelleria il 12 maggio 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza