Sentenza del 14/12/2021 n. 40047 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale della Puglia, in riforma della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari (n. 211/24/2010), che aveva accolto il ricorso presentato dalla S.M. s.p.a., contro la cartella di pagamento emessa, ai fini Irpeg ed Irap, per l'anno 2003, in quanto, nonostante la sospensione dell'avviso di accertamento impugnato, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, l'Agenzia delle entrate aveva, comunque, dichiarato l'esecutività del ruolo e consegnato lo stesso all'Agente per la riscossione, dichiarava inammissibile il ricorso della società contribuente. In particolare, il giudice d'appello evidenziava che poichè la cartella di pagamento non era affetta da vizi propri, non era impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19. Precisava che la sospensione cautelare disposta dal giudice ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, non annullava l'atto e non incideva minimamente sulla efficacia dell'atto sospeso, ma paralizzava solo e provvisoriamente l'esecutorietà dell'atto; nella sostanza, la sospensione cautelare di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, operava sulla riscossione. Pertanto, dalla inottemperanza all'ordinanza di sospensione dell'avviso di accertamento non derivava alcun vizio alla conseguente iscrizione a ruolo e alla cartella di pagamento che la conteneva, rimanendo inalterata la loro efficacia e sospesa solo la loro esecutorietà. L'iscrizione a ruolo, dunque, anche se effettuata in violazione o elusione dell'ordinanza di sospensione giudiziale non risultava affetta da vizi, con la conseguente inammissibilità della sua impugnazione. Il giudice di prime cure avrebbe quindi dovuto dichiarare inammissibile il ricorso introduttivo. Se la contribuente, dopo aver ricevuto la cartella di pagamento contenente l'iscrizione provvisoria in data 4 settembre 2010, non si fosse sentita sufficientemente garantita dalla sospensione amministrativa assunta in autotutela dall'ufficio in data 16 settembre 2010, avrebbe potuto e dovuto chiedere la sospensione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente.

3. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

4. All'udienza dell'11 luglio 2019 questa Corte ha rinviato la causa a nuovo ruolo, in quanto il difensore della società ha allegato l'intervenuta conclusione della transazione fiscale con l'Agenzia delle entrate ai sensi della L. Fall., art. 182-ter (concordato preventivo con transazione fiscale), chiedendo il rinvio dell'udienza per il deposito della transazione.

5. All'udienza dell'8 dicembre 2021 la causa è stata trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

1. Anzitutto, si rileva che, nonostante la concessione del rinvio dell'udienza per consentire al difensore della società di depositare l'eventuale transazione fiscale sottoscritta dalle parti ai sensi della L. Fall., art. 182-ter, nessuna delle parti in giudizio ha presentato l'istanza di discussione orale nè ha depositate memoria scritta. Inoltre, nè dalla stampa del SIC (Sistema Informativo Cassazione) di questa Corte nè dal prospetto del "Ruolo Udienza con Atti", risulta il deposito di alcun documento da parte della società o dell'Agenzia delle entrate. Entrambe le parti hanno ricevuto la comunicazione di fissazione dell'udienza pubblica a mezzo pec il 9 ottobre 2021. Negli atti del fascicolo sono presenti: la domanda di transazione fiscale L. Fall. ex art. 182-ter, presentata dalla società del 19 giugno 2014: l'integrazione della domanda di transazione fiscale del 18 maggio 2015; il provvedimento di accoglimento della Agenzia delle entrate, con la previsione di condizioni e clausole di risoluzione di diritto della transazione al verificarsi di determinati eventi (tardivi pagamenti; rigetto della omologazione del concordato preventivo; annullamento del concordato in caso di sottrazione o dissimulazione di parte rilevante dell'attivo L. Fall. ex art. 138); richiesta del difensore della società alla stessa S.M. in data 5 giugno 2019 per conoscere "lo stato e il contenuto di eventuali atti di transazione fiscale".

1.1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce la "violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 47 e 19 e del D.P.R. n. 302 del 1973, art. 15, in relazione alla statuita legittimità dell'iscrizione a ruolo e della relativa cartella di pagamento emesse successivamente all'intervenuta sospensione cautelare dell'avviso di accertamento ad esse prodromico". In particolare, la società evidenzia che l'avviso di accertamento era stato sospeso con ordinanza della Commissione tributaria provinciale n. 97/24/09 pronunciata in data 15 giugno 2009, ma l'Agenzia delle entrate, nonostante la sospensione dell'esecutività dell'avviso di accertamento impugnato, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, aveva provveduto alla dichiarazione di esecutività del ruolo in data 23 giugno 2009, consegnando poi il ruolo all'Agente della riscossione per l'emissione della relativa cartella, poi emessa in data 4 settembre 2009. Solo a seguito della istanza di autotutela, l'Agenzia delle entrate aveva proceduto a disporre la sospensione amministrativa del ruolo. Tuttavia restavano alcuni pregiudizi: per i risvolti di natura finanziaria, con applicazione di un maggiore e diverso tasso di interesse sulle somme iscritte a ruolo oggetto di sospensione in via amministrativa rispetto al tasso previsto sulle somme indicate nell'avviso di accertamento; per gli effetti che la definitività della cartella di pagamento avrebbe prodotto nell'ambito dello svolgimento dell'attività economica della società, risultando, quale carico pendente, presso il sistema informativo dell'anagrafe tributaria; a causa della presenza presso i pubblici registri del ruolo n. 2009/521 si incideva proprio nell'ambito di attività della società, che partecipava ordinariamente a gare d'appalto per l'esecuzione di lavori pubblici, con possibile esclusione dalle gare. L'intervenuta sospensione giudiziale dell'efficacia dell'avviso di accertamento comportava necessariamente che la pretesa erariale contenuta nello stesso non venisse iscritta a ruolo a titolo provvisorio. Non può, dunque, essere condivisa la tesi del giudice d'appello, in base alla quale nulla andrebbe ad inficiare la validità del ruolo e della cartella di pagamento, pur se emessi in data successiva al deposito dell'ordinanza di sospensione dell'avviso di accertamento su cui si fondavano. Al contrario, sussistono "vizi propri" della cartella per la macroscopica violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47 e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, che consente

l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio sulla base di un atto di accertamento la cui efficacia non sia stata ancora sospesa.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta il "vizio di illogica e contraddittoria motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto controverso e decisivo riguardante l'emissione del ruolo provvisorio di riscossione e la relativa cartella di pagamento in epoca successiva all'intervenuto sospensione cautelare dell'avviso di accertamento prodromico". Invero, il giudice d'appello, dopo aver premesso che nel sistema tributario, nei casi in cui l'Amministrazione non ottemperi all'ordinanza di sospensione giudiziale, il contribuente non ha strumenti per ottenere l'ottemperanza dell'ordine di sospensione da parte dell'Amministrazione, ha aggiunto, però, che qualora la contribuente non si fosse sentita sufficientemente garantita dalla sospensione amministrativa assunta in autotutela dall'Ufficio in data 16 settembre 2010, avrebbe potuto e dovuto chiedere la sospensione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47; e cioè proprio quella stessa sospensione che la contribuente aveva già ottenuto dalla Commissione tributaria provinciale.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole del "diritto della società ricorrente alla rifusione delle spese di lite di entrambi i gradi del processo di merito e del presente giudizio di legittimità, a norma degli artt. 91, 92 e 385 c.p.c.". Il giudice di prime cure aveva condannato l'Ufficio finanziario a rimborsare alla contribuente le spese di lite che erano state liquidate per l'importo di Euro 100.000,00, oltre accessori di legge, di gran lunga inferiore rispetto al maggiore importo di Euro 352.812,66, risultante dalla relativa nota spese prodotta agli atti. Tale decisione è stata travolta in sede di appello, quando la Commissione regionale ha illegittimamente dichiarato l'inammissibilità del ricorso di primo grado, compensando le spese di entrambi i gradi del giudizio di merito.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la società ricorrente si sofferma "sul diritto della società ricorrente al risarcimento del danno per la temerarietà della lite a norma dell'art. 96 c.p.c.". Nel corso del processo di merito la società contribuente ha formalmente e tempestivamente domandato la condanna dell'Ufficio finanziario al risarcimento dei danni per lite temeraria ex art. 96 c.p.c. Con il proprio appello incidentale la contribuente ha censurato la sentenza di primo grado anche nella parte in cui aveva dichiarato inammissibile la domanda di risarcimento ex art. 96 c.p.c., qualificandola come tardiva perchè avanzata solo in sede di memorie illustrative. In realtà, la domanda di risarcimento danni per lite temeraria può essere presentata fino a quando la causa non è trattenuta in decisione.

5. I motivi primo e secondo, che vanno esaminati congiuntamente per strette ragioni di connessione, sono fondati.

5.1. Invero, è necessario sintetizzare i fatti rilevanti per la soluzione della controversia in esame; la società contribuente ha richiesto ed ottenuto la sospensione dell'esecuzione dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate nei confronti della stessa; il provvedimento di sospensione è stato emesso dalla Commissione tributaria provinciale il 15 giugno 2009, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47. l'Agenzia delle entrate, nonostante il provvedimento di sospensione dell'esecutività dell'avviso di accertamento, in data 23 giugno 2009 ha dichiarato esecutivo il ruolo relativo a tale avviso di accertamento, consegnando il ruolo esecutivo

all'Agenzia della riscossione per l'emissione della cartella, in data 25 luglio 2009. Il 4 settembre 2009 la cartella di pagamento è stata notificata alla società, con iscrizione a ruolo delle somme a titolo provvisorio ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15; la società ha presentato istanza di sgravio 15 settembre 2009 e l'Agenzia delle entrate, il giorno successivo, quindi il 16 settembre 2009, ha disposto la sospensione amministrativa D.P.R. n. 602 del 1973 ex art. 39, procedendo ad uno sgravio parziale della cartella di pagamento il 13 ottobre 2009 per la somma di Euro 2.693.555,72; il 15 novembre 2009 la società ha presentato ricorso contro la cartella di pagamento.

5.2. Dall'analisi delle norme sopra indicate emerge che alla tutela giurisdizionale, D.Lgs. n. 546 del 1992 ex art. 47, per conseguire la sospensione dell'esecuzione dell'avviso di accertamento, si aggiunge anche la tutela amministrativa, per ottenere la sospensione dell'esecuzione.

5.3. Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, prevede che "il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivare di un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla Commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22". Al comma 7 si prevede che "gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado ".

5.4. La sospensione amministrativa è, invece, disciplinata dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 39 (sospensione amministrativa della riscossione), ove si prevede che "il ricorso contro il ruolo di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione".

All'art. 39, comma 2, si prevede che "sulle somme cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza della Commissione tributaria provinciale si applicano gli interessi al tasso del 4,5% annuo"; tale misura è stata fissata ai sensi del D.M. 21 maggio 2009, art. 4. Inoltre, si aggiunge, nella versione della disposizione all'epoca vigente, poi modificata dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, che gli interessi sono riscossi mediante ruolo formato dall'ufficio che ha emesso il provvedimento di sospensione " (tale ultima frase è stata abrogata dal D.Lgs. n. 159 del 2015).

5.5. Evidenti sono le differenze tra le due tipologie di sospensione, giurisdizionale ed amministrativa, in quanto la prima è concessa, su istanza del contribuente, da un soggetto terzo, ossia dal giudice tributario, sulla base dei presupposti diversi quali sono il fumus boni iuris ed il periculum in mora; tuttavia sia nell'uno che nell'altro caso maturano "interessi compensativi", come ora espressamente previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, comma 8-bis (" durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa"). Tale ultima previsione è entrata in vigore a decorrere dal 1 gennaio 2016, ai sensi del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

I due tipi di sospensione coesistono e il contribuente può, contemporaneamente o alternativamente, chiedere la sospensione dell'atto impugnato sia alle commissioni tributarie che alla direzione regionale; il legislatore non ha previsto norme di raccordo per i due tipi di sospensione, anche se appare evidente, anche per la dottrina, che la sospensione giurisdizionale prevalga sulla sospensione amministrativa. Si è anche osservato che ove il contribuente riesca ad ottenere uno qualsiasi dei due provvedimenti cautelari viene meno l'interesse ad ottenere quello dell'altro tipo determinandone, in tal modo, l'arresto dell'iter procedurale iniziato. Si è anche rilevato che le competenze e le capacità di cognizione della direzione regionale dell'Agenzia delle entrate sono molto inferiori rispetto a quelle del giudice tributario; peraltro, la sospensione amministrativa presenta due vantaggi: da un lato, non prevede la prestazione di idonea garanzia; dall'altro, non è neppure necessario l'intervento del difensore abilitato; ciò renderebbe opportuno per il contribuente tentare prima di ottenere la sospensione in via amministrativa e, solo successivamente, in caso di insuccesso, adire il giudice per la sospensione giurisdizionale. Nel caso di specie, però, come detto, la sospensione giurisdizionale è stata pronunciata prima della sospensione amministrativa.

6. Pertanto, una volta che la Commissione tributaria provinciale ha sospeso l'esecuzione dell'avviso di accertamento con provvedimento del 15 giugno 2009, pronunciato ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, nell'ambito della sospensione giurisdizionale, l'Agenzia delle entrate non poteva proseguire il procedimento teso all'emissione della cartella di pagamento. In particolare, nonostante la sospensione giurisdizionale dell'avviso di accertamento, l'Agenzia delle entrate ha provveduto in data 23 giugno 2009 a dichiarare esecutivo il ruolo, come previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, all'epoca vigente; inoltre, dopo aver dichiarato esecutivo il ruolo, l'Agenzia delle entrate ha anche provveduto alla consegna dello stesso all'Agente per la riscossione ai fini dell'emissione della cartella, in data 25 luglio 2009; il 4 settembre 2009, poi, l'Agente della riscossione ha notificato alla società contribuente la cartella di pagamento, con iscrizione a ruolo delle somme a titolo provvisorio ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15.

6.1. Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, abrogato nel 2005, prevedeva (termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo), nel periodo dal 12 agosto 2003 al 31 dicembre 2004, che "Le somme dovute dai contribuenti sono iscritte in ruoli resi esecutivi a pena di decadenza: a) entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis; b) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-ter; c) entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio".

Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12 (formazione e contenuto dei ruoli) prevede, al comma 3 che "nel ruolo devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione". Inoltre, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma

4, stabilisce che "il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo".

E' evidente, che se l'avviso di accertamento è stato impugnato ed il contribuente ha conseguito la sospensione dell'efficacia esecutiva dello stesso, il ruolo non può divenire esecutivo e non può neppure essere "formato", mancandone i presupposti minimi (" in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione").

6.2. Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 1, (iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi), dispone che "le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonchè i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati".

Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 1, prevedeva nella versione vigente dal 1 luglio 1999 al 12 luglio 2011 che "le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonchè i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati".

Pertanto, se è vero che il D.P.R. n. 202 del 1973, art. 15, comma 1, relativo all'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, consentiva l'iscrizione a ruolo delle imposte corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio "ma non ancora definitivi" (quando l'avviso di accertamento è stato impugnato), tuttavia, è altrettanto vero che, quando l'avviso di accertamento è stato impugnato, ma, su istanza del contribuente, è stata sospesa l'efficacia dell'atto presupposto (l'avviso di accertamento, appunto) da parte della Commissione tributaria provinciale, è evidente che è inibita all'Agenzia delle entrate la possibilità di iscrizione a ruolo a titolo provvisorio. In tale seconda ipotesi, infatti, non è possibile superare la decisione di sospensione dell'efficacia dell'avviso di accertamento imposta dal giudice di prime cure, su richiesta del contribuente ricorrente, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47. Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, impone l'iscrizione a ruolo provvisorio, in base ad accertamenti non definitivi, ma, ovviamente, perchè tali accertamenti sono ancora di natura provvisoria; si fa l'ipotesi, in dottrina, di accertamenti appena notificati, oppure di accertamenti notificati ma nei quali non è ancora decorso il termine per il contribuente di proporre impugnazione, o ancora in caso di accertamenti oggetto di impugnazione pendenti in attesa di una prima decisione. Diversa è, invece, l'ipotesi di accertamenti che sono stati privati della loro efficacia esecutiva con provvedimento giurisdizionale della Commissione provinciale.

7. Pertanto, è evidente il pregiudizio per il contribuente che, nonostante abbia conseguito la sospensione dell'esecuzione dell'avviso di accertamento, ha visto il compimento da parte dell'Agenzia delle entrate di attività successive, del tutto incompatibili con la sospensione giudiziale pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale; ci si riferisce alla dichiarazione di esecutività del ruolo in data 23 giugno 2009, alla consegna del ruolo esecutivo all'Agente della riscossione in data 25 luglio 2009, ed alla notifica della cartella di pagamento del 4 settembre 2009, oltre che all'iscrizione a ruolo delle somme a titolo provvisorio D.P.R. n. 602 del 1973 ex art. 15. E' evidente che, dinanzi ad una sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'avviso di

accertamento, non era possibile procedere alla iscrizione a ruolo, neppure a titolo provvisorio, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15. L'istanza di sgravio del 15 settembre 2009 non è stata poi accolta, in quanto l'Agenzia delle entrate si è limitata a disporre la sospensione amministrativa D.P.R. n. 602 del 1973 ex art. 39, oltre ad uno sgravio del tutto parziale.

7.1. Sussisteva, dunque, l'interesse ad agire da parte della società contribuente avverso la cartella di pagamento, anche tenendo conto della peculiare attività svolta dalla società, che partecipava alle gare per l'affidamento di commesse pubbliche. L'esecutività del ruolo e l'emissione della cartella, oltre che naturalmente l'eventuale definitività della cartella in assenza di impugnazione, ma soprattutto il mancato pagamento delle somme dovute al Fisco, potevano, infatti, costituire ipotesi di esclusione dalla partecipazione alle gare di appalto pubblico.

Il D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, art. 38 (requisiti di ordine generale), poi sostituito dal D.Lgs. n. 50 del 2016, art. 80, prevedeva al comma 1, lett. i), che "sono esclusi dalla partecipazione alle procedure di affidamenti delle concessioni e degli appalti di lavori, forniture e servizi, nè possono essere affidatari subappalti, e non possono stipulare i relativi contratti soggetti: i) che hanno commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, alle norme in materia di contributi previdenziali e assistenziali secondo la legislazione italiana o dello Stato in cui sono stabiliti"; inoltre, al comma 3 si prevede che "resta fermo, per l'affidatario, l'obbligo di presentare la certificazione di regolarità contributiva"; al comma 1, lett. g) si dispone che sono esclusi dalla partecipazione alle gare pubbliche i soggetti che "hanno commesso violazioni, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti".

Rilevava, dunque, il mancato pagamento delle imposte e delle tasse. Il D.Lgs. n. 50 del 2016, art. 80, comma 4, prevede che "un operatore economico è escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti. Costituiscono gravi violazioni quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 48-bis, commi 1 e 2-bis. Costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggette di impugnazione". Solo con il D.L. n. 76 del 2020, convertito con modificazioni dalla L. 120 del 2020, si è previsto che "un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle imposte, tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati qualora tale mancato pagamento costituisca una grave violazione ai sensi rispettivamente del secondo o del quarto periodo".

7.2. Pertanto, anche il successivo provvedimento di sospensione amministrativa posto in essere dall'Agenzia delle entrate in data 16 settembre 2009, in risposta all'istanza di sgravio proposta dalla contribuente in data 15 settembre 2009, non elide l'interesse ad agire della società contribuente; senza contare che lo sgravio ha avuto soltanto portata parziale.

Non è, dunque, in alcun modo condivisibile la motivazione della sentenza del giudice d'appello, che ha ritenuto non impugnabile la cartella di pagamento in mancanza di un vizio proprio della

stessa. Il vizio proprio della cartella proveniva dalla circostanza che l'Agenzia delle entrate non aveva tenuto conto in alcun modo del provvedimento giurisdizionale emesso il 15 luglio 2009 di sospensione dell'esecuzione dell'avviso di accertamento; sicchè, l'Agenzia delle entrate non avrebbe potuto, nè dichiarare esecutivo il ruolo in data 23 giugno 2009, nè consegnare il ruolo esecutivo all'Agente della riscossione 25 luglio 2009, con la conseguente impossibilità di notificare la cartella di pagamento il 4 settembre 2009. La cartella di pagamento era, dunque, viziata intrinsecamente, proprio perchè non sarebbe stato possibile per l'Agenzia delle entrate dare seguito alla procedura amministrativa propedeutica all'emissione della cartella. Nè si comprende in alcun modo la distinzione effettuata dal giudice d'appello tra l'esecutorietà dell'atto e l'esecutività dello stesso. La Commissione regionale, infatti, asserisce, in modo poco comprensibile, che "la sospensione cautelare di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, non annulla l'atto, non incide minimamente sull'efficacia dell'atto sospeso e degli atti ad esso conseguenti, ma paralizza solo e provvisoriamente l'esecutorietà dell'atto. In pratica la sospensione cautelare di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, opera sulla riscossione". Per il giudice d'appello, dunque, ne deriverebbe che "dalla inottemperanza all'ordinanza di sospensione dell'avviso di accertamento non deriva alcun vizio alla conseguente iscrizione a ruolo e alla cartella di pagamento che la contiene, rimanendo inalterata la loro efficacia e sospesa solo la loro esecutorietà ". Conclude il giudice d'appello che "l'iscrizione a ruolo, quindi, anche se effettuata in violazione o elusione dell'ordinanza di sospensione non risulta affetta da vizi, con la conseguente inammissibilità dell'eventuale sua impugnazione, per carenza di qualsiasi vizio deducibile". Il giudice d'appello, poi, evidenzia che nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria non ottemperi all'ordinanza di sospensione, il contribuente non avrebbe strumenti per ottenere l'ottemperanza dell'ordine di sospensione, giungendo addirittura ad affermare che la contribuente, una volta ricevuta la cartella di pagamento contenente l'iscrizione provvisoria in data 4 settembre 2010, avrebbe dovuto chiedere una nuova sospensione giurisdizionale ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47.

Tuttavia, tale pronuncia non tiene conto della circostanza che se la società non avesse potuto impugnare la cartella, non avrebbe certo potuto chiedere al giudice la sospensione della efficacia esecutiva della stessa.

Come si vede, la sentenza del giudice d'appello, si pone in contrasto con la normativa relativa alla sospensione giurisdizionale dell'efficacia dell'avviso di accertamento, di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47.

In realtà, come sottolineato dalla dottrina, l'Agenzia delle entrate, nel disporre, il 16 settembre 2009, la "sospensione amministrativa" della cartella di pagamento, ha totalmente disatteso sia la richiesta della contribuente, tesa allo sgravio integrale, quindi alla cancellazione totale della pretesa per illegittimità, e non alla sua semplice sospensione per opportunità, sia il provvedimento giurisdizionale della Commissione provinciale con cui, in data 15 giugno 2009, era stata sospesa l'efficacia dell'avviso di accertamento, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47.

Gli effetti della sospensione giurisdizionale, infatti, cessano solo dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado, e non sulla scorta di "altri fenomeni naturali giuridici", come osservato

dalla dottrina.

Peraltro, la sospensione amministrativa di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 39, lascia la pubblica amministrazione arbitra del destino del contribuente; infatti, la sospensione viene disposta per motivi di pubblico interesse, con piena discrezionalità, tant'è vero che è possibile la revoca unilaterale della sospensione, ove sopravvenga un fondato pericolo per la riscossione. In tale ultimo caso si può procedere con la riattivazione della cartella.

Una volta intervenuto il provvedimento di sospensione giurisdizionale, invece, la cartella di pagamento contiene un vizio proprio, costituito dalla carenza delle "condizioni minime di validità", non poggiando su alcuna valida base. Attraverso l'impugnazione della cartella, la società ha introdotto, non un giudizio di ottemperanza, ma un giudizio di impugnazione con riguardo ad un nuovo e diverso atto, autonomo e inficiato da vizi suoi propri, essendo carente dei presupposti di base previsti dalla legge. Una volta sospesa l'esecuzione dell'avviso di accertamento, ne deriva la privazione dell'efficacia propria dello stesso, impedendosi che venga portato ad ulteriori conseguenze, senza per questo dichiararne l'illegittimità. In tal caso, per esempio, la sospensione dell'avviso di mora comporta che non si possa procedere al pignoramento; la sospensione della cartella di pagamento comporta che non possa essere emesso l'avviso di mora; la sospensione dell'avviso di accertamento comporta che la pretesa non sia iscrivibile a ruolo. Pertanto, l'attività svolta eventualmente dall'amministrazione finanziaria rimane priva di effetto e, dunque, deve essere reiterata dopo che l'ordinanza cautelare sia sostituita dalla sentenza di rigetto del ricorso.

7.3. L'interesse ad agire della contribuente emerge anche dalla circostanza che, a seguito della iscrizione a ruolo, che è illegittima, sono dovuti gli interessi di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 20 (interessi per ritardata iscrizione a ruolo), il quale recita che "sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del 4% annuo". In realtà, poichè il ruolo, una volta intervenuta la sospensione giudiziale dell'efficacia dell'avviso di accertamento, non poteva essere dichiarato esecutivo e non poteva essere consegnato al concessionario, solo l'importo di tali interessi poteva essere richiesto (dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli).

Non erano, però, dovuti gli interessi di mora di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 30, in base al quale "decorso inutilmente il termine previsto dall'art. 25, comma 2, sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle Finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi".

Infatti, il tasso di interesse sulle somme iscritte a ruolo oggetto di sospensione in via amministrativa è superiore rispetto al tasso previsto sulle somme indicate nell'avviso di accertamento. Il tasso degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 20, si quantifica al 2,75% annuo fino al 30 novembre 2009 e, successivamente, al 4%

annuo dal 1 ottobre in poi. Diversamente gli interessi di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 30, si quantificano al tasso del 5% annuo, fino al 30 settembre 2009 e, successivamente, al 4,5% annuo dal 1 ottobre 2009 in poi, tenendo conto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 39.

7.4 Inoltre, poichè la cartella di pagamento può essere equiparata ad un atto di precetto (Cass. sez. 6-5, 29 luglio 2016, n. 15966), questo non può essere notificato se il titolo esecutivo è già stato sospeso.

7.5. Ci si discosta, dunque, per le ragioni sopra esposte, dal precedente di questa Corte (Cass., sez. 6-5, 28 settembre 2020, n. 20361), in cui si è affermato che la sospensione dell'atto impositivo, concernendo l'esecuzione, non spiega effetti diretti sulla cartella di pagamento, che è atto prodromico dell'esecuzione ed ha carattere meramente consequenziale agli avvisi di accertamento, di guisa che la cartella, ove impugnata, deve essere a propria volta oggetto di richiesta di sospensione, qualora la parte ritenga che possa derivarle un danno grave ed irreparabile. Peraltro, il caso trattato dalla ordinanza citata atteneva alla impugnazione di una cartella di pagamento emessa dopo che il relativo avviso di accertamento prodromico era stato ritenuto legittimo con la sentenza del giudice tributario.

8. L'accoglimento dei motivi primo e secondo del ricorso comportano l'assorbimento dei restanti motivi, relativi alle spese del giudizio ed alla responsabilità da lite temeraria.

9. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata ma, non essendo necessari ulteriori elementi di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento del ricorso originario della contribuente. Non sussiste la responsabilità aggravata dell'Agenzia delle entrate che ha provveduto, comunque, alla sospensione amministrativa, pur se non completamente esaustiva delle esigenze e del pieno soddisfacimento della contribuente.

10. Deve essere pronunciato il seguente principio di diritto ex art. 384 c.p.c.: "Nell'ipotesi in cui il contribuente ottenga la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'avviso di accertamento impugnato, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, sono inibiti, dopo tale pronuncia, alla Amministrazione la formazione del ruolo e la successiva iscrizione "provvisoria", rispettivamente, D.P.R. n. 602 del 1973 ex artt. 12 e 15; sicchè sussiste l'interesse ad agire della società che svolge attività di affidamento di commesse pubbliche alla impugnazione della cartella di pagamento successivamente emessa, nonostante la sospensione giudiziale della efficacia dell'avviso di accertamento, sia per non incorrere nella esclusione dalla gare pubbliche, sia per il pagamento di interessi D.P.R. n. 602 del 1973 ex art. 30, di importo maggiore rispetto a quello di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 20".

11. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della Agenzia delle entrate per il principio della soccombenza e si liquidano come da dispositivo. Le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti sussistendone giusti motivi.

P.Q.M.

accoglie il primo ed il secondo motivo; dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della

contribuente. Condanna l'Agenzia delle entrate a rimborsare in favore della società contribuente le spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi Euro 7.300,00, oltre Euro 200 per esborsi, Iva e cpa, oltre rimborso delle spese generali nella misura forfettaria del 15%. Compensa interamente tra le parti le spese dei giudizi dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 7 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza