

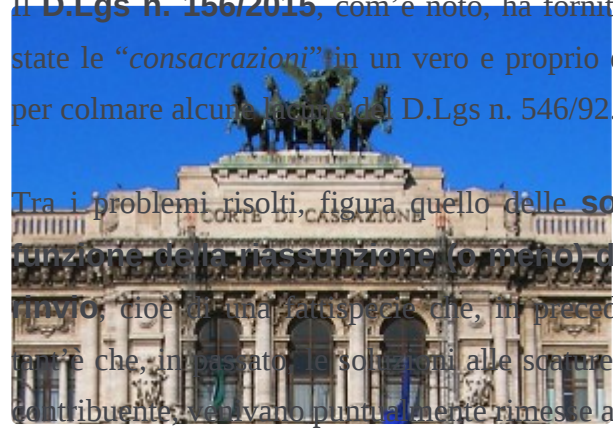
Cassazione con rinvio: nuovi effetti sulla riscossione e onere di riassunzione

di [Antonino Russo](#)

Pubblicato il 10 Novembre 2016

analizziamo le modalità di riscossione dell'imposta contestata in caso di ricorso per Cassazione con rinvio al giudice d'appello: qual è l'importo da iscrivere a ruolo in tal caso?

Il **D.Lgs n. 156/2015**, com'è noto, ha fornito una sorta di *restyling* al processo tributario; molte sono state le “consacrazioni” in un vero e proprio dettato normativo di alcuni indirizzi giurisprudenziali resi per colmare alcune lacune del D.Lgs n. 546/92.



Tra i problemi risolti, figura quello delle **somme da iscrivere a ruolo**, da parte dell'Ufficio, in **funzione della riassunzione (o meno) del giudizio dopo una sentenza di cassazione con rinvio**; cioè di una fattispecie che, in precedenza, non aveva trovato una espressa regolamentazione, tanto che, innescato, le somme rimaste alle scadenze problematiche, operate dagli uffici e non condivise dal contribuente, venivano puntualmente rimesse alle valutazioni ed al frutto di una elaborazione pretoria.

Infatti, nel testo originario della norma che disciplina la riscossione provvisoria delle somme in pendenza di giudizio, precisamente l'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992, non si faceva espressa menzione ed indicazione intorno alla misura dell'**iscrizione a ruolo successiva alla sentenza di cassazione con rinvio**; in vero, tale disposizione (vigente dall'1 aprile 1996 e produttiva di effetti fino al 31 dicembre 2015) si limitava a regolamentare il *quantum* delle iscrizioni di legge, secondo una scansione temporale ben definita, ma nulla disponeva riguardo alla misura dell'iscrizione in caso di cassazione con rinvio.

La lacunosità della norma e l'inevitabile eterogeneità delle soluzioni operative poi rese, ha indotto, sia pur in ritardo e con l'intervento dianzi accennato, il legislatore ad introdurre (al comma 1 del descritto **articolo 68**) la **lettera c-bis** e tale disposizione precisa che nei casi in cui è prevista la **riscossione frazionata** del tributo oggetto di giudizio davanti alle Commissioni, l'imposta, con i relativi interessi, **deve essere pagata per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado** dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio, dunque in modo equipollente a

quanto previsto dall'**art. 15 del D.P.R. n. 602/1973**, e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

Ma l'opera del legislatore non si è fermata qui, poiché a corollario dell'integrazione di cui sopra si sono aggiunte altre due disposizioni.

La prima riguarda **una modifica, al comma 1 dell'articolo 63** del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , norma che disciplina il giudizio di rinvio nel processo tributario e che ora, grazie alla descritta novella, vede mutato il **termine per la riassunzione** del giudizio dopo la cassazione con rinvio della sentenza.

Infatti, sempre a far data dall'1 gennaio 2016, **tale termine è stato ridotto** da un anno **a sei mesi** e tale riduzione è apparsa opportuna al legislatore che, così facendo, ha operato un avvicinamento delle norme del processo tributario a quelle afferenti le cause civili¹, stante la circostanza che su queste agisce la disciplina ex art. 393 c.p.c. che prevede un termine per la riassunzione di soli tre mesi; da notare che nelle "considerazioni generali" redatte dal Consiglio dei Ministri si argomentava espressamente, a tal proposito, che non era intravista come opportuna l'opzione della riduzione del termine *de quo* a tre mesi, ritenendo tale termine eccessivamente breve, tenuto conto dei notevoli pregiudizi (quale la definitività dell'atto impugnato) che il contribuente può subire per effetto della mancata riassunzione della causa dopo la sentenza di annullamento con rinvio.

La seconda codificazione (utile a coloro che sono destinatari di una decisione della Cassazione con la quale si rinvia al giudice di merito) prende spunto dal costante insegnamento della giurisprudenza, secondo cui in caso di estinzione del giudizio sortita dalla **omessa riassunzione dopo il rinvio** (ex **art. 63, c. 2**, del D.Lgs. n. 546/1992), **diventa definitivo l'atto originariamente impugnato**. L'espressa previsione degli effetti della mancata riassunzione, sempre secondo quanto espresso dal d.Lgs n. 156/2015, ha lo scopo di rendere chiare, soprattutto ai contribuenti, le conseguenze pregiudizievoli che derivano dalla mancata riassunzione del giudizio, indipendentemente da quale parte sia risultata vittoriosa in cassazione.

Passando a quello che può essere un breve commento sull'intervento legislativo descritto, non può non osservarsi che la soluzione intrapresa sulla misura della iscrizione a ruolo *post rinvio*, fissata (come detto) a quella uguale al ricorso introduttivo, non obbedisce ad altri parametri se non a quel principio fermo espresso dalla giurisprudenza di legittimità² (e che evidentemente il legislatore ha inteso rispettare) secondo cui il **giudizio di rinvio costituisce una fase nuova ed autonoma**, ulteriore e successivo

momento del giudizio diretto e funzionale ad una sentenza che non si sostituisce ad alcuna precedente pronuncia, riformandola, ma **statuisce direttamente sulle domande proposte dalle parti**.

Invece, la circostanza che la mancata riassunzione, nel termine di legge previsto, sortisce la definitività dell'atto³, comporta che l'**interesse alla riassunzione** sia proprio della **parte contribuente**, come reiteratamente anticipato dall'Amministrazione finanziaria (v.si la circolare n. 41/E del 2011 dell'Agenzia delle Entrate e la circolare n. 8/T del 2007 dell'Agenzia del Territorio) e come confermato dal giudice di ultima istanza; a riguardo, *ex plurimis*, deve rammentarsi il pensiero della V Sezione della Suprema Corte che, nella **sentenza 8 febbraio 2008, n. 3040**, aveva già avuto modo di chiarire che **l'Amministrazione finanziaria è priva dell'interesse a riassumere**, stante il fatto che *“la pronuncia di estinzione del giudizio comporta ex art. 393 c.p.c. il venir meno dell'intero processo ed, in forza dei principi in materia di impugnazione dell'atto tributario, la definitività dell'avviso di accertamento e quindi l'integrale accoglimento delle ragioni erariali. Infatti la pretesa tributaria vive di forza propria in virtù dell'atto impositivo in cui è stata formalizzata e l'estinzione del processo travolge la sentenza di primo grado, ma non l'atto amministrativo che - come noto - non è atto processuale bensì l'oggetto dell'impugnazione”*.

Tornando al caso più comune, cioè quello della riassunzione, deve annotarsi che (sotto un profilo squisitamente pratico) sarà la parte soccombente nel precedente giudizio di appello ad ottenere dei provvisori vantaggi, in termini di riscossione, dalla cassazione con rinvio; è, infatti, evidente che (nel caso di cassazione con rinvio) l'iscrizione ex art. 15 del D.P.R. n. 602/1973, formabile dopo la successiva riassunzione del giudizio, si dimostrerà favorevole al *“portafoglio”* erariale nel caso di un'**ultima pronuncia di merito favorevole al contribuente**, stante il fatto che tale iscrizione andrà a prendere il posto del precedente sgravio. Viceversa, nel caso di **ultima pronuncia di merito favorevole all'Agenzia delle Entrate**, in sostituzione del residuo ammontare iscritto a seguito della decisione della Commissione tributaria regionale, sul contribuente graverà il (solo) peso delle sole somme iscritte a ruolo in misura uguale a quelle versate al momento della proposizione di ricorso (quindi, occorrendo, in base a questa osservazione, un parziale sgravio della maggior somma iscritta in precedenza).

10 novembre 2016

Antonino Russo

1 A parte questo inciso, quel che più conta però è che il termine, così novellato, riallinea uniformemente le tempistiche interne al D.Lgs. n. 546/1992 in tema di riassunzione del processo tributario poiché l'intervallo temporale di sei mesi per la riassunzione del giudizio di rinvio coinciderà con quello ora vigente (rimasto ovviamente inalterato) per la riassunzione del giudizio interrotto o sospeso, contenuto nella norma di cui all' art. 43 del D.Lgs. n. 546/1992.

2 Cfr. Cass., 17 novembre 2000, n. 14892; Id., 6 dicembre 2000, n. 15489; Id., 23 settembre 2002, n. 13833; Id., 28 gennaio 2005, n. 1824; Id., 28 marzo 2009, n. 7536; Id., 5 aprile 2011, n. 7781; Id., 17 settembre 2010, n. 19701.

3 Resistono all'estinzione del giudizio di rinvio soltanto quelle statuizioni già coperte da giudicato in quanto non investite da appello o ricorso per cassazione, in base ai **principi di formazione progressiva del giudicato**.