

# Ruolo straordinario per pericolo della riscossione e difesa del contribuente

di [Isabella Buscema](#)

Pubblicato il 9 Febbraio 2017

la rottamazione delle cartelle ha reso necessario un ripasso delle diverse casistiche di emissione del ruolo; in questo articolo analizziamo in quali casi è possibile che venga iscritto il ruolo cosiddetto straordinario per tutelare la riscossione e quali sono le opzioni difensive per il contribuente

## La norma

Il ruolo, ancorché atto interno dell'Amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente. L'iscrizione a ruolo della somma, che l'Amministrazione reputa sia dovuta, costituisce, dunque, il valido e legittimo titolo per la riscossione del tributo; l'adozione della cartella di pagamento costituisce lo strumento mediante il quale la pretesa viene portata a conoscenza del debitore d'imposta.

L'articolo 15-bis del Dpr 602/73 consente all'Agenzia di derogare all'iscrizione frazionata provvisoria a ruolo disciplinata dal precedente articolo 15, prevedendo una iscrizione a ruolo straordinaria di imposte, interessi e sanzioni per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se quest'ultimo non è definitivo. A norma dell'articolo 11 del medesimo decreto, questa iscrizione può avvenire solo **quando sussiste pericolo per la riscossione**. La riscossione totale delle somme accertate è possibile, ma solo se l'Ufficio dimostra compiutamente il pericolo per la riscossione. Il ruolo formato a titolo straordinario è nullo se non riporta le motivazioni circa l'esistenza del fondato pericolo per la riscossione ( Sentenza n. 57 del 12 aprile 2012 della CTR di Milano, Sez. I)

## Pericolo per la riscossione

Sono state ritenute situazioni idonee ad integrare il requisito del fondato<sup>3</sup> pericolo per la riscossione<sup>2</sup>, la dichiarazione di fallimento del contribuente<sup>4</sup> (Cass. n. 12887/2007) o il suo assoggettamento a concordato preventivo (Cass. n. 7654/2009). Deve trattarsi di situazioni caratterizzate da un'evidente sproporzione tra il patrimonio residuo del contribuente<sup>5</sup> e il credito erariale, tale da rendere elevato il rischio di perdita del credito stesso<sup>6</sup> da parte dell'amministrazione finanziaria. Il requisito richiesto non è stato considerato sussistente, ad esempio, in caso di mero richiamo alla fondatezza dell'avviso di accertamento (Ctp Milano 803/1998)<sup>6</sup> ovvero per il fatto che la società contribuente fosse in stato di liquidazione (Ctp Pistoia 176/2015).

La messa in liquidazione di una società, dopo la notifica dell'atto impositivo (avviso di accertamento), non crea condizioni che alterano il rapporto con il contribuente ai fini del recupero erariale. Infatti la procedura di liquidazione è governata dal liquidatore il quale non può compiere atti di straordinaria amministrazione e non può in alcun modo pregiudicare il credito dell'amministrazione (*Sentenza n. 1412 del 10 marzo 2015 della Commiss. Trib. Regionale, Roma, Sez. I -*).

L' Agenzia deve dimostrare che esiste un reale pericolo di perdita del credito anche nel caso di soggetti che non presentano le dichiarazioni. L'emissione dell'anzidetto ruolo, pertanto, trova applicazione ogni qual volta vi sia un giustificato timore di perdere il credito erariale nei casi in cui la situazione economico-finanziaria del contribuente non offra garanzie idonee e adeguate a soddisfare la pretesa fiscale. In ipotesi siffatte, tuttavia, l'Ufficio deve, pur sinteticamente, motivare le ragioni che hanno determinato l'emissione del ruolo straordinario, conseguendone, in mancanza, la illegittimità (sentenza n. 244 del 22 gennaio 2016 della C.T.R. di Palermo, Sez. XXV).

## **Difesa del contribuente**

I ruoli straordinari si possono emettere solo in casi eccezionali consentendo, gli stessi, all'Amministrazione Finanziaria, l'anticipata e totale riscossione delle maggiori imposte accertate in deroga alle disposizioni che regolano l'iscrizione provvisoria in pendenza del processo tributario. Per emettere il ruolo straordinario bisogna specificare e dimostrare il fondato pericolo per la riscossione in base al quale si chiede l'intera imposta risultante dall'avviso (sentenza n. 1299 del 12 luglio 2016 della C.T.R. di Firenze, Sez. XXXV). Vanno annullate le cartelle esattoriali emesse sulla base di un'iscrizione in ruoli straordinari fondata esclusivamente sull'omissione delle dichiarazioni fiscali, senza alcun riferimento alla consistenza patrimoniale del contribuente o ad un suo eventuale comportamento, anche successivo alla verifica, tale da mettere a repentaglio l'aspettativa di riscossione da parte dell'Erario (C.T.R. dell'Emilia-

Romagna decisione n. 717/07/16 depositata il 17 marzo 2016). Spetta all'agenzia delle Entrate fornire, nell'atto di accertamento o in quelli successivamente notificati, adeguata motivazione in ordine all'esistenza concreta del fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, gravando su di essa l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di legge. Tale motivazione appare fondamentale per garantire il diritto di difesa del contribuente (Ctr Lombardia n. 57/01/2012 e Ctr Emilia-Romagna n. 31/2010).

E' illegittima per difetto di motivazione la pretesa conseguente all'emissione di un ruolo straordinario nei confronti di una società di capitali posta in liquidazione coatta amministrativa qualora, essendo il patrimonio della debitrice già posto a garanzia del ceto creditorio, non siano state enunciate le ragioni circa il possibile fondato pericolo per la riscossione (sentenza n. 981 del 25 febbraio 2014 della C.T.R. di Milano, Sez. XXX). La valutazione della sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione spetta all'amministrazione finanziaria e deve, sia pure sinteticamente, esplicitare le ragioni della scelta in relazione alle possibili conseguenze nei rapporti con il contribuente, ossia l'esigibilità dell'intero importo risultante dall'avviso di accertamento anche se non definitivo, con la precisazione che il provvedimento di iscrizione a ruolo successivo all'accertamento non può trovare la sua implicita motivazione in quest'ultimo. In altri termini, l'iscrizione nel ruolo straordinario deve essere sostenuta dalla prova che la situazione economica del contribuente non offra garanzie idonee a soddisfare la pretesa fiscale, e pertanto della sussistenza del fondato il pericolo per la riscossione, in difetto del quale valgono le tutele previste dall'iscrizione frazionata a titolo provvisorio nei ruoli ordinari (sentenza n. 717 del 17 marzo 2016 della C.T.R. di Bologna, Sez. VII).

L'emissione del ruolo straordinario, ai sensi dell'art. 11, c. 3, D.P.R. n. 602 del 1973, è legittima quando sussista il fondato pericolo per la riscossione, la cui prova incombe a carico dell'Agenzia, in applicazione dei principi generali. L'iscrizione nel ruolo straordinario deve essere, dunque, sostenuta dalla prova che la situazione economica del contribuente non offra garanzie idonee a soddisfare compiutamente la pretesa erariale; né integra, di per sé, gli estremi del fondato pericolo per la riscossione, la circostanza che il contribuente versi in una situazione di concordato preventivo liquidatorio, di talché anche in tal caso permane l'onere di motivazione e di prova a carico dell'Ufficio (sentenza n. 257 del 21 settembre 2016 della C.T.P. di Reggio Emilia, Sez. I). Per l'emanazione di un ruolo straordinario bisogna avere riguardo non ai dati oggettivi dell'accertamento ma ad un eventuale comportamento del contribuente, concomitante o successivo alla verifica, che ponga a repentaglio le legittime aspettative di riscossione dell'erario quali, ad esempio, eventuali operazioni di spin-off immobiliare, operazioni societarie di tipo straordinario,

operazioni che modificano la struttura patrimoniale del contribuente che devono essere invece validamente assunte quali elementi di concreto e fondato pericolo per la riscossione dell'Imposta. Per quanto riguarda poi l'emaneazione di un titolo esecutivo quale una cartella dei pagamenti che non contenga la descrizione puntuale dei motivi che caratterizzano il fondato pericolo per la riscossione, l'amministrazione finanziaria deve esplicitare il fondato pericolo per la riscossione in base al quale richiede l'intero importo risultante dall'avviso anche se non ancora definitivo nella cartella di pagamento notificata a seguito di iscrizione a ruolo straordinario e tale onere non si può ritenere assolto con un semplice rinvio implicito alla motivazione contenuta nell'accertamento (sentenza n. 51 del 27 febbraio 2014 della C.T.R. di Ancona, Sez. III).

### **L'iscrizione nei ruoli straordinari non si sottrae alle conseguenze della pronuncia giudiziale non definitiva**

L'articolo 15-bis del DPR 602/73, rubricato «Iscrizioni nei ruoli straordinari» prevede l'iscrizione, in deroga all'articolo 15, nei ruoli straordinari delle imposte, degli interessi e delle sanzioni per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo. Ciò in casi di fondato pericolo per la riscossione.

Secondo l'articolo 68 del D.Lgs. 546/92 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. *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 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.*

Nel caso in cui il giudice tributario annulli l'avviso di accertamento, l'iscrizione nei ruoli straordinari ai sensi all'art. 15-bis del D.P.R. 602 del 1973 diventa illegittima, con la conseguenza che l'ente impositore ha l'obbligo di adottare provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso (Cass. SS.UU. sent. del

13 gennaio 2017 n. 758). Per le Sezioni Unite è ,quindi, illegittimo trattenere le somme iscritte nei ruoli straordinari dopo la sentenza (anche se non definitiva) favorevole al contribuente.

9 febbraio 2017

Isabella Buscema

1 È illegittimo l'operato dell'Ufficio che si è limitato a sostenere la sussistenza di un grave **pericolo** per la **riscossione** identificato nel generico rischio di insolvenza. È il creditore, in questa caso il fisco, che deve fornire la prova della sussistenza di un **fondato pericolo**, e in modo convincente; il generico riferimento al bilancio non è di per sé sufficiente; peraltro, nel caso di specie manca una situazione di forte indebitamento come sostenuto dall'Ufficio; mancano comunque prove relative all'adozione da parte del debitore iscritto a ruolo di comportamenti attivi volti a dissipare in tutto o in parte il patrimonio oggetto di esecuzione. Non è sufficiente una mera visione statica del patrimonio aziendale, occorrendo altresì valutare, appunto in una visione dinamica, se i comportamenti adottati dal debitore siano tali da far ritenere che sia in corso una azione tendente a rendere meno agevole l'operato di Equitalia: per esempio iscrizione di ipoteche sui beni immobili, cessione di beni a prezzi ingiustificatamente bassi... (CTP di Roma 16-04-2012 n. 212 sez. 12).

Integra il cosiddetto *periculum in mora* la sproporzione tra capitale sociale e il credito erariale. Spetta al contribuente allegare fatti nuovi o diversi sulla propria capacità patrimoniale tali se non da escludere quanto meno da ridurre la suddetta sproporzione. Il requisito del *periculum in mora* può essere desunto sia da elementi oggettivi, concernenti la capacità patrimoniale del debitore in rapporto all'entità del credito, sia da elementi soggettivi, rappresentati dal comportamento del debitore, il quale lasci fondatamente presumere che, al fine di sottrarsi all'adempimento, ponga in essere atti dispositivi, idonei a provocare l'eventuale depauperamento del suo patrimonio (CTP di Roma 23-01-2013 n. 40 sez. 19).

2 In tema di riscossione delle imposte sui redditi, ai fini della iscrizione delle imposte nei ruoli straordinari, la sussistenza, alla data della formazione del ruolo, di provvedimento (valido ed efficace) di iscrizione di ipoteca legale sui beni di società assoggettata ad IRPEG e la circostanza che la società stessa si trovi in fase di liquidazione costituiscono elementi concorrenti ad integrare il requisito del "*fondato pericolo per la riscossione*", richiesto dall'art. 11, c. 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (ed ora dall'art. 11, c. 3, del D.P.R. medesimo, come sostituito dall'art. 3 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46) (Cass. Sez. T. 30-07-2002 n. 11225).

3 Il fallimento del contribuente, determinando una situazione di fondato pericolo per la riscossione, costituisce fatto idoneo a giustificare la iscrizione nei ruoli straordinari dell'imposta da lui dovuta, esclusa, però, per le annualità d'imposta antecedenti all'entrata in vigore dell'art. 5, c. 9, del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, conv. in legge 2 giugno 1990, n. 165, la iscrizione a ruolo anche degli interessi. Infatti, solo con detta ultima disposizione il legislatore ha previsto, in

modo chiaramente innovativo e non interpretativo, l'iscrizione a ruolo, in base ad accertamenti non definitivi, anche degli interessi.(Cass. Sez. T. 07-09-2001 n. 11508). La dichiarazione di fallimento del contribuente integra di per sé il requisito del periculum in mora per l'iscrizione delle imposte nel ruolo straordinario configurandosi in proposito un fondato pericolo per la riscossione ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. n. 602/1973. La dichiarazione di fallimento non può da sola rappresentare una piena garanzia della pretesa tributaria, posto che la relativa procedura dà luogo al concorso del credito vantato dall'Amministrazione finanziaria con gli altri crediti nei confronti del fallito, e che il ruolo straordinario costituisce un utile strumento per incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo e dei relativi privilegi (Cass. civ. Sez. V, 01-06-2007, n. 12887).

4 E' legittima l'iscrizione a ruolo a titolo straordinario in caso di ammissione al concordato preventivo (sentenza n. 18 del 31 gennaio 2011 della C.T.P. di Milano, Sez. XII). E' legittima l'iscrizione a ruolo a titolo straordinario dell'intero credito vantato dall'amministrazione nei confronti di un soggetto ammesso al beneficio del concordato preventivo perché ciò rappresenta un reale pericolo per la riscossione e risulta inoltre l'unico modo per poter essere inseriti in via provvisoria all'inserimento del credito nell'elenco dei crediti della procedura.( Sentenza n. 88 del 9 gennaio 2015 della C.T.P. di Milano, Sez. XLI).

5 L'iscrizione a ruolo a titolo straordinario ex artt. 11 e 15-bis D.P.R. n. 602 del 1973 è giustificata dal comportamento del contribuente finalizzato ad eludere garanzia all'AF sui propri beni inerente all'escussione del suo patrimonio (sentenza n. 72 del 13 gennaio 2016 della C.T.R. di Venezia, Sez. V).

6 Il solo stato di liquidazione della società rappresenta causa di iscrizione delle somme nei ruoli straordinari, dato che sarebbe sintomatico di un fondato pericolo per la riscossione (sentenza n. 1384 del 14 settembre 2015 della C.T.R. di Venezia, Sez. VIII).

7 Il ruolo formato a titolo straordinario è nullo se non riporta le motivazioni circa l'esistenza del fondato pericolo per la riscossione (sent. n. 57 del 12 aprile 2012, ud. 27 marzo 2012, della C.T.R. di Milano, Sez. I).