

Il ruolo straordinario non sopravvive alla sentenza favorevole al contribuente

di [Antonino Russo](#)

Pubblicato il 3 Marzo 2017

l'iscrizione a ruolo straordinario trova ostacolo nella sentenza che accerta l'insussistenza del credito qualora essa sia emessa nei confronti di un soggetto fallito - partendo da questo particolare caso giuridico analizziamo la normativa relativa al ruolo cosiddetto straordinario ed ai casi in cui può essere emesso



L'iscrizione a ruolo straordinario trova ostacolo nella sentenza che accerta l'insussistenza del credito qualora essa sia emessa nei confronti di un **soggetto fallito**; come viene precisato in sentenza, l'ufficio (in questo caso) deve sgravare il ruolo o, sempre in conformità al *decisum*, o annullare la cartella emessa : a nulla vale opporre la circostanza che la misura adottata dall'ufficio **ex art. 15-bis D.P.R. n. 602/73** abbia il solo fine di consentire all'agente della riscossione l'ammissione dell'intero credito al passivo del fallimento.

Questa è la conclusione delle **Sezioni Unite Civili** espressa **nella sentenza n. 758 del 13 gennaio 2017**, ove si è sottolineato che la tesi difensiva dell' A.F. , basata su quest'ultima osservazione, incontrava formale rigetto poiché ad avviso del collegio di piazza Cavour:

- da un lato, la legittimazione del concessionario a far valere il credito tributario nell'ambito della procedura fallimentare non esclude la legittimazione dell'Amministrazione finanziaria (quale titolare del credito azionato e legittimata ad agire per farlo valere in sede di ammissione al passivo);
- dall'altro, la domanda di ammissione al passivo di un fallimento (avente ad oggetto un credito di natura tributaria) non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza di documentazione comprovante l'avvenuto espletamento delle dette incombenze, potendo viceversa essere basata anche su titoli di diverso tenore (quali, ad esempio, titoli erariali, fogli prenotati a ruolo, sentenze

tributarie di rigetto dei ricorsi del contribuente - cfr Cass. civ. SS.UU n. 4216/2012).

La materia, in tutta evidenza, tratta del **conflitto** tra il regime speciale scritto in favore del creditore Erario (nel quale svolge, a favore di questi un ruolo centrale **l'interesse fiscale** ovvero un interesse superprimario) e le garanzie poste a presidio del **diritto soggettivo** all'integrità patrimoniale, nonché la necessità di un bilanciamento di interessi, del diritto di difesa del debitore, a protezione, per l'appunto, del suo diritto di proprietà ; intorno questo rapporto si intrecciano poi regole di diritto comune, relative alla garanzia del diritto di credito speso *in executivis* e norme che disciplinano la riscossione, in pendenza di giudizio, delle somme vantate dall'impositore .

Va preliminarmente rammentato che il presupposto da cui muovere per procedere con l'iscrizione a ruolo ex art. 15-bis del D.P.R. n. 602/73 si incentra sul *"fondato pericolo per la riscossione"*, più genericamente rappresentabile come il timore, da parte dell'Erario, di **perdere la garanzia del proprio credito**.

La differenza fondamentale, rispetto al ruolo ordinario, sta nella circostanza che nel ruolo straordinario possono essere iscritte le somme per intero (cioè non frazionate), tanto per imposte quanto per interessi e sanzioni (art. 15-bis del D.P.R. n. 602/73); inoltre, in conformità alla disciplina della medesima disposizione, la riscossione che ne nasce è integrale e non rateale, tanto dell'imposta quanto degli interessi e delle sanzioni.

Va ricordato che la Corte di Cassazione, con orientamento consolidato fin da epoca risalente, ha affermato la legittimità dell'iscrizione a ruolo straordinario in ambito concorsuale, individuando il *periculum* (che giustifica la misura, cioè il *"fondato pericolo per la riscossione"*), non, come d'ordinario, nella concreta possibilità che il debitore disperda la garanzia patrimoniale, ma nel rischio che correrebbe l'Amministrazione (se così non operasse) di non riuscire a far valere il proprio credito, per il suo completo importo, nei termini imposti dalla procedura concorsuale, e con i privilegi che le spettano per legge. Più precisamente, secondo l'insegnamento reso: *"la Corte ha già ripetutamente enunciato il principio secondo cui '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 del d.p.r. n. 602/73, art. 11. 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. n. 243/2009).

Sulla esecutività delle sentenze tributarie di primo grado e dei riflessi che essa svolge anche sul contenzioso ove abbia fatto ingresso l’iscrizione a ruolo straordinario, soprattutto qualora la pronuncia si riveli favorevole al contribuente, **la sentenza n. 758/2017 delle Sezioni Unite Civili perviene ad una conclusione favorevole al contribuente per due ordini di motivi.**

Con il primo si afferma *“Oltre al generale rinvio alle norme del codice di rito ordinario, e quindi anche al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 282, operato dall’art. 1, comma 2, tale immediata efficacia rinveniva la sua specifica base normativa nel citato art. 68 del medesimo testo normativo: sia il comma 2 - il quale prevede l’obbligo dell’Amministrazione di rimborsare entro breve termine al contribuente quanto versato in eccedenza rispetto al decisum della sentenza di accoglimento totale o parziale del ricorso -, sia il comma 1 - che disciplina la riscossione frazionata e graduale del tributo e dei relativi interessi sempre sulla base delle statuizioni della sentenza, trovando in questa, quindi, il titolo per l’esercizio del relativo potere -, postulano evidentemente che le sentenze tributarie di merito abbiano un effetto immediato: basta osservare che, se quanto già eventualmente riscosso in più va (celermente) restituito, a fortiori non può configurarsi la riscossione di un credito la cui esistenza sia stata negata dalla pronuncia del giudice ”.*

Con il secondo si rammenta che *“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 (tra altre, Cass. nn. 4280 del 2001, 3309 del 2004, 6918 del 2013, 19750 del 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: riconoscere all’istituto in esame una capacità di resistenza all’annullamento, ancorchè 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”.

La decisione può risultare utile anche per quel che attiene l'accertamento cosiddetto “*impoesattivo*”, visto che l'art. 29, c. 1, lett. c, del D.L. n. 78/2010 stabilisce una disciplina speciale in presenza di **fondato pericolo** per il positivo esito della riscossione ed è indubbio che si scorge in tale precipua regolamentazione la struttura e la funzione del **ruolo straordinario**, secondo il combinato disposto dell'art. 11, c. 3, e dell'art. 15-bis, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, al novello accertamento esecutivo.

Tutto da valutare è poi l'impatto che avrà la sentenza qui scrutinata avrà su altre misure straordinarie adottabili dall'Amministrazione Finanziaria. Si pensi :

- al rapporto tra il provvedimento di sospensione del pagamento previsto dall'art. 69 del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440 (cosiddetto “*fermo amministrativo*”) e una pretesa tributaria, manifestata dall'impositore e impugnata dal contribuente innanzi al giudice tributario (la stessa decisione n. 758/2017 nell'estendere le sue argomentazioni richiama la precedente giurisprudenza formatasi su tal tipo di contenzioso);
- alle **misure cautelari ex art. 22 D.Lgs. n. 472/1997**, per il quale l'ente impositore, “*quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*” (per sanzione pecuniaria) “*può chiedere, con istanza motivata, al Presidente della Commissione tributaria provinciale, l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda*” (questo procedimento e le correlate misure sono stati estesi, com'è noto, al credito per imposte e interessi dalla L. 28 gennaio 2008, n. 2);
- all'art. 77 D.P.R. 602/1973, modificato dal D. Lgs. n. 193/2001, il quale stabilisce che, decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella, l'**agente della riscossione** può iscrivere **ipoteca** sugli immobili del debitore e dei coobbligati;
- all'art. 86 D.P.R. n. 602/1973, che (con criteri simili a quelli relativi all'ipoteca) consente all'agente di iscrivere **fermo amministrativo** sui **beni mobili registrati**.

Sarà la giurisprudenza a fornire ulteriori indicazioni poiché deve essere osservato che, diversamente dalla iscrizione a ruolo straordinario, gli artt. 77 e 86 D.P.R. n. 602/1973 prescindono dal pericolo per l'esazione e si atteggiano a misure più propriamente di garanzia, mentre l'art. 22 D.Lgs. n. 472/1997, "integrato" dalla legge del 2008, invece, affonda la radice sostanziale della richiesta di iscrizione di ipoteca o sequestro proprio in quel pericolo, come in quel pericolo si ritrova la radice sostanziale della lett. c) dell'art. 29.

[blox_button text="IL 22 MARZO L'AVVOCATO MAURIZIO VILLANI TERRA' UNA
VIDEOCONFERENZA GRATUITA IN TEMA DI PROCESSO TRIBUTARIO"

link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/strategie-ricorso-tributario-22-marzo-2017.html" target="_self" button_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

3 marzo 2017

Antonino Russo