

CONTENZIOSO

Annullamento dell'accertamento e illegittimità della cartella

di **Luigi Ferrajoli**



In tema di riscossione dei tributi, **l'iscrizione a ruolo** e la cartella di pagamento divengono **illegittime** a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, **annulla l'atto impositivo** da esse presupposto, poiché tale pronuncia fa venir meno, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto **dell'atto amministrativo** che la legittima ed escludendo quindi che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di **riscossione provvisoria**.

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale ([Cass. Civ. n. 19750/2014](#)), 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, si conclude con una pronuncia di una **decisione di merito sostitutiva** sia della dichiarazione del contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione.

Da ciò deriva che, se il Giudice tributario **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**, 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, **non ha fondamento normativo** e non risponde ad un equo bilanciamento degli interessi contrapposti.

In particolare **l'iscrizione a ruoli straordinari**, disciplinati dall'[articolo 15 bis D.P.R. 602/1973](#),

non si sottrae alle conseguenze della pronuncia giudiziale non definitiva incidente sulla legittimità dell'atto impositivo che ne costituisce il titolo: il **pieno adeguamento** dello strumento cautelare alla **statuizione** del giudice.

Conseguentemente, il **ruolo** (il cui importo corrisponde a quello dell'atto impositivo), deve essere **sgravato** dall'ente impositivo, in tutto o in parte, in conformità al **decisum**, o la relativa cartella annullata, nella stessa misura, dal **giudice adito**.

La Corte di Cassazione si è occupata più volte di problematiche inerenti la **validità e l'efficacia** del **titolo esecutivo** e conseguentemente della cartella di pagamento; sul punto, si segnala l'interessante principio espresso nella sentenza delle **Sezioni Unite**, che hanno cercato, con la [sentenza n. 758/2017](#) di fare chiarezza su una tematica diffusa e di rilevante interesse, secondo cui *“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, del DPR n. 602 del 1973, articoli 11 e 15 bis, 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, 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 consequenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata”*.

Con l'[ordinanza n. 33318 del 17.12.2019](#), la **Suprema Corte** ha specificato che i principi summenzionati, essendo applicabili in caso di ruoli straordinari, a maggior ragione non possono che **applicarsi al ruolo ordinario**, alla luce anche del disposto dell'[articolo 68 D.Lgs. 546/1992](#) che prevede quanto segue: *“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”*.

Le cartelle di pagamento che **hanno perso** definitivamente il **presupposto legittimante** sono **quindi divenute illegittime**, non potendo certo configurarsi una sorta di connotazione “elastica”, tale da farle riprendere validità in seguito ad una eventuale riforma della sentenza di annullamento dell'atto impositivo.