

## CASI CONTROVERSI

---

### **Misure certe per le somme dovute nel processo tributario**

di **Comitato di redazione**

Ogni tanto risulta **utile**, crediamo, ribadire anche **concetti** che potrebbero essere considerati privi di dubbi; è comunque un esercizio che conforta, specialmente quando si leggono alcune **pronunce** che possono indurre al timore di non avere ben chiari alcuni punti saldi. Vi è, insomma, una sorta di effetto “tranquillizzante”.

Partiamo allora con il nostro ragionamento che prende le mosse dalla **sentenza n. 251** della **CTR** di **Cagliari**, depositata in data **23 agosto 2016**. La materia del contendere riguardava, appunto, la misura del **tributo** e dei relativi **interessi** dovuti durante i vari **gradi** del **giudizio**; in definitiva, ci si riferisce all'articolo 68 del D.Lgs. 546/1992.

Nel caso di specie, un contribuente era soccombente nel giudizio di primo grado su un accertamento dell'Agenzia delle entrate (erano i tempi in cui vigeva ancora l'iscrizione a ruolo delle somme dovute e, per accedere al contenzioso, era dovuto il 50% di imposte e sanzioni) e, avendo ricevuto la **cartella** esattoriale a seguito della pronuncia della CTP, ne contestava l'ammontare.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate, che già aveva **iscritto a ruolo** il 50% dell'accertato, dopo la sentenza di primo grado aveva iscritto a ruolo le **ulteriori somme** (dovute in base a sentenza) fino all'intero importo delle somme per tributi e sanzioni decise, poiché inferiore ai due terzi dell'importo inizialmente accertato. Il contribuente riteneva, invece, che le somme dovute **non** potessero **superare i due terzi** di quanto contenuto nella decisione dei giudici (salvo il poter riscuotere le sanzioni).

La CTP **accoglieva** la tesi della **ricorrente** per cui non si sarebbe potuto iscrivere a ruolo più di due terzi di quanto ritenuto con la sentenza di primo grado e ciò anche per le sanzioni, condannando l'Agenzia delle Entrate alle spese del giudizio, *“pur se risultava in effetti dovuta una qualche differenza da iscrivere a ruolo che però la Commissione preferiva non accertare per evitare l'innescarsi di un micro contenzioso si difficile governo ...”*.

Ovviamente di diverso avviso è l'Agenzia delle entrate che, invece, sosteneva che dopo la sentenza di primo grado si potesse iscrivere a ruolo il minore importo fra quanto deciso dal giudice ed i due terzi di quanto era invece in contestazione (l'**accertato**).

L'appello dell'Agenzia è stato ritenuto **fondato** ed i Giudici ricostruiscono sia pur brevemente la questione delle somme dovute in pendenza di giudizio.

In tema di **riscossione** delle imposte sui redditi, l'articolo 15, primo comma, del DPR 602/1973, concerne la riscossione del tributo nella fase amministrativa, mentre il sopravvenuto articolo 68 del D.Lgs. 546/1992 regola - in materia di esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie - la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario.

In tema di **sanzioni amministrative** connesse a violazioni delle leggi finanziarie, è ugualmente possibile procedere alla loro riscossione frazionata anche in pendenza di giudizio e prima del passaggio in giudicato della relativa sentenza, sempre ai sensi del richiamato articolo 68, per effetto del richiamo dell'articolo 19, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997.

La disposizione di cui al comma 1 dell'articolo 68 del D.Lgs. 564/1992, facendo riferimento anche alla riscossione dei *"relativi interessi previsti dalle leggi fiscali"*, consente poi all'Amministrazione di pretendere, in via provvisoria, anche gli **interessi moratori**, insieme al tributo cui accedono (Cassazione, Sentenza n. 26308 del 29/12/2010).

Quanto all'importo per cui vi è possibilità di procedere ad iscrizione dopo la sentenza di primo grado che ha parzialmente accolto il ricorso (caso che viene qui in considerazione poiché la sentenza di primo grado ha parzialmente accolto il ricorso del contribuente riducendo le imposte accertate), la disciplina positiva è rinvenibile nell'articolo 68 comma 1 lettera b), per cui *"il tributo con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali deve essere pagato per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale e comunque **non oltre i due terzi**, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso"*, mentre se il ricorso è **rigettato** dalla CTP il contribuente deve pagare **i due terzi dell'accertato**.

Di fronte a tale sistema appare chiaro che il legislatore, dopo la sentenza di primo grado, ha voluto consentire sempre la riscossione dei due terzi dell'accertato a meno che la somma riconosciuta in sentenza non sia **inferiore** ai due terzi di quanto accertato, per cui la riscossione dovrà **fermarsi** all'intero risultante dalla sentenza, in virtù della regola per cui non può mai essere riscosso più di quanto il giudice, nella progressione processuale, ha ritenuto dovuto.

L'Agenzia delle Entrate, nella formazione dei ruoli del caso specifico, si è certamente attenuta a tali principi, mentre il giudice di primo grado ha **annullato** interamente la cartella portante la iscrizione provvisoria dei tributi e sanzioni dopo la sentenza, ritenendo che la somma iscrivibile non potesse superare i due terzi dell'accertato in sentenza sia per le sanzioni che per gli interessi, poiché altrimenti la sentenza di primo grado sarebbe vanificata.

Tale interpretazione **cozza** però contro la lettera e lo spirito della norma che è quello di consentire la iscrizione **frazionata** nei limiti di quanto accertato secondo la progressione delle decisioni e quindi anche l'intero qualora la decisione di primo grado non superi i due terzi dell'accertato.

E non è vero che in tal modo la sentenza verrebbe vanificata poiché comunque **la iscrizione a**

**ruolo non può mai superare quanto ritenuto dal giudice in sentenza**, anche qualora di trattasse di un decimo di quanto originariamente accertato dall'Agenzia.

Alla luce di quanto sopra, nell'attuale scenario che prevede l'adeguata considerazione delle **spese di giudizio**, è bene **evitare** contestazioni di tale natura, poiché si rischia non solo di non vedere accolte le proprie ragioni, ma anche di dover sopportare le spese di lite.

*Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:*



Seminario di specializzazione

**GLI ATTI RISCOSSIVI E LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE** ▶▶

Milano Treviso