

La Cassazione limita il pagamento parziale dei tributi in pendenza del processo

Ricorsi pendenti, si paga tutto

Riscossione frazionata solo nei casi previsti dalla legge

Pagina a cura
di SERGIO TROVATO

La riscossione frazionata di imposte e tasse in caso di impugnazione dell'avviso di accertamento si applica solo nei casi in cui la legge la prevede espressamente. Il recupero parziale del tributo accertato, in attesa della sentenza di primo grado, qualora il contribuente abbia contestato l'atto impositivo, vale solo per alcuni tributi erariali e non si estende a imposte e tasse amministrative dagli enti locali. Pertanto, in caso di accertamenti non ancora divenuti definitivi, in pendenza dei ricorsi innanzi alle commissioni tributarie, è consentito all'ente impositore provvedere alla riscossione integrale della pretesa tributaria. Il contribuente non può invocare la norma processuale che prevede la riscossione frazionata del tributo nelle more del giudizio, in quanto la stessa esplica i propri effetti solo per le somme dovute dopo l'emanazione della sentenza di primo grado. Lo ha stabilito la Corte di cassazione, con la sentenza 20457 del 30 luglio 2019.

Per i giudici di legittimità, l'articolo 68 del decreto legislativo 546/1992, riguardante il pagamento dei tributi in pendenza del processo, fa riferimento ai soli casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo. Pertanto, «si applica soltanto a quelle imposte per cui le singole leggi prevedono tale forma di riscossione frazionata». La deroga prevista dalla norma ha un carattere di specialità. Per esempio, in materia di imposte dirette, l'articolo 15 del dpr 602/1973, che disciplina l'iscrizione nei ruoli in base a accertamenti non definitivi, consente «la riscossione del tributo nella fase amministrativa». L'articolo 68, invece, «regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario». Ecco perché, come evidenziato nella pronuncia in esame, questa regola non vale in tema di riscossione di dazi e diritti doganali. Qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica, come nel caso di specie, e non sia stata ancora emanata la sentenza di primo grado, non è precluso all'amministrazione finanziaria di «iscrivere a ruolo gli interi importi dovuti». Lo stesso trattamento la legge riserva alla riscossione dei tributi locali in pendenza del processo. Quindi, il citato articolo 68 «nel prevedere una diversa modulazione

La casistica

Riferimenti normativi	Articoli 67-bis, 68 e 69 decreto legislativo 546/1992
Riscossione frazionata di imposte e tasse nella fase amministrativa è prevista	Solo nei casi in cui la legge la prevede espressamente
Per tutti gli altri tributi si applica la riscossione frazionata	Solo dopo l'emanazione della sentenza di primo grado
In caso di effetti della sentenza di 1° grado favorevole al contribuente	Obbligo di restituzione delle somme pagate nelle more del giudizio
Gli adempimenti	La sentenza deve essere notificata
Modalità di notifica delle sentenze tributarie tramite	Ufficiale giudiziario, messo comunale, servizio postale, consegna diretta all'ente impositore
In caso di mancato rimborso, entro 90 giorni, della somma richiesta	Il contribuente ha facoltà di esperire il giudizio di ottemperanza innanzi: a) alla commissione tributaria provinciale b) alla commissione regionale se il giudizio pende nei gradi successivi

Con la condanna del fisco c'è rimborso

Se l'amministrazione riscuote l'intero importo del tributo accertato, nelle more del giudizio di primo grado, in caso di accoglimento del ricorso del contribuente vanno rimborsate le somme che risultino non dovute. La sentenza fa sorgere il diritto alla restituzione, essendo immediatamente esecutiva.

Le sentenze di condanna del fisco devono essere notificate all'ente impositore per ottenere il rimborso di quanto pagato. Il rifiuto del rimborso fa scattare il giudizio di ottemperanza, che può essere attivato anche se la sentenza non sia divenuta definitiva. Le pronunce delle commissioni tributarie sono immediatamente esecutive. I contribuenti se l'esito della sentenza di primo grado è favorevole possono chiedere all'amministrazione finanziaria il rimborso delle somme pagate e, in caso di mancata restituzione entro 90 giorni dalla notifica della sentenza, o comunque dalla presentazione della garanzia, qualora venga richiesta, hanno la facoltà di esperire il giudizio di ottemperanza. L'interessato si può rivolgere alla commissione tributaria provinciale o regionale, a seconda del grado in cui pende il giudizio

E operativa in toto, infatti, la norma che

prevede il rimborso dei tributi versati dai contribuenti dopo l'emanazione delle sentenze di primo grado sfavorevoli alle amministrazioni, ma il giudice può disporre una garanzia, tenuto conto delle condizioni di solvibilità degli interessati, se le somme dovute, diverse dalle spese di lite, sono superiori a 10 mila euro. Il decreto ministeriale 22/2017 ha dato attuazione all'articolo 69 del decreto legislativo 546/1992, che impone agli enti impositori di restituire le somme versate dai contribuenti, in seguito alla notifica degli atti impositivi, se il ricorso viene accolto. La garanzia va prestata sotto forma di cauzione in titoli di Stato, con fideiussione bancaria o assicurativa. Il mancato pagamento dei premi o delle commissioni da parte dei contribuenti non è opponibile all'ente creditore e non ha alcuna incidenza sulla validità della garanzia. La norma sopra citata rinviava a un provvedimento attuativo il compito di indicare tempi e modalità per la prestazione della garanzia. Con il suddetto decreto 22 sono stati fissati i termini e gli adempimenti che devono essere rispettati per garantire l'eventuale credito delle amministrazioni.

—© Riproduzione riservata—

dell'ammontare del tributo dovuto in relazione alla progressione dei gradi di giudizio, trova applicazione nella fase post decisum e non in quella ante decisum».

La riscossione integrale. Anche la giurisprudenza di merito è in linea con la tesi della Cassazione. La commissione tributaria regionale di Palermo (sentenza 2345/2017) ha affermato che non si estende ai tributi locali la riscossione frazionata in caso di impugnazione dell'avviso di accertamento. La disciplina prevista per

i tributi erariali che limita la riscossione nella misura massima di un terzo del dovuto non vale per imposte e tasse amministrative dagli enti locali. Pertanto, in caso di accertamenti non ancora divenuti definitivi, in pendenza dei ricorsi innanzi alle commissioni tributarie, è consentito all'ente impositore di provvedere al recupero integrale della pretesa tributaria, e non soltanto nel limite di un terzo. Il contribuente non può invocare la norma processuale sopra indicata che «prevede la riscossione frazionata

del tributo solo per le somme determinate a seguito di una sentenza tributaria di merito».

Dunque, i comuni possono riscuotere totalmente l'Ici, l'Imu, la Tasi e gli altri tributi locali, poiché il titolo derivante dall'atto di accertamento è esecutivo per l'intero ammontare. A differenza dei tributi erariali, non sussiste alcuna graduazione della riscossione dell'imposta dovuta. Le amministrazioni locali hanno la facoltà di sospendere in via amministrativa l'esecutività degli atti impugnati. Altra

possibilità offerta ai ricorrenti è quella di richiedere, se esistono i presupposti (fumus boni iuris e periculum in mora), al giudice la sospensione degli atti impositivi. L'articolo 68 dispone la provvisoria esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie, graduando la riscossione dell'imposta in relazione al grado di giudizio e all'esito della controversia. Mentre per i tributi locali siamo di fronte a una totale esecutività ex lege dell'atto impositivo, che obbliga il contribuente a un esborso immediato già nelle more del giudizio di primo grado. La diversità di trattamento non opera invece per le sanzioni tributarie, in base a quanto stabilito dall'articolo 19 del decreto legislativo 472/1997. Anche quelle irrogate dagli enti locali sono soggette alle regole fissate dall'articolo 68 e, quindi, alla riscossione frazionata in pendenza del processo.

La sospensione del pagamento. Come è stato già posto in rilievo, le amministrazioni pubbliche possono sospendere gli effetti dell'atto impugnato, al fine di evitare al contribuente un esborso immediato delle somme accertate, se sussiste un dubbio sulla sua legittimità. Gli avvisi di accertamento riguardanti tasse e imposte possono essere sospesi, in autotutela, dall'amministrazione. La Cassazione, con la sentenza 13367 del 17 maggio 2019, ha però precisato che la delibera con cui la giunta comunale dispone la sospensione degli effetti degli atti tributari è limitata al pagamento del tributo. Ciò vale sia per gli atti tributari emanati dagli enti locali sia per quelli emanati dagli altri enti impositori. L'articolo 2-quater del dl 564/1994 prevede che regioni, province e comuni sono tenuti a individuare l'organo competente ad annullare o revocare, in sede riesame, gli atti illegittimi o infondati. All'organo competente è attribuito anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato, essendo tale potere ricompreso nel più ampio potere di autotutela. La stessa facoltà è riconosciuta alle Agenzie fiscali. Il provvedimento di sospensione amministrativa, secondo la Cassazione, non comporta la sospensione del termine per ricorrere (60 giorni), che è perentorio. Non può essere sospeso il termine di decadenza. Il ricorso proposto oltre il termine di 60 giorni va dichiarato tardivo e inammissibile.

—© Riproduzione riservata—