

Sentenza del 13/01/2023 n. 900 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRPEF - Accertamento - Riscossione dell'imposta in pendenza di giudizio - Riscossione frazionata.

Massima:

L'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che, anche in deroga a quanto determinato nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle Commissioni, il tributo, con i relativi interessi, deve essere pagato in maniera frazionata nella fase relativa alla pendenza del giudizio tributario. L'art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973 a sua volta prevede che le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati. Tale articolo concerne, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario. Inoltre, a seguito della notifica di avviso di accertamento, il contribuente è tenuto a pagare: un terzo di imposte ed interessi, ex art. 15, primo comma, D.P.R. n. 602 del 1973 (dettato specificamente per le imposte sul reddito), dopo la notifica dell'avviso di accertamento, essendo la riscossione provvisoria delle sanzioni possibile solo dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso; i due terzi di imposte (di qualsiasi natura siano) e interessi, dopo la sentenza di rigetto di primo grado, o quanto da questa stabilito, a norma dell'art. 68, primo comma, lettera a) e b), del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché i due terzi delle sanzioni irrogate con l'atto impugnato ex art. 19, primo comma, d.lgs. n. 472 del 1997; il residuo terzo di imposte, interessi e sanzioni dopo la sentenza di rigetto di secondo grado o quanto da questa stabilito. Nel caso di specie, è stato ritenuto che la sanzione sia stata determinata nella misura del 200 per cento rispetto all'imposta, senza apparentemente tener conto del fatto che l'art. 15 e l'art. 68, citati, prevedono rispettivamente la richiesta di pagare un terzo dell'imposta e poi, dopo la pronuncia di primo grado, il successivo terzo dell'imposta, in base all'ammontare di quanto accertato dalla sentenza con riguardo all'avviso di accertamento impugnato.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

1. La Commissione tributaria provinciale di Napoli rigettava il ricorso di A.A. avverso l'intimazione di pagamento avente come presupposti un avviso di accertamento IRPEF per l'anno (-----) e la sentenza della Commissione tributaria provinciale n. 2013/07/2016, al primo relativa, che aveva ridotto il reddito imponibile.

2. La Commissione tributaria regionale della Campania accoglieva, nella parte di interesse al fine della presente controversia, l'appello del contribuente, rilevando l'assenza di qualsiasi giustificazione relativa all'applicazione delle sanzioni in misura del 200 per cento rispetto all'imposta dovuta, e rideterminava le sanzioni nella misura del 100 per cento rispetto a tale imposta.

3. L'Agenzia delle entrate propone ricorso affidato ad un motivo di impugnazione mentre la parte contribuente si è costituita con controricorso e in prossimità dell'udienza camerale ha depositato memoria.

3. Con ordinanza della sesta sezione, pubblicata in data 29 aprile 2021, la causa è stata rimessa alla pubblica udienza, fissata poi al 6 dicembre 2022 e svoltasi nelle forme di cui al D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, convertito dalla l. 18 dicembre 2020, n. 176.

Il Procuratore generale ha depositato conclusioni scritte chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Ragioni della decisione

1. Con l'unico motivo d'impugnazione, proposto in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia delle entrate denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 19, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68 nonché del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15 in quanto, contrariamente a quanto affermato dalla sentenza impugnata, l'Ufficio non avrebbe applicato la sanzione del 200 per cento e avrebbe intimato il pagamento dei due terzi di quanto accertato, in applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68.

2. Preliminarmente occorre dare atto che non incide sulla validità del controricorso l'indicazione, nella sua intestazione, quale difensore del controricorrente, unitamente all'avv. La Venuta, del Dott. B.B., dottore commercialista, in quanto il controricorso è sottoscritto unicamente dal predetto avvocato.

3. Occorre brevemente riepilogare il quadro normativo in tema di riscossione dell'imposta in pendenza di giudizio.

3.1. il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, nella formulazione vigente *ratione temporis*, prevede che "Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;

b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;

c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale;

c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto".

Ancora il D.Lgs. n. 472 del 1997, l'art. 19, comma 1, prevede che "In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata si applicano le disposizioni dettate dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, commi 1 e 2, recante disposizioni sul processo tributario".

Questa Corte, infatti, ha evidenziato che a seguito di tale ultima previsione il citato art. 68 sia divenuto la regola generale in tema di riscossione frazionata nella fase relativa alla pendenza del processo tributario (Cass. 12/11/2010, n. 22997; Cass. 10/06/2011, n. 12791).

Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15 a sua volta prevede che "Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati".

Questa Corte in numerose occasioni (da ultima Cass. 01/04/2021, n. 9064) ha precisato che il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 1, concerne, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68 regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario.

Cass. 11/10/2017, n. 23784 ha utilmente precisato che a seguito della notifica di avviso di accertamento, il contribuente è tenuto a pagare: un terzo di imposte ed interessi, D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 15, comma 1, dettato specificamente per le imposte sul reddito, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, essendo la riscossione provvisoria delle sanzioni possibile solo dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso; i due terzi di imposte (di qualsiasi natura siano) e interessi, dopo la sentenza di rigetto della Commissione tributaria provinciale, o quanto da questa stabilito, a norma del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, comma 1, lett. a) e b), nonché i due terzi delle sanzioni irrogate con l'atto impugnato D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 19, comma 1; il residuo terzo di imposte, interessi e sanzioni dopo la sentenza di rigetto della Commissione tributaria regionale, o quanto da questa stabilito.

3.2. Nel caso di specie la CTR ha ritenuto che la sanzione sia stata determinata nella misura del 200 per cento rispetto all'imposta, senza apparentemente tener conto del fatto che il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15 e il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68 richiamati dal D.L. n. 78 del 2010, art. 29, comma 1, lett. a, nell'intestazione della intimazione, prodotta dalla ricorrente,

prevedono rispettivamente la richiesta di pagare un terzo dell'imposta e poi, dopo la pronuncia della CTP, il successivo terzo dell'imposta, in base all'ammontare di quanto accertato dalla sentenza della CTP di Napoli n. 20130 del 2016 con riguardo all'avviso di accertamento n. (---) per l'anno (---), nonchè i due terzi delle sanzioni.

4. La sentenza impugnata va quindi, in accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle entrate, cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, e cui è demandato di regolare altresì le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di regolare altresì le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 6 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza