



34552-21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
V SEZIONE CIVILE - TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: ravv.to operoso -
dichiarazione integrativa -
sanzioni - *ius superveniens*

ROBERTA M.C. CRUCITTI · Presidente - Oggetto
ROSITA D'ANGIOLELLA · Consigliere - R.G.N. 5729/2013
PASQUALINA A.P. CONDELLO · Consigliere - Cron. 34552
MARCELLO M. FRANCANZANI · Consigliere Rel.-
ANDREA VENEGONI · Consigliere -

CC - 23/03/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5729/2013 R.G. proposto da

(omissis) s.p.a., in persona del legale rappresentante p.t., con
il prof. avv. (omissis) e con domicilio eletto presso (omissis),
in (omissis) ;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- *controricorrente*-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per la
Lombardia - Milano n. 110/43/12, pronunciata il 03 luglio 2012 e
depositata il 12 luglio 2012, non notificata;

2169
/
232

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23 marzo 2021 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

RILEVATO

1. La società contribuente era attinta da un avviso di accertamento ai fini IRES e IRAP per l'anno d'imposta 2006.

2. Era infatti accaduto che decorso il termine di legge per il versamento dei tributi erariali, e precisamente in data 16 agosto 2007, la contribuente avesse formalizzato la procedura di ravvedimento operoso, la quale non era però andata a buon fine per omesso versamento della somma di euro 575,00 a titolo di minor IRES.

3. Il successivo 21 dicembre 2009 la contribuente presentava pertanto istanza di annullamento in autotutela chiedendo che le fosse almeno riconosciuto un credito relativo a maggiori ritenute su interessi bancari per il periodo d'imposta 01/03/2006 – 28/02/2007 per euro 710,00 e che per un mero errore non era stato inserito nella dichiarazione dei redditi.

4. Al silenzio formatosi sull'istanza di autotutela faceva seguito la notifica della cartella esattoriale, impugnata dalla contribuente avanti al Giudice di prossimità.

5. I due gradi di merito erano entrambi favorevoli all'Ufficio.

6. Insorge con ricorso avanti questa Corte la società contribuente affidandosi a cinque motivi, cui resiste l'Avvocatura generale dello Stato con tempestivo controricorso. In prossimità dell'udienza la parte contribuente ha depositato memoria, ribadendo le proprie ragioni.

CONSIDERATO

Vengono proposti cinque motivi di ricorso.

1. Con il primo motivo la società contribuente lamenta l'insufficiente motivazione della sentenza ex art. 360 n. 5 c.p.c. Più precisamente, censura la sentenza giacché la Commissione tributaria regionale si sarebbe limitata a recepire apoditticamente

la tesi dell'Ufficio senza indicazione alcuna delle ragioni giuridiche sottese alla raggiunta decisione. Invero la CTR non avrebbe illustrato l'*iter* logico seguito, essendosi limitata a confermare la decisione di primo grado per i motivi ivi indicati e, segnatamente, il mancato perfezionamento della procedura di ravvedimento operoso per difetto di versamento della somma di euro 575,00 e l'irrilevanza delle contestazioni svolte in merito all'omessa valutazione delle ritenute bancarie per euro 710,00, per non essere queste ultime state esposte nella dichiarazione dei redditi e per non essere nemmeno stata presentata, in sanatoria, una dichiarazione integrativa.

Il motivo è infondato.

1.1. Questa Corte ha già avuto modo di stabilire, da un lato, che "il vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà, sussiste quando nel ragionamento del giudice di merito sia rinvenibile una evidente traccia del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia prospettati dalle parti, oppure quando sussista un insanabile contrasto nel percorso argomentativo adottato, che non consente l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione" (Cass., Sez. 5, ord. n. 19547/2017) e, dall'altro, che "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016).

1.2 Segnatamente è stato affermato che "Nel processo tributario, la motivazione di una sentenza può essere redatta *per relationem* rispetto ad un'altra sentenza non ancora passata in

giudicato, purché resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa, anche se connessa, causa, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico - giuridica. La sentenza è, invece, nulla, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., qualora si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento e non sia, pertanto, possibile individuare le ragioni poste a fondamento del dispositivo" (Cass, Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 107 del 08/01/2015)".

2. Nel caso in esame la sentenza della Commissione regionale afferma che "[...] la sentenza appellata merita di essere confermata per i motivi in essa contenuti che si condividono e si fanno propri". A seguire la CTR richiama il mancato perfezionamento della procedura di ravvedimento operoso per difetto di versamento della somma di euro 575,00, l'irrelevanza della contestazione svolta in merito all'omessa considerazione delle ritenute bancarie per euro 710,00, per non essere queste ultime state esposte nella dichiarazione dei redditi e per non essere stata presentata, in sanatoria, una dichiarazione integrativa. Afferma poi che il ravvedimento operoso non avrebbe sanato nemmeno il versamento tardivo del secondo acconto IRAP stante il disposto dell'art. 1 del d.l. n. 206/2006.

2.1 Da quanto sopra consegue che la sentenza impugnata non si sia limitata a confermare, con una motivazione *per relationem*, la decisione del giudice di prime cure. Al contrario, e pur con una argomentazione sintetica, la CTR dimostra di aver fondato la propria decisione su alcune circostanze di fatto, peraltro introdotte dalla stessa contribuente, e da cui trae altrettante conclusioni giuridiche. La motivazione *per relationem* è dunque ammissibile perché non si è tradotta in un mero ed acritico rinvio alla pronuncia di primo grado, e quindi senza possibilità alcuna di valutare l'*iter* logico seguito dal giudice di prime cure, ma si è manifestata in una

decisione "autosufficiente", ancorché sintetica (Cfr. Cass. V, n. 4294/2018).

Il motivo va dunque respinto.

3. Con il secondo motivo la ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione ex art. 360 n. 3 c.p.c. dell'art. 13 del d.lgs. n. 47 del 1997 in relazione all'art. 2, comma 8 bis, d.p.r. 22.07.1998 n. 322 ai fini della preclusione del ravvedimento operoso per l'IRES. In buona sostanza la società contribuente afferma l'illegittimità della decisione di secondo grado per non essersi la CTR conformata all'orientamento di questa Corte secondo cui il contribuente sarebbe ammesso a rettificare la dichiarazione dei redditi, errata o incompleta, anche oltre lo stringente termine previsto dall'art. 2, comma 8 bis, d.p.r. 22.07.1998 n. 322.

3.1 Orbene, dirimente appare sul punto la decisione n. 13378 del 2016, resa da questa Corte a Sezioni Unite, e con cui sono stati affermati i seguenti principi di diritto: "La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43. Il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del dpr 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 comma 8 bis. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione

integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria".

3.2 Tali principi sono stati ribaditi con recenti arresti di questo Giudice secondo cui "l'art. 2, comma 8, del d.P.R. 322/98 prevede che le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Il comma 8 bis, introdotto con il d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 prevede che le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. La Corte di legittimità, con la sentenza n. 13378 pronunciata a Sezioni Unite il 7 giugno 2016 (Rv. 640206 - 01), chiamata a decidere sul contrasto tra diversi orientamenti formatisi sulla emendabilità della dichiarazione, ha affermato il principio per il quale occorre distinguere il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, cui si applicano i termini previsti dall'art. 2, commi 8 e 8 bis del d.P.R. n. 322/98, rispetto a quelle che governano il processo tributario. Ciò in quanto oggetto del contenzioso giurisdizionale è l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sulla base di dati forniti dal contribuente. Dunque, in tal caso, non si verte in tema di

"dichiarazione integrativa" ex art. 2 cit., o di richiesta di rimborso ex art. 38 d.P.R. n. 602/73 e sussiste il diritto del contribuente a contestare il provvedimento impositivo, fornendo prova delle circostanze, quali anche errori o omissioni presenti nella dichiarazione fiscale. Come chiarito dalle Sezioni Unite, infatti, la natura giuridica della dichiarazione fiscale, quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. ed il disposto dell'art. 10 dello Statuto del contribuente - secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede - nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano l'inapplicabilità, in tale sede, delle scadenze prescritte per la sola fase amministrativa" (Cfr. Cass., V, n. 23977/2018, Cass. SU n. n. 13378 del 2016 cit.; in senso conforme, v. Cass. sez. 5, 11/05/2018, n. 11507, Rv. 648025 - 01; Cass. sez. 5, 30/10/2018, n. 27583, Rv. 650962 - 01; Cass., sez. 5, 28/11/2018, n. 30796, Rv. 651567 - 01).

3.3 Il motivo è pertanto manifestazione infondata - in disparte la differenza fra (tentativo di) ravvedimento operoso e dichiarazione integrativa-, avendo la CTR fatto buon governo del principio di diritto sopra affermato, avendo precluso al contribuente la presentazione e la valenza delle dichiarazioni integrative favorevoli perché presentate oltre il termine di cui al citato art. 2, comma 8 ~~bis~~, del decreto n. 322/1998.

4. Con il terzo motivo la società ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del d.l. 7 giugno 2006 n. 206 in parametro all'art. 360 n.3 c.p.c., affermando, in buona sostanza, che la Commissione regionale avrebbe errato nell'applicare *tuot court* il disposto dell'art. 1 del d.l. n. 206/2006, senza avvedersi della pendenza della questione pregiudiziale

rimessa alla Corte di Giustizia C.E. in ordine alla compatibilità dell'IRAP con l'ordinamento comunitario.

5. La questione è già stata affrontata da questa Corte con precedenti pronunce, da cui non v'è motivo di discostarsi, e con le quali è stato così deciso: "Quanto poi alla censura, essenziale ai fini di questa decisione, relativa all'assunta erronea mancata applicazione dell'art. 1, primo comma, d.l. n. 206 del 2006, che disponeva l'inapplicabilità dell'istituto del ravvedimento di cui all'art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997 in caso di violazione dell'obbligo di versamento, a saldo o in acconto, dell'Irap per l'annualità 2006, deve rilevarsi quanto segue. Sulla questione controversa questa Corte - sia pur a proposito della disposizione, di analogo contenuto, di cui all'art. 1, terzo comma, d.l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito dalla legge 31 luglio 2005, n. 156 - ha già avuto modo di chiarire che «In materia d'IRAP, ai sensi dell'art. 1, comma 3, del d.l. n. 106 del 2005, conv. nella l. n. 156 del 2005, la riduzione delle sanzioni, prevista in caso di ravvedimento dagli artt. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 e 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997, non trova applicazione, limitatamente al periodo d'imposta 2004, nell'ipotesi di violazione dell'obbligo di versamento a saldo, da intendersi sia quale pagamento omesso sia quale pagamento incompleto, atteso che la *ratio* della disposizione non giustifica l'individuazione di un discrimine arbitrario tra inadempimento totale e parziale.» (Cass. 30/06/2016, n. 13390; conformi Cass. 25/10/2017, n. 25287; Cass. 20/03/2019, n. 7826). Secondo i citati precedenti di legittimità, la norma di cui all'art. 1, terzo comma, d.l. n. 106 del 2005, «testualmente riferita a un periodo di imposta limitato e ben definito (Irap dovuta per l'anno 2004 e versamenti in acconto e a saldo dovuti per la stessa imposta nell'anno successivo) era correlata nella sua genesi alla contingente pendenza della questione pregiudiziale rimessa avanti la Corte di Giustizia C.E. in ordine alla compatibilità dell'IRAP con

l'ordinamento comunitario onde si riteneva evidentemente da parte del legislatore che l'attesa o la speranza di una pronuncia della Corte europea che ne sancisse l'illegittimità potesse spingere alla violazione dell'obbligo di imposta e con la prevista esclusione dell'applicabilità della riduzione delle sanzioni ex art. 13 d.lgs. n. 472/97 si voleva a tanto contrapporre un disincentivo» (Cass. 20/03/2019, n. 7826, cit., in motivazione). L'art. 1, primo comma, d.l. n. 206 del 2006, che interessa la fattispecie *sub iudice*, condivide con l'art. 1, terzo comma, d.l. n. 106 del 2005 sia il contenuto che la *ratio*, e non giustifica pertanto, di per sé solo, una differente interpretazione, rispetto a quella già adottata da questa Corte, nel senso dell'inapplicabilità originaria del ravvedimento operoso.

Così come proposto, il motivo non può essere accolto.

5.1 Tanto premesso, deve altresì considerarsi, che, in materia, sono sopravvenute diverse modifiche legislative, costituenti *ius superveniens*, la cui rilevanza deve essere valutata ai sensi dell'art. 3 d.lgs. n. 472 del 1997. Si fa riferimento, innanzitutto, all'art. 23, comma 31, d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, invero menzionato dalla stessa CTR nella motivazione, a seguito della relativa eccezione della contribuente, ma solo quale mero elemento interpretativo di supporto alla ritenuta «obiettiva illogicità» della sanzione amministrativa controversa, senza valutarne invece l'applicabilità, ed eventualmente gli effetti, al caso di specie. Infatti, la norma appena citata disponeva che «Per coordinare l'entità delle sanzioni al ritardo dei versamenti, all'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471, sono soppresse le seguenti parole: "riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria». Nell'interpretazione che ne ha fornito la prassi della stessa

Amministrazione (Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 5 agosto 2011, n.41/E, § 10, citata ed in parte riprodotta dalla controricorrente), "Il comma 31 dell' articolo 23 del decreto, nel modificare l' articolo 13, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ha esteso la riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi negli adempimenti alla generalità dei versamenti dei tributi. Nel testo previgente, infatti, il citato articolo 13 - che prevede la sanzione del 30 per cento per il ritardato od omesso versamento dei tributi - riconosceva ai versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni una diminuzione della sanzione amministrativa pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo solo se gli stessi erano relativi ai crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall' amministrazione finanziaria. In virtù, quindi, dell' eliminazione dell' inciso che limitava il suddetto beneficio ad una specifica fattispecie, si prevede, allo stato, una nuova misura della sanzione applicabile alla generalità dei versamenti che vengono eseguiti entro quindici giorni dalla ordinaria scadenza. Come chiarito dalla relazione governativa al decreto "la modifica assolve [...] alla finalità di rendere il sistema sanzionatorio più graduale rafforzando l' aderenza della sanzione stessa alla gravità dell' inadempimento [...] La nuova previsione, in virtù del principio sancito dall' articolo 3, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, trova applicazione anche alle violazioni commesse precedentemente all' entrata in vigore del decreto, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo. [...] come chiarito dalla circolare n. 138/E del 5 luglio 2000, la diminuzione in esame spetta "indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento". Ciò significa che anche nei casi in cui non opera il ravvedimento operoso l' ufficio applicherà la sanzione di cui all' articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 tenendo conto, al verificarsi dei presupposti,

della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo". Inoltre, si fa riferimento all'art. 15, comma 1, d.lgs. 24 settembre 2015, n.158, che, sopravvenuto alla proposizione del ricorso per il quale si procede, ha ulteriormente modificato l'art. 13 d.lgs. n.471 del 1997, che, per quanto qui interessa, nel secondo periodo del primo comma dispone ora che: «Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo".

Il motivo è pertanto infondato, ma la sentenza dev'essere comunque cassata in ragione dello *ius superveniens* pacificamente applicabile in materia di sanzioni -delle quali unicamente qui è controversia- secondo il principio del *favor rei*.

6. Con il quarto motivo la società ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 13 del d.lgs. 472/1997 per disconoscimento "totale" del ravvedimento operoso in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. Afferma l'illegittimità della sentenza per non aver accertato la validità del pagamento effettuato dal contribuente, ancorché in via parziale, ossia sino alla concorrenza di quanto effettivamente versato.

Il quarto motivo è fondato.

6.1 Sul punto occorre dare atto che l'orientamento di questa Corte, espresso nelle pronunce n. 22330 del 2018 e n. 19017 del 2015, secondo cui "in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, ai sensi dell'art. 13, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, è inammissibile il ravvedimento operoso parziale, in quanto la norma pone come condizioni di perfezionamento della fattispecie tanto la regolarizzazione dell'obbligo tributario, quanto il versamento integrale della sanzione, nella prevista misura ridotta, con il pagamento degli interessi legali, salvo il differimento di trenta giorni laddove la

liquidazione debba essere eseguita dall'Amministrazione finanziaria", è stato oggetto di rivisitazione per effetto dello *ius superveniens* di cui all'art. 4-decies D.L. 34/2019 (cd. Decreto crescita), convertito dalla legge n. 58 del 2019 che ha introdotto l'ad. 13 bis del D. Lgs. n. 472 del 1997, in vigore dal 30.6.2019.

7. La normativa citata è stata infatti dichiarata norma interpretativa e, quindi, con effetto retroattivo che ha esteso l'ambito operativo della disciplina del ravvedimento operoso contenuta nel precedente articolo 13 anche al caso di versamento frazionato dell'imposta o di versamento tardivo dell'imposta frazionata (cd. ravvedimento parziale).

7.1 Tanto premesso, con un recentissimo arresto questa Corte ha avuto modo di affermare che "Il nuovo articolo 13-bis, che reca il titoletto (Ravvedimento parziale) prevede che "1. L'articolo 13 si interpreta nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), bbis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13. Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo, la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata". Il primo periodo del primo comma reca quindi una norma di interpretazione autentica, con efficacia in conseguenza retroattiva,

ai sensi della quale l'istituto del ravvedimento operoso si applica anche nei casi di versamento frazionato tardivo delle imposte dovute e cioè anche nel caso di una sola parte dell'imposta dovuta, sempre che siano stati corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla imposta versata, di cui la contribuente ha chiesto la applicazione nel caso in esame. Il che impone l'esame della questione anche nel presente giudizio di legittimità in cui uno specifico motivo di ricorso riguarda proprio la possibilità di applicazione del "ravvedimento in presenza di versamenti carenti", alla luce del principio consolidato per cui lo *ius superveniens*, che introduca una nuova disciplina del rapporto controverso, può trovare applicazione alla duplice condizione che, da un lato, la sopravvenienza sia posteriore alla proposizione del ricorso per cassazione, e ciò perché, in tale ipotesi, il ricorrente non ha potuto tener conto dei mutamenti operatisi successivamente nei presupposti legali che condizionano la disciplina dei singoli casi concreti; e, dall'altro lato, la normativa sopraggiunta sia pertinente rispetto alle questioni agitate nel ricorso, posto che i principi generali dell'ordinamento in materia di processo per cassazione - e soprattutto quello che impone che la funzione di legittimità sia esercitata attraverso l'individuazione delle censure espresse nei motivi di ricorso e sulla base di esse - impediscono di rilevare d'ufficio (o a seguito di segnalazione fatta dalla parte mediante memoria difensiva ai sensi dell'ad. 378 c.p.c.) regole di giudizio determinate dalla sopravvenienza di disposizioni, ancorché dotate di efficacia retroattiva, afferenti ad un profilo della norma applicata che non sia stato investito, neppure indirettamente, dai motivi di ricorso e che concernano quindi una questione non sottoposta al giudice di legittimità (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 19617 del 24/07/2018 Rv. 649858 — 01 e precedenti conformi)" (Cfr. Cass., V, 6593/2021).

Il quarto motivo è pertanto fondato.

8. Con il quinto ed ultimo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 4 c.p.c. per violazione dell'art. 112 stesso codice di rito, con omissione di pronuncia sulla domanda subordinata proposta in appello di vedersi ridurre la cartella esattoriale dell'importo di €.7.386,28, in quanto pagato come ravvedimento operoso non andato a buon fine (perché non integrale) e, poi, di fatto pagato una seconda volta quando la cartella che ha dato origine a questo contenzioso comprendeva integralmente le sanzioni, senza tener conto di quanto già pagato. Sennonché, l'Ufficio rappresenta come la somma richiesta tenga conto di quanto effettivamente (già) versato da parte del contribuente con due modelli F24, donde non si evince un "doppio" pagamento non dovuto (pag. 9 e 10 controricorso).

Il motivo, posto espressamente in via subordinata, resta assorbito dall'accoglimento di quello che precede.

9. In conclusione il ricorso deve essere accolto con riguardo al quarto motivo, rigettati gli altri. La sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice a quo perché, effettuati gli accertamenti in fatto necessari, provveda a nuova decisione tenendo conto delle intervenute disposizioni sopravvenute in tema di sanzioni e di ravvedimento operoso.

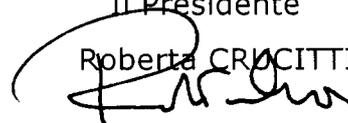
PQM

La Corte accoglie il ricorso in relazione al quarto motivo, respinti gli altri, cassa la sentenza impugnata anche in ragione dello *ius sperveniens* e rinvia alla CTR per la Lombardia, Milano, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23/03/2021.

Il Presidente

Roberta CRUCITTI



DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi, 6 NOV 2021
IL CANCELLIERE ESPERTO
Laura Cosima Pugliese

11 - 5729/2013 - 23/03/2021 MMF