

25492/22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto: avv.
accer. IRPEF-
IRAP 2004

ROBERTA CRUCITTI Presidente
MARIA LUISA DE ROSA Consigliere Rel.
VALENTINO LENOCI Consigliere
ALBERTO CRIVELLI Consigliere
FRANCESCO CORTESI Consigliere

R.G.N. 18554/2014

con 25492

UC - 04/05/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18554/2014 R.G. proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis)

, presso lo studio dell'avvocato (omissis) che

la rappresenta e difende

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DI (omissis) in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende.

- controricorrente -

nonché contro

AGENTE DELLA RISCOSSIONE PER LA PROVINCIA DI (omissis) (già

(omissis) : s.p.a.), ora (omissis) s.p.a., in persona del legale

1574
2022

rappresentante Direttore *pro tempore*, con sede in Roma Viale di Tor Marancia n. 14

- intimato -

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LAZIO, sezione staccata Latina n. 637/40/13, depositata in data 23 luglio 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 4 maggio 2022 dal consigliere dott.ssa Maria Luisa De Rosa

Rilevato che:

1. La cartella di pagamento impugnata (n. 057 2009 00104692 87) per l'importo complessivo di € 5.271.944,79 fa riferimento a somme liquidate ex art. 36 bis del D.P.R. 26 ottobre 1973 n. ~~600~~ ^{u. 600/48+3} in relazione alla dichiarazione, presentata dalla ricorrente, relativa agli anni d'imposta 2004 e 2005. Essa reca le seguenti iscrizioni a ruolo:

- 1) n. 2009/200004 di 2.499.276, 10 per sanzioni ed interessi su tardivi versamenti IRAP per il periodo di imposta 01/12/2004 – 30/11/2005;
- 2) n. 2009/10 di € 2.499.276,10 per sanzioni ed interessi su tardivi versamenti IRAP per il periodo di imposta 01/12/2004 – 30/11/2005;
- 3) n. 2009/150062 di € 39.134,30 per presunti/omessi tardivi versamenti IRPEF, sanzioni ed interessi per il periodo d'imposta 2005.

2. Avverso la cartella in esame, parte ricorrente ha proposto ricorso, eccependo la duplicazione del ruolo di € 2.499.276,10 quale sanzione per il periodo 01/12/2004 – 30/11/2005 nonché l'illegittimità della cartella per carenza di motivazione, per violazione del principio del *favor rei* di cui all'art. 3, comma 3, del d.lgs. del 18 dicembre 1997 n. 472, e la nullità della stessa per violazione dell'art. 8 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – obiettive condizioni di incertezza e per insussistenza dei presupposti di diritto e di fatto, con riferimento al ruolo n. 2009/150062.

3. Con sentenza n. 16/04/10, la C.t.p. di Latina ha accolto integralmente il ricorso, disponendo la restituzione delle somme versate ed affermando la correttezza dell'operato della ricorrente in merito al ravvedimento operoso effettuato sul secondo versamento IRAP, la dimostrazione da parte della ricorrente medesima dell'effettuazione dei versamenti per la somma di € 39.134,30 di cui al ruolo 2009/160062 ed, infine, l'illegittimità della cartella per carenza di motivazione.

4. Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto appello, sostenendo la sua erroneità in ordine all'efficacia del ravvedimento operoso effettuato sul versamento IRAP, alla non tardività dei versamenti, relativi all'iscrizione a ruolo di € 39.134,30 di cui al ruolo 2009/160062 in quanto effettuati il 17/05; l'Ufficio ha insistito, altresì, sull'errore commesso dal Giudice di *prime cure* laddove ha ritenuto che nella cartella dovessero essere indicati i motivi che avevano dato luogo alla motivazione, in quanto, nel caso di cartella ex art. 36 - bis del d.P.R. del 29 settembre 1973, n.600, le riprese derivavano dalla liquidazione della dichiarazione dei redditi del mod. 770 presentate dal contribuente.

5. Con sentenza n. 637/40/13, la C.t.r. ha accolto l'appello dell'Ufficio, osservando che l'iscrizione a ruolo di € 2.499.276, era stata emessa ex art. 1, comma 3, della legge del 31 luglio 2005, n. 156 che non consentiva il ravvedimento operoso per l'IRAP versata in ritardo e con la stessa venivano recuperate le sanzioni per il tardivo versamento della seconda rata nella misura del 30% e non nella misura ridotta, in quanto l'art. 1 del d.l. 17 giugno 2005, n. 106 sancisce che, in caso di violazione dell'obbligo del versamento a saldo dell'imposta regionale sull'attività produttive, non si applicano le disposizioni in materia di riduzione delle sanzioni di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.



Pertanto, hanno osservato i giudici di *seconde cure*, nel caso di specie, non era applicabile il principio del *favor rei* perché non vi era il fenomeno di successioni di norme nel tempo; inoltre, la norma della non applicabilità del ravvedimento operoso era (ed è) pienamente operante e vigente, non essendo stata abrogata ovvero modificata, in deroga a quanto stabilito all'art. 13 del d.lgs. del 1997, n.472; pertanto, anche dopo la sentenza della Corte di Giustizia sulla compatibilità dell'IRAP con l'ordinamento europeo, veniva esclusa l'operatività del ravvedimento operoso come espressamente previsto dal d.l. 17 giugno 2005, n. 106 per il periodo precedente a quello incorso.

La C.t.r. ha ritenuto anche priva di pregio l'eccezione di illegittimità costituzionale in quanto l'art. 1 del d.l. del 2005, n. 106 ha previsto che *«in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza»* in attesa della decisione della Corte di Giustizia sulla compatibilità dell'IRAP e al comma 3 ha previsto che le sanzioni per il tardivo versamento della seconda rata erano dovute nella misura del 30%, non sussistendo alcuna incertezza sulla debenza dell'IRAP, tutelando tale norma chi si trovava nella condizione di aver effettuato irregolarità negli adempimenti fiscali. Infine, riguardo l'iscrizione a ruolo di € 39.134,30 per omessi/tardivi versamenti IRPEF, il giudice d'appello ha ritenuto che il contribuente avesse allegato due versamenti che non risultavano effettuati il 16/05, in quanto la delega del pagamento era priva delle dovute stampigliature meccanografiche della Banca, mentre poi tali stampigliature risultavano datate al 17/05, a dimostrazione del fatto che solo in quella data erano avvenuti i pagamenti e, quindi, in ritardo.

6. Avverso la sentenza della C.t.r. ha proposto ricorso il contribuente, (omissis) sulla scorta di quattro motivi, chiedendone l'annullamento.



Si è costituito in giudizio l'Ufficio con controricorso, ritenendo infondato il ricorso.

La causa è stata discussa nella camera di consiglio del 4 maggio 2022, per la quale è stata depositata memoria ex art. 380 – bis 1 cod. proc. civ. con la quale la società ricorrente ha chiesto procedersi alla rimodulazione delle sanzioni sulla base del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, disposizione entrata in vigore, successivamente alla proposizione del ricorso, in data 1 gennaio 2016, in base al combinato disposto dell'art.32 del d.lgs. del 2015, n. 158, e dell'art.1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015, n.208.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, il ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del d.l. n. 106 del 2005, nonché degli artt. 3 e 97 Cost., nonché del principio europeo di proporzionalità, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la sentenza impugnata assunto un'interpretazione letterale distorsiva e irragionevole – sino alla incostituzionalità – della disposizione di legge, così determinando l'applicazione della norma a fattispecie estranee alla sua *ratio*, il ricorrente lamenta che nella sentenza impugnata non viene compiuta disamina alcuna in merito alle circostanze di fatto e di tempo nelle quali sarebbe avvenuto il versamento ritardato dell'acconto IRAP 2005, ritenendolo ininfluenza rispetto a disposizioni di legge che, in assoluto, non avrebbero consentito l'applicazione di riduzioni sanzionatorie a omissioni verificatesi in quel determinato periodo storico.

1.2 Con il secondo motivo di ricorso il ricorrente denuncia la violazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3, cod. proc. civ., lamentando che la sentenza impugnata abbia sbrigativamente escluso il motivo dedotto dalla



società ricorrente circa la doverosa applicazione del principio di prevalenza del trattamento sanzionatorio più favorevole.

1.3 Con il terzo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia la violazione degli artt. 115 cod. proc. civ., 2697 cod. civ. e 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, un difetto assoluto di motivazione in ordine alla valutazione della prova documentale, in violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, prima comma, n. 4, cod. proc. civ., lamentando che i giudici di *seconde cure* non esplicitino i motivi per i quali considerano provata la tardività del versamento - consegnando valore probatorio al documento prodotto dall'Agenzia delle Entrate (modello F24, privo di firma, data 17 maggio 2005 meccanicamente inserita) - e non la tempestività del versamento, privando di valore probatorio il documento prodotto dalla contribuente (modello F24 con firma e data 16 maggio 2005 a timbro).

1.4 Con il quarto motivo di ricorso, il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 36 - bis del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stata avallata la pretesa dell'ufficio anche con riferimento a versamenti tardivi non indicati nell'atto impugnato e nell'avviso prodromico, il contribuente lamenta che la sentenza impugnata non abbia motivato sulla questione relativa alla mancata ricomprensione nell'avviso bonario (comunicazione di irregolarità) di tutti i versamenti che poi sono stati iscritti a ruolo; di fatto il ricorrente ritiene che i giudici di *seconde cure* abbiano assorbito nella declaratoria di irregolarità i versamenti di ogni importo compreso nella cartella di pagamento, considerando irrilevante la questione giuridica dell'omessa preventiva contestazione, a mezzo della comunicazione di irregolarità, di tutti gli importi asseritamente non versati e pertanto iscritti a ruolo.

2. Preliminarmente, va rilevato che l'Ufficio ha provveduto allo sgravio parziale della cartella di cui al ruolo 6AI00016388/D per un



ammontare di € 2.499.276,10 presentando una duplicazione di ruolo a causa dell'esercizio sociale non coincidente con l'anno solare; l'Ufficio ha, dunque, chiesto autorizzazione allo sgravio alla Direzione Regionale Lazio e, ottenuto riscontro positivo, ha dato seguito allo sgravio parziale.

3. Il primo motivo di ricorso, dichiarata inammissibile, per la sua assoluta genericità, la questione di illegittimità costituzionale sollevata in seno al ricorso medesimo, è infondato.

4. Il Collegio ritiene di dare seguito, non riscontrando idonee ragioni per discostarsene, ai principi già espressi, in materia da questa Corte (Cass. 30/06/2016, n. 13390, Cass. 25/10/2017, n. 2587) secondo cui in materia d'IRAP, ai sensi dell'art. 1, comma 3, del d.l. n. 106 del 2005, conv. nella legge 31 luglio 2005, n. 156, 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; si è, infatti, condivisibilmente affermato che la norma, 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 del 1997 si voleva a tanto contrapporre un disincentivo; ciò posto, la Corte ha condivisibilmente escluso che la norma, nell'ampia locuzione utilizzata per la definizione del comportamento considerato, consentisse di distinguere tra inadempimento parziale o totale ovvero postulasse alcun limite quantitativo, ovvero, ancora, lasciasse margine alcuno per una verifica, caso per caso, dei motivi soggettivi che hanno condotto alla violazione. Ancora, a norma dell'art. 1, comma 3, d.l. 17 n. 106 del 2005 convertito dalla legge n. 156 del 2005, «in caso di violazione dell'obbligo di versamento a saldo dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativo al periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dell'obbligo di versamento in acconto o a saldo della medesima imposta, relativo al periodo d'imposta in corso alla predetta data, non si applicano le disposizioni in materia di riduzione delle sanzioni previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, nonché dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, e successive modificazioni»; nel caso di specie, essendo pacifico che è in contestazione il versamento del secondo acconto dell'Irap 2005, oggetto di compensazione, la norma in oggetto non è applicabile.

5. Anche il secondo motivo di ricorso è infondato.

Come ben argomentato dalla C.t.r., al caso di specie non è applicabile il principio del *favor rei* in quanto non si ha un fenomeno di successione di leggi nel tempo non essendo stata abrogata la norma dell'art.1, comma 3, della legge n. 156 del 2005 la quale continua a regolare le fattispecie di tardivo pagamento dell'IRAP per gli anni in questione e non essendosi verificata, all'epoca, alcuna successione di norme sanzionatorie;



né la norma sulla non applicabilità del ravvedimento operoso è stata abrogata o modificata sicchè è pienamente operante e vigente in deroga a quanto stabilito in via generalizzata dal ravvedimento operoso di cui all'art 13 del d.lgs. n.472 del 1997.

6. Pure infondati sono il terzo ed il quarto motivo di ricorso da trattare unitariamente per evidenti ragioni di connessione.

Il giudice di appello ha sinteticamente ma esaustivamente motivato il ritardo nel pagamento indicando che la delega di pagamento del 16 maggio allegata dalla contribuente è mancante delle stampigliature meccanografiche della banca laddove esse risultano nella delega del 17 maggio prodotta dall'Ufficio per cui è indubbio che la motivazione, sul punto, sia sorretta da una logica e coerente valutazione delle prove acquisite attraverso l'attività processuale delle parti.

7. Infine, con la memoria depositata ai sensi dell'art. 380-bis.1. c.p.c., la società ricorrente ha chiesto procedersi alla rimodulazione delle sanzioni sulla base del d.lgs. n. 158 del 2015, disposizione entrata in vigore, successivamente alla proposizione del ricorso, in data 1 gennaio 2016, in base al combinato disposto dell'art.32 del d.lgs. n. 158 del 2015, e dell'art.1, comma 133, della legge n. 208 del 2015. Pertanto, la Corte rigetta ^{il ricorso} il ricorso e, in accoglimento della richiesta avanzata nella memoria ex art. 380-1 bis c.p.c., cassa la sentenza impugnata in relazione alla rimodulazione delle sanzioni, con rinvio alla C.t.r. del Lazio perché, in diversa composizione, proceda alla quantificazione delle sanzioni pecuniarie con l'applicazione dello *ius superveniens* più favorevole alla società contribuente. Al giudice del rinvio è demandato anche di provvedere alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.



P.Q.M.

Rigetta ^{motivi di} il ricorso e, in accoglimento della richiesta avanzata nella memoria ex art. 380 - bis 1 cod. proc. civ., cassa la sentenza impugnata in relazione alla rimodulazione delle sanzioni, con rinvio alla COMM.TRIB.REG. LAZIO perché, in diversa composizione, proceda alla quantificazione delle sanzioni pecuniarie con l'applicazione dello *ius superveniens* più favorevole alla società contribuente nonché alla determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 4 maggio 2022

IL PRESIDENTE

(Roberta Grucitti)


DEPOSITATO IN CANCELLERIA
30 AGO 2022



oggi
IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarsesi
