Sentenza del 10/03/2021 n. 6593 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Riscossione - Omesso o insufficiente versamento - Ravvedimento operoso - Condizioni - Applicabilità.

Massima:

In caso di ravvedimento operoso e di versamento insufficiente non può determinarsi il perfezionamento neanche in virtù dei principi dell'affidamento e della buona fede. Infatti, le garanzie contenute nello Statuto del contribuente sono idonee a prescrivere specifici obblighi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma non consentono la disapplicazione delle norme tributarie e, nel caso di specie, il ravvedimento operoso avrebbe dovuto realizzarsi con l'integrale pagamento della sanzione ridotta e degli interessi, cosa non avvenuta, determinante per il perfezionamento della fattispecie.

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

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 194/21/2010 la Commissione Tributarla Provinciale di Milano accolse il ricorso proposto dalla Spa (XXXXX) contro la cartella esattoriale portante la liquidazione di IRES, IRAP ed IVA per l'anno 2005 per iniziali carenti versamenti e mancato perfezionamento del successivo ravvedimento operoso in quanto non consentito dalla legge ovvero per mancato versamento di tutti gli acconti dovuti e del pagamento integrale di imposte, sanzioni ed interessi a seguito del ravvedimento.

La Spa (XXXXX) aveva dedotto con il ricorso iniziale la illegittimita' della cartella per difetto di motivazione ed infondatezza delle pretese, avendo versato tutte le imposte dovute anche tramite ravvedimento operoso, nonche', attraverso successive memorie illustrative, la nullita' della cartella per violazione dello statuto dei diritti del contribuente, articolo 6, comma 5, non essendo decorso il termine di 30 giorni fra la notifica dell'avviso bonario e la iscrizione a ruolo. La Commissione Tributaria Provinciale condivise i motivi di ricorso, ritenendo la illegittimita' della cartella per violazione dello statuto dei diritti del contribuente, articolo 6, e, nel contempo,

la legittimita' del comportamento della contribuente che aveva versato gli acconti sulla base dei dati precedenti alla dichiarazione integrativa e quindi aveva provveduto al ravvedimento operoso, non potendosi pronunciare la decadenza dal ravvedimento operoso relativo all'IRES e all'IRAP in conseguenza del mancato pagamento solo di una piccola parte degli interessi.

Presento' appello la Agenzia delle Entrate sostenendo la inammissibilita' e comunque la infondatezza della eccepita violazione dello statuto dei diritti del contribuente, articolo 6, per tardivita' e perche' il termine di 30 giorni era comunque ampiamente decorso alla data del notifica della cartella di pagamento, nonche' la legittimita' della cartella poiche' i carenti versamenti dovevano essere sanati, con l'integrale pagamento di imposte, sanzioni ed interessi, per mezzo dei ravvedimento operoso che pero' nella specie non si era perfezionato a causa della insufficienza del versamenti.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 79/19/2012, rigetto' l'appello e compenso' fra le parti le spese di lite rilevando che - in presenza di un vuoto normativo sulle modalita' di calcolo degli acconti di imposta in caso di dichiarazione integrativa, colmato dalla Agenzia soltanto con la Circolare 18 giungo 2008, n. 47/E, punto 4.2, che non poteva essere applicata retroattivamente - la incertezza normativa giustificava il comportamento della contribuente che, con la dichiarazione integrativa, aveva dato prova di volere regolarizzare la propria posizione senza arrecare alcun danno economico allo Stato e successivamente, accortasi degli errori commessi nella quantificazione e versamento della imposta, aveva fatto ricorso al ravvedimento operoso, versando la maggiore imposta per Euro 1.687.626, gli interessi di mora per Euro 18.050 e le sanzioni per Euro 100.717, per cui appariva contrario ai principi dell'affidamento e della buona fede il comportamento dell'Ufficio che, in conseguenza del mancato versamento della somma di Euro 690 per interessi, aveva preteso di fare decadere la contribuente dal ravvedimento operoso e di recuperare la maggior somma di Euro 402.868 per sanzioni.

Contro la sentenza di appello, depositata il 9 agosto 2012 e notificata in data 20 settembre 2012, ha presentato ricorso la Agenzia delle Entrate con atto notificato in data 19-22 novembre 2012 affidato a tre motivi.

Ha resistito con controricorso la contribuente che ha altresi' eccepito la improcedibilita' ed inammissibilita' del ricorso ed ha presentato un motivo di ricorso incidentale condizionato.

L'agente della Riscossione - (XXXXX), gia' parte non costituita nei due gradi di merito, non si e' costituito neppure nel presente giudizio.

Il ricorso, inizialmente fissato in adunanza camerale, e' stato rinviato a nuovo ruolo per la trattazione in udienza pubblica a seguito della memoria depositata dalla ricorrente, ai sensi dell'articolo 380 bis 1 c.p.c., con cui ha dedotto il perfezionamento del ravvedimento parziale in virtu' della disposizione sopravvenuta di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 13 bis, introdotto dal Decreto Legge n. 34 del 2019, convertito dalla L. n. 58 del 2019, ritenuta norma con effetto retroattivo. La contribuente ha poi depositato ulteriore memoria (Ndr testo originale non comprensibile).

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la Agenzia delle Entrate lamenta, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. 23 marzo 1977, articolo 1, in combinato disposto con il Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, e della L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 3, per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto che esistesse un vuoto normativo, fino alla emanazione della Circolare della Agenzia delle Entrate n. 47/E del 2008, in merito al calcolo dei versamenti in acconto dovuti per la annualita' successiva a quella in cui era stata presentata la dichiarazione integrativa, tale da giustificare la esclusione della sanzione per omesso versamento di acconto, benche' la L. 23 marzo 1997, n. 97, articolo 1, prevedesse in modo assai chiaro che l'acconto dovuto per la annualita' successiva a quella per la quale era stata presentata la dichiarazione integrativa doveva tenere conto anche degli aumenti del reddito imponibile come integrato, tanto e' vero che la stessa contribuente, laddove aveva provveduto al pagamento del saldo dell'IRES e dell'IRAP, aveva versato una somma maggiore di quella che sarebbe stata dovuta perche' aumentata della differenza fra acconto versato ed acconto effettivamente dovuto all'esito della presentazione della dichiarazione integrativa; la Circolare n. 47/E aveva avuto il dichiarato scopo di rispondere a sollecitazioni interpretative richieste dalla stampa specializzata, in assenza di qualsiasi incertezza normativa, il che escludeva la scusabilita' dell'errore del contribuente, il quale scegliendo di presentare una nuova dichiarazione, si accollava anche la responsabilita' per le violazioni cd. indotte, emergenti a seguito della nuova dichiarazione, quale quella costituita dal ridotto versamento degli acconti dovuti per l'anno successivo.

2. Con il secondo motivo deduce, sempre in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 13, nonche' della L. n. 212 del 2000, articolo 10, per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto, oltretutto in contrasto con l'orientamento della Code di Cassazione, che l'inesatto versamento di quanto dovuto a seguito di ravvedimento operoso potesse determinare il perfezionamento, ugualmente, del ravvedimento, in virtu' di una logica puramente equitativa, essendo apparso "ingiusto" al giudice di appello che per l'omesso versamento della somma di Euro 690 la contribuente dovesse essere tenuta a versare una sanzione di Euro 420.868.

3. Con il terzo motivo sostiene infine violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 106 del 2005, articolo 1, comma 3, in relazione al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 13, per avere la sentenza impugnata, ignorando quanto gia' dedotto dalla Agenzia appellante con l'atto di appello, ritenuto erroneamente che, in caso di violazione dell'obbligo di versamento di acconto o saldo IRAP relativo al periodo di imposta 2005, fossero applicabili le disposizioni in tema di ravvedimento operoso che invece non si applicavano per legge all'IRAP.

4. La contribuente, con il controricorso, ha, in via preliminare, dedotto la improcedibilita' del ricorso per cassazione per violazione dell'articolo 369 c.p.c., poiche', come risultante dalle deduzioni a pag. 17 del ricorso, la Agenzia delle Entrate avrebbe depositato solo "una copia conforme all'originale della sentenza impugnata" e non "la copia autentica notificata ai fini del decorso del termine di impugnazione", nonche' la inammissibilita' del ricorso per carenza di interesse da parte della Agenzia, per avere la sentenza impugnata dato atto della circostanza

che la contribuente aveva "dato prova di volere regolarizzare la propria posizione senza arrecare alcun danno economico allo Stato", il che non era stato contrastato dalla Agenzia. Con il ricorso incidentale condizionato ha poi rilevato che, in caso di accoglimento del ricorso principale, avrebbero dovuto essere prese in esame le questioni di illegittimita' della cartella per mancanza di motivazione e per mancato rispetto del termine di 30 giorni fra il recepimento della comunicazione di irregolarita' e l'iscrizione delle maggiori somme richieste a ruolo, che erano state riproposte con le controdeduzioni in appello e non potevano essere considerate assorbite, pur se la sentenza impugnata non le aveva espressamente esaminate per ritenuto assorbimento.

5. Infine, con la memoria in data (XXXXX), depositata ai sensi dell'articolo 380 bis 1 c.p.c., la ricorrente ha dedotto, con riguardo al secondo motivo di ricorso presentato dalla Agenzia delle Entrate, che l'orientamento della Corte di Cassazione, sfavorevole al contribuente, meritava di essere rivisto per effetto della disposizione sopravvenuta di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 13 bis, introdotto dal Decreto Legge n. 34 del 2019, convertito dalla L. n. 58 del 2019, ritenuta norma con effetto retroattivo, che aveva riconosciuto la possibilita' di ravvedimento parziale, nonche' della Circolare Ministeriale 2 agosto 2013, n. 27/E, che gia' aveva riconosciuto il perfezionamento del ravvedimento per la parte di imposta versata entro la scadenza del termine per il ravvedimento e cio' anche con riguardo alla consequenziale riduzione delle sanzioni per effetto del novellato articolo 13, comma 1, lettera b).

6. Le questioni di improcedibilita' e di inammissibilita' del ricorso proposte dalla ricorrente, che rivestono carattere pregiudiziale, sono infondate.

6.1. Quanto alla questione di improcedibilita', l'articolo 369 c.p.c., dispone: "Il ricorso deve essere depositato nella cancelleria della Corte, a pena d'improcedibilita', nel termine di giorni venti dall'ultima notificazione alle parti contro le quali e' proposto. Insieme col ricorso debbono essere depositati, sempre a pena d'improcedibilita': 1) - omissis - 2) copia autentica della sentenza o della decisione impugnata con la relazione di notificazione, se questa e' avvenuta, tranne che nei casi di cui ai due articoli precedenti.....".

6.2. La ratio della disposizione e' quella di consentire al giudice di verificare se la impugnazione dovesse essere proposta nel termine breve o lungo. In tale ambito, nell'ipotesi in cui il ricorrente per cassazione non alleghi che la sentenza impugnata gli e' stata notificata, la S.C. deve ritenere che lo stesso ricorrente abbia esercitato il diritto di impugnazione entro il c.d. termine lungo di cui all'articolo 327 c.p.c., procedendo all'accertamento della sua osservanza. Tuttavia, qualora o per eccezione del controricorrente o per le emergenze del diretto esame delle produzioni delle parti o del fascicolo d'ufficio emerga che la sentenza impugnata era stata notificata ai fini del decorso del termine di impugnazione, la S.C., indipendentemente dal riscontro della tempestivita' o meno del rispetto del termine breve, deve accertare se la parte ricorrente abbia ottemperato all'onere del deposito della copia della sentenza impugnata entro il termine di cui all'articolo 369 c.p.c., comma 1, e, in mancanza, deve dichiarare improcedibile il ricorso, atteso che il riscontro della improcedibilita' precede quello dell'eventuale inammissibilita' (v., per tutte, Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 1295 del 19/01/2018 Rv. 646700 - 01).

6.3. Nella specie non e' in discussione che sentenza sia stata notificata, a cura della contribuente, che ne ha fornito la prova, in data (XXXXX), ma neppure che il ricorso sia stata proposto dalla Agenzia nel termine di 60 giorni della notifica della sentenza (poiche' e' stata depositata la prova della spedizione del ricorso in data (XXXXX) e del suo ricevimento in data (XXXXX)) e che la copia conforme all'originale della sentenza sia stata depositata nei termini, mentre la societa' (XXXXX) si limita a contestare, prendendo spunto da una affermazione contenuta a pag. 17 del ricorso, che la improcedibilita' deriverebbe dal deposito di una "copia conforme all'originale della sentenza impugnata" in luogo della "copia autentica della sentenza che le era stata notificata".

6.4. Orbene, premesso che l'operazione, con la quale si conferisce alla copia l'attestazione di conformita' all'originale, e' chiamata "autentica" (e si parla infatti anche di "copia autentica"), per cui le due espressioni sono equipollenti, pur essendo la questione posta di difficile comprensione, parrebbe che la ricorrente voglia sostenere che, in base alla indicazione contenuta a pag. 17 del ricorso, non vi sarebbe la prova del fatto che la copia conforme o autentica della sentenza depositata sia proprio quella notificata dalla controparte alla Agenzia e non invece una qualsiasi copia conforme della sentenza; pero' la contribuente trascura che, sempre a pagina 17 del ricorso, risulta che contestualmente la Agenzia delle Entrate aveva depositato la istanza alla cancelleria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata di trasmissione alla cancelleria della Corte di Cassazione del fascicolo d'ufficio e che, in tal caso, la improcedibilita' puo' essere disposta solo laddove la Corte, nell'esercitare il proprio potere officioso, rilevi la tardivita' della impugnazione (V. Cass. Sez. U -, Sentenza n. 11850 del 15/05/2018 Rv. 648274 - 01). Infatti, alla luce della ratio della norma, il deposito in cancelleria, nel termine di venti giorni dall'ultima notificazione, di copia della decisione impugnata addirittura priva della certificazione di conformita' all'originale (mentre nel caso in esame non e' in discussione che la copia depositata fosse "autentica") non determina l'improcedibilita' del ricorso per cassazione ove il ricorrente produca la predetta certificazione con la nota di deposito ex articolo 372 c.p.c. (v. Cass. Sez. 1 -, Sentenza n. 15712 del 11/06/2019 Rv. 654424) dovendosi fare applicazione, anche con riguardo alla sentenza impugnata, del principio gia' affermato dalle Sezioni Unite, secondo cui: "Il deposito in cancelleria, nel termine di venti giorni dall'ultima notifica, di copia analogica del ricorso per cassazione predisposto in originale telematico e notificato a mezzo PEC, senza attestazione di conformita' del difensore L. n. 53 del 1994, ex articolo 9, commi 1 bis e 1 ter, o con attestazione priva di sottoscrizione autografa, non ne comporta l'improcedibilita' ove il controricorrente (anche tardivamente costituitosi) depositi copia analogica del ricorso ritualmente autenticata ovvero non abbia disconosciuto la conformita' della copia informale all'originale notificatogli Decreto Legislativo n. 82 del 2005, ex articolo 23, comma 2. Viceversa, ove il destinatario della notificazione a mezzo PEC del ricorso nativo digitale rimanga solo intimato (cosi' come nel caso in cui non tutti i destinatari della notifica depositino controricorso) ovvero disconosca la conformita' all'originale della copia analogica non autenticata del ricorso tempestivamente depositata, per evitare di incorrere nella dichiarazione di improcedibilita' sara' onere del ricorrente depositare l'asseverazione di conformita' all'originale della copia analogica sino all'udienza di discussione o all'adunanza in camera di consiglio" (Cass., Sez. Un., 24 settembre 2018, n. 22438). Ma, poiche' nella specie non e' in contestazione la circostanza che la copia della sentenza depositata nei termini dalla Agenzia delle Entrate fosse autentica e che, unitamente ad essa, era stata depositata anche la istanza ex

articolo 369 c.p.c., si deve concludere che appare del tutto irrilevante la circostanza si trattasse o meno della copia della sentenza notificata dalla contribuente o di una qualsiasi altra copia autentica.

6.5. Inoltre la disposizione di cui all'articolo 369 c.p.c., deve essere coordinata con la disposizione specifica per il processo tributario, e cioe' il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 38, comma 2, in base al quale "Le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma dell'articolo 16, depositando, nei successivi trenta giorni, l'originale o copia autentica dell'originale notificato, ovvero copia autentica della sentenza consegnata o spedita per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale unitamente all'avviso di ricevimento nella segreteria, che ne rilascia ricevuta e l'inserisce nel fascicolo d'ufficio"; il che comporta che debba escludersi la possibilita' di applicazione della sanzione della improcedibilita', ex articolo 369 c.p.c., comma 2, n. 2, al ricorso contro una sentenza notificata di cui il ricorrente non abbia depositato, unitamente al ricorso, la relata di notifica, ove quest'ultima risulti comunque nella disponibilita' del giudice perche' prodotta dalla parte controricorrente ovvero acquisita mediante l'istanza di trasmissione del fascicolo di ufficio (v. Cass. Sez. U -, Sentenza n. 10648 del 02/05/2017 Rv. 643945 - 01).

6.6. Quanto alla questione di inammissibilita' del ricorso, la contribuente prende spunto da un inciso della sentenza impugnata, con cui si sostiene "che il contribuente non avrebbe recato alcun danno allo Stato" per desumerne che la Agenzia delle Entrate non avrebbe avuto interesse a presentare ricorso per cassazione contro la sentenza a lei sfavorevole, pero' non considera che la impugnazione deduce specificamente che gli acconti di imposta versati erano inferiori a quelli dovuti e che le somme versate per il ravvedimento erano ugualmente insufficienti rispetto a quelle dovute, per cui viene specificamente dedotto un danno erariale per insufficiente versamento, il che rende irrilevante, ai fini dell'interesse ad impugnare, quell'inciso della sentenza, che e' riferito, oltretutto, non gia' alla mancanza di danno bensi' alla volonta' della parte di regolarizzare la propria posizione onde evitare un danno economico allo Stato e che, da un lato, e' stato specificamente contestato, e, da altro lato, non risulta essere stato neppure il risultato di un accertamento di fatto, avendo al contrario la sentenza impugnata specificamente rilevato ed accertato, a pagine 3 e 4, che gli acconti erano stati insufficienti - cosi' come riconosciuto dalla contribuente con l'attivazione del ravvedimento operoso - e che anche le somme versate per il ravvedimento operoso non erano state complete.

7. Passando all'esame dei motivi di ricorso proposti dalla ricorrente Agenzia delle Entrate, il primo motivo e' fondato.

7.1. Con esso si deduce, nella sostanza, la erroneita' della interpretazione della L. 23 marzo 1977, articolo 1, e del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, e dello statuto dei diritti del contribuente, articolo 10, comma 3, offerta dalla sentenza impugnata, laddove aveva ritenuto che la dichiarazione integrativa non incidesse sul computo degli acconti dovuti per la successiva annualita' di imposta.

7.2. La tesi della contribuente, fatta propria dalla sentenza impugnata, per cui gli acconti da versare in relazione alla successiva annualita' di imposta dovrebbero essere calcolati solo sulla

dichiarazione iniziale cozza, oltre che non il tenore delle disposizioni normative che collegano il calcolo degli acconti al "dichiarato", comprendendosi in esso anche quando risultante dalla dichiarazione integrativa, con la stessa condotta della contribuente che aveva richiesto di aderire al ravvedimento operoso, con cio' riconoscendo l'errore commesso, il che esclude pure la scusabilita' dell'errore della contribuente, la quale, scegliendo di presentare una nuova dichiarazione, si era accollata anche la responsabilita' per le violazioni cd. indotte, emergenti a seguito della nuova dichiarazione, quale quella costituita dal ridotto versamento degli acconti dovuti per l'anno successivo.

7.3. Quanto sopra e' confermato dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, che punisce con le sanzioni ivi previste l'insufficiente pagamento, alle prescritte scadenze, dei pagamenti in acconto, senza alcuna esclusione dalla base di calcolo di quelli risultanti dalla dichiarazione integrativa, la quale, proprio perche' integrativa, va a saldarsi con la dichiarazione iniziale.

7.4. Sotto tale profilo contiene una palese violazione di legge la argomentazione della sentenza impugnata, per cui le disposizioni legislative sopra indicate avrebbero previsto che il versamento degli acconti dovesse essere calcolato solo sulla base della dichiarazione "originaria", in presenza di un vuoto normativo che sarebbe stato colmato solo attraverso la Circolare n. 47/E del 2008, che avrebbe previsto per la prima volta la possibilita' di calcolare gli acconti anche sugli importi dichiarati in sede di "integrativa", poiche', in primo luogo, la Circolare non ha valore normativo e non avrebbe potuto colmare un vuoto normativo, ed inoltre dalla lettura della stessa si evince che essa aveva avuto il dichiarato scopo di rispondere a sollecitazioni interpretative adombrate dalla stampa specializzata, in assenza di qualsiasi incertezza normativa, in quanto la interpretazione delle disposizioni legislative sopra citate era sempre stata nel senso che gli acconti dovevano essere calcolati sugli importi anche integrati mentre la Circolare aveva indicato la possibilita' di ricorrere al ravvedimento in caso di errore commesso dal contribuente.

7.5. E' del pari erronea la tesi della sentenza impugnata per cui il ravvedimento operoso, pur essendo stato il versamento insufficiente, avrebbe determinato ugualmente il suo perfezionamento in virtu' dei principi dell'affidamento e della buona fede che impedirebbero che per l'omesso versamento della somma di Euro 690 la contribuente, dopo avere manifestato la volonta' di regolarizzare il ritardo nei pagamenti, dovesse essere tenuta a versare una rilevante sanzione di Euro 420.868. E' infatti principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, cui si ritiene di dare continuita' in questa, quello per cui "le norme della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., e qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi gia' immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalita', ne' consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse, cosi' come ha erroneamente fatto la sentenza impugnata, la quale, richiamando un principio di equita' sostanziale, ha ritenuto il perfezionamento del ravvedimento in un caso di versamento incompleto e quindi "contra legem" (v., per tutte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8145 del 11/04/2011 Rv. 617695 - 01; v. ancora Sez. 5, Sentenza n. 696 del 16/01/2015 Rv. 633979 - 01; Sez.

5 -, Ordinanza n. 16227 del 20/06/2018 Rv. 649197 - 02; Cass. n. 14298 del 2012). D'altro canto, dovendosi il ravvedimento operoso realizzarsi con l'integrale pagamento della sanzione ridotta e degli interessi (Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 13) ed essendo pacifico che cio' non e' avvenuto, non si vede come l'applicazione dei principi invocati dalla parte contribuente avrebbe potuto inficiare la corretta attuazione della disciplina di legge, imponendo il perfezionamento di una fattispecie non perfezionatasi.

8. Quanto appena esposto dimostra la fondatezza anche del secondo motivo di ricorso, che aggredisce la ragione giustificatrice, da parte della sentenza impugnata, dell'annullamento dell'atto impugnato sotto il profilo che la esclusione del ravvedimento sarebbe stata "ingiusta" in presenza di un omesso versamento modestissimo e con riguardo alla insussistenza della violazione contestata per mancanza di volonta' diretta alla evasione alla luce della condotta emendativa del contribuente.

8.1. La Agenzia ricorrente pone infatti una corretta questione di violazione il Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 13, modificato dal Decreto Legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, articolo 7, nella formulazione in vigore all'epoca della sentenza di appello, per cui "La sanzione e' ridotta, sempreche' la violazione non sia stata gia' constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attivita' amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza: a) ad un ottavo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione; b) ad un quinto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dell'errore c) - omissis -

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonche' al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4. (Comma abrogato)

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione".

8.2. La disposizione esigeva all'evidenza l'integrale pagamento delle somme dovute, senza eccezioni con riguardo alla gravita' o meno dello stesso; con cio' collegando il perfezionamento del ravvedimento al puntuale versamento dell'intero importo dovuto. Tanto piu' che, in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilita' del contribuente, ai sensi del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 5, e' sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte

dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento) o ancora di una "volonta' diretta alla evasione", atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso (Cass., Sez. 5, 13.9.2018, n. 22329, Rv. 650506-01); ne' l'accesso all'istituto disciplinato dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 13, come sostenuto dalla sentenza impugnata (laddove scrive che tale comportamento - e cioe' il ravvedimento operoso - porta a ritenere l'intenzione del contribuente di regolarizzare il ritardo nei pagamenti in acconto dell'IRES e dell'IRAP), rappresenta un elemento idoneo a comprovare l'assenza dell'elemento soggettivo in capo alla contribuente e ad escludere la volonta' diretta all'evasione, giacche', anzi, l'istituto del ravvedimento operoso implica proprio il riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilita' della sanzione (Cass., Sez. 5, 30.3.2016, n. 6108, Rv. 639432-01): dunque, in ultima analisi, il riconoscimento, proprio, della coscienza e volontarieta' della condotta sottesa alla contestazione.

8.3. Alla stregua della normativa vigente al tempo della emissione della sentenza impugnata, era quindi inammissibile il ravvedimento operoso parziale, in quanto la norma poneva 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 (v. Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 22330 del 13/09/2018 Rv. 650394 - 01; conforme Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 19017 del 24/09/2015 (Rv. 636561 - 01), oltretutto sulla base di una giurisprudenza consolidata di questa Corte fino al 2018, che escludeva qualsiasi rilevanza della pretesa buona fede.

8.4. Con la memoria difensiva del (XXXXX) la ricorrente invoca peraltro l'applicazione del sopravvenuto Decreto Legge n. 34 del 2019, articolo 4-decies (cd. Decreto crescita), convertito dalla L. n. 58 del 2019, che ha introdotto del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, l'articolo 13 bis, in vigore dal 30.6.2019, 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).

8.5. Il nuovo articolo 13-bis, che reca il titoletto (Ravvedimento parziale) prevede che "1. L'articolo 13, si interpreta nel senso che e' consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purche' nei tempi prescritti dal medesimo articolo 13, comma 1, lettera a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c). 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 e' riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente e' 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 e' regolarizzata".

8.6. Il comma 1, primo periodo, 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 cioe' 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 legittimita' in cui uno specifico motivo di ricorso riguarda proprio la possibilita' 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, puo' trovare applicazione alla duplice condizione che, da un lato, la sopravvenienza sia posteriore alla proposizione del ricorso per cassazione, e cio' perche', 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 legittimita' 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'articolo 378 c.p.c.) regole di giudizio determinate dalla sopravvenienza di disposizioni, ancorche' 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 legittimita' (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 19617 del 24/07/2018 Rv. 649858 - 01 e precedenti conformi).

8.7. La contribuente ha inoltre invocato pure la applicazione consequenziale dell'articolo 13, comma 1, lettera b, novellato in senso favorevole al contribuente, relativo al trattamento sanzionatorio, in virtu' del quale, nel momento in cui si proceda a ravvedimento operoso la sanzione ridotta e' pari (a seguito delle modifiche apportate ad opera della L. n. 190 del 2014, articolo 1, commi 634-641 - c.d. Legge di Stabilita' 2015): a 1/10 di quella ordinaria nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data di scadenza; a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore; a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione, oppure, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (in luogo della precedente riduzione della sanzione ad un quinto del minimo) - omissis -.

8.8. La ricorrente invoca in sostanza la applicazione del principio del favor rei di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 3, in forza del quale, in materia di sanzioni amministrative per violazioni tributarie: "1. Nessuno puo' essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione. 2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno puo' essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione e' gia' stata irrogata con

provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non e' ammessa ripetizione di quanto pagato. 3. Se la legge in vigore al momento in cui e' stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entita' diversa, si applica la legge piu' favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo".

8.9. A tale proposito occorre rilevare che "in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai sensi del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 3, che ha esteso il principio del favor rei anche al settore tributario, sancendone l'applicazione retroattiva, le piu' favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute debbono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimita', all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo", addirittura nel caso in cui non sia stata specificamente contestata nel ricorso per cassazione la debenza delle sanzioni, purche' sia in contestazione la sussistenza della violazione tributaria, il che dimostra che sussiste ancora controversia anche sulla debenza delle collegate e consequenziali sanzioni con conseguente applicazione del piu' favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto (v, per tutte, Cass. n. 23564/2012, n. 8243/2008, n. 18775/2006).

8.10. Occorre aggiungere che, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, e' sopravvenuto un recente indirizzo giurisprudenziale secondo cui le modifiche apportate dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, non operano in maniera generalizzata in "favor rei", rendendo la sanzione irrogata illegale, sicche' deve escludersi che la mera deduzione, in sede di legittimita', di uno "ius superveniens" piu' favorevole, senza specifiche allegazioni rispetto al caso concreto idonee ad influire sui parametri di commisurazione della sanzione, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata (v. Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 15828 del 15/06/2018 Rv. 649191 - 01 e successive conformi, da ultimo, Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 29046 del 11/11/2019 Rv. 656117 - 01). Tuttavia nella specie la questione non era deducibile al tempo dell'appello e neppure al momento del ricorso per cassazione, mentre la memoria difensiva ha posto in luce lo ius superveniens favorevole al contribuente ed ha altresi' trascritto a pagina 10 la parte del ricorso e della memoria di costituzione in secondo grado con cui aveva indicato il conteggio delle sanzioni versate in sede di ravvedimento, allegando F 24 con cui era stato eseguito il pagamento in data (XXXXX) e presentando i nuovi calcoli in base alla novella legislativa mediante specifiche allegazioni riguardanti il caso concreto. D'altronde le sanzioni nella specie sono previste in misura fissa, per cui nessuna specifica ulteriore allegazione era imposta alla contribuente in relazione alla rilevanza della condotta, alla valutazione della gravita' della violazione e agli elementi di fatto rilevanti per la determinazione al minimo edittale, ai fini della applicazione di una sanzione tributaria inferiore rispetto a quella applicata.

8.11. In conseguenza, la applicabilita' del ravvedimento frazionato e del conseguente trattamento sanzionatorio mitigato deve essere riesaminata alla luce dello ius supervieniens.

9. Il terzo motivo, che riguarda la esclusione del ravvedimento in tema di IRAP e' fondato, avendo in proposito la sentenza impugnata violato il Decreto Legge n. 106 del 2005, articolo 1, comma 3, convertito dalla L. n. 156 del 2005, in tema di IRAP secondo cui, con riguardo al periodo di imposta che qui interessa e cioe' la annualita' 2005, "In caso di violazione dell'obbligo di versamento a saldo dell'imposta regionale sulle attivita' 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, (nonche' 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 dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 13, e successive modificazioni, nonche' dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, articolo 2, comma 2, e successive modificazioni". Solo a partire dalla annualita' di imposta 2007 ha trovato nuovamente applicazione l'istituto del ravvedimento operoso riferito alle violazioni commesse in materia di versamenti Irap che, relativamente a saldo 2004, acconto e saldo 2005 e acconto e saldo 2006, era stato sospeso con due successivi provvedimenti (Decreto Legge n. 106 del 2005, articolo 1, e Decreto Legge n. 206 del 2006, articolo 1).

9.1. La contribuente ha dedotto la inammissibilita' del motivo per non avere il ricorso trascritto la parte dell'atto di appello laddove la Agenzia aveva riproposto la questione gia' dedotta in primo grado, peraltro l'atto di appello e' stato prodotto nel presente giudizio da entrambe le parti ed, essendo dedotto un mero errore di diritto asseritamente compiuto dal giudice di merito, appare sufficiente la indicazione della prospettazione in appello del ricorrente e la regola da applicare.

10. Quanto, infine, al ricorso incidentale con cui la Spa (XXXXX) ha sostenuto di riproporre i supposti "motivi del ricorso iniziale" ritenuti assorbiti dalla sentenza di appello, in primo luogo occorre rilevare che il ricorso incidentale condizionato presuppone la soccombenza, con conseguente inammissibilita' del ricorso per carenza di interesse, ove lo stesso verta su una parte della motivazione che non abbia dato luogo ad una pronuncia su questione, pregiudiziale di rito o preliminare di merito, sfavorevole alla parte totalmente vittoriosa (v. per tutte Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 18648 del 13/07/2018 Rv. 649711 - 01; v. ancora Cass. civ. sez. V, sent. 13 gennaio 2006, n. 640).

10.1. Sotto tale prospettiva, il motivo di ricorso incidentale condizionato, con cui la contribuente chiede l'annullamento della sentenza impugnata per avere ritenuto assorbita la questione di mancanza di motivazione e di illegittimita' della cartella di pagamento impugnata per mancato rispetto del termine di 30 giorni fra la comunicazione di irregolarita' e l'iscrizione a ruolo, appare quindi proposto in carenza di interesse giuridico rilevante, con conseguente inammissibilita' del ricorso incidentale (vedi Cass. civ. sez. V, sent. 13 gennaio 2006, n. 640), avendo il giudice di merito attinto la "ratio decidendi" da altre questioni di carattere decisivo, mentre le questioni assorbite, in caso di accoglimento del ricorso principale, possono essere riproposte davanti al giudice di rinvio (v. anche Cass. n. 4270 del 2018 e n. 8857 del 2018).

10.2. La ricorrente incidentale sostiene che peraltro sarebbe stato erroneamente ritenuto l'assorbimento da parte del giudice di merito, ma non e' cosi' poiche' la sentenza impugnata ha attinto la "ratio decidendi" da altra questione di carattere decisivo, quale quella del ritenuto perfezionamento del ravvedimento. Ne' rileva che la questione relativa alla pretesa illegittimita' della cartella per mancato rispetto del termine di 30 giorni rispetto alla notifica dell'avviso bonario, da cui sarebbe disceso anche un difetto di motivazione, sarebbe stata astrattamente preliminare, considerato che la sentenza di merito risulta fondata sulla c.d. ragione piu' liquida, governata dal criterio della ritenuta evidenza (cfr. Cass., Sez. Un., 18/11/2015, n. 23542; Cass.,

20/3/2015, n. 5724; Cass., 17/3/2015, n. 5264; Cass., Sez. Un., 12/12/2014, n. 26242; Cass., 16/5/2006, n. 11356). Peraltro, la questione del mancato rispetto del termine di 30 giorni rispetto a quello di notifica dell'avviso bonario era stata dedotta e dibattuta in entrambi i gradi del giudizio di merito con il rilievo della palese inammissibilita', in quanto non era stata proposta con il ricorso iniziale ma solo con la memoria conclusiva del giudizio di primo grado. Il che dimostra anche per altro verso la inammissibilita' del ricorso incidentale con il quale si deduce essere stato erroneamente ritenuto l'assorbimento rispetto ad una questione che sarebbe stata proposta con il ricorso iniziale, mentre era palese che quella questione non era contenuta nel ricorso iniziale ma solo in una memoria difensiva sulla quale il giudice di merito ben avrebbe potuto omettere di decidere.

11. In conclusione il ricorso incidentale deve essere dichiarato inammissibile. Il ricorso principale della Agenzia delle Entrate deve essere invece accolto con riguardo al primo ed al terzo motivo con conseguente annullamento su tali punti della sentenza impugnata. Quanto al secondo motivo, la sentenza impugnata deve essere ugualmente annullata non essendo piu' conforme al nuovo assetto normativo e, in assenza delle condizioni per la decisione nel merito, dovendosi verificare se sussistono o meno in fatto i presupposti per la applicazione del ravvedimento parziale alla luce dello ius superveniens, anche con riguardo al piu' favorevole trattamento sanzionatorio, alla luce dei principi sopra enunciati, oltre che per il regolamento delle spese del presente giudizio, deve essere rinviata a diversa Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Non sussistono, ratione temporis, i presupposti per il raddoppio del contributo unificato a carico della contribuente, in conseguenza della inammissibilita' del ricorso incidentale, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, come modificato dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1.17, poiche' il ricorso incidentale e' stato notificato prima del 31.1.2013.

P.Q.M.

La Corte, dichiara inammissibile il ricorso incidentale. Accoglie il primo ed il terzo motivo del ricorso principale e, nei limiti di cui in motivazione, il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che decide in diversa composizione, con riguardo al secondo motivo parzialmente accolto, per l'accertamento della sussistenza dei presupposti per la applicazione del ravvedimento parziale ed anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza