



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

PARTE SECONDA

La definizione agevolata delle sanzioni tributarie preclude la ripetizione delle somme pagate*

a cura di Antonio Miele

Dottorando in Diritto Comparato e processi di integrazione;

Cultore della materia in Diritto tributario nel Dipartimento di Economia della Seconda Università degli Studi di Napoli

e Francesco Mastrantuono

Cultore della materia in Diritto tributario nel Dipartimento di Economia della Seconda Università degli Studi di Napoli

Ordinanza n. 18740 del 22 settembre 2015 - della Cassazione Civile, Sez. VI - Pres. CICALA Mario

...omissis...

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, sulla base di un unico motivo, avverso la sentenza della commissione tributaria regionale della Lombardia n. 101/33/10, pubblicata il 10 novembre 2010, con la quale essa rigettava l'appello della medesima contro due decisioni di quella provinciale, sicché l'impugnazione di (OMISSIS) relativa ad altrettanti avvisi, rispettivamente inerenti uno alla rettifica e liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, e l'altro alla irrogazione di sanzione, proposta con altrettanti atti introduttivi, veniva accolta, dopo la riunione delle rispettive cause. Si trattava dell'acquisto di una unità immobiliare, la cui superficie era superiore a mq. 240, e per la quale il beneficio della prima casa non era stato riconosciuto. In particolare la CTR osservava che la stima dell'agenzia del territorio non era adeguatamente motivata, a fronte della perizia della parte privata, che invece si basava su riscontri più dettagliati, e perciò era maggiormente attendibile. Quanto alla sanzione rilevava che, ancorché essa fosse stata definita col pagamento di un quarto della misura edittale prevista, con riserva di ripetizione, tuttavia andava ugualmente rimborsata, posto che le maggiori imposte, cui faceva seguito, non erano dovute, giusta soprattutto l'ordinanza n. 6/33/11 del 14.3.11 della stessa sezione, che provvedeva a correggere il dispositivo della sentenza ora impugnata, rendendolo conforme alla

* I paragrafi 1 e 2 sono a cura di Antonio Miele; i paragrafi 3 e 4 sono a cura di Francesco Mastrantuono.

motivazione. (OMISSIS) resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare va rilevato che la sentenza impugnata è passata in giudicato nella parte attinente alla debenza dell'imposta complementare di registro e di quelle accessorie, tranne che per la sanzione, atteso che il relativo capo non è stato investito da gravame col presente ricorso.

2. Ciò premesso, col motivo addotto a sostegno di esso la ricorrente deduce violazione e/o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 17, comma 2, in quanto la CTR non considerava che la definizione della sola sanzione in modo autonomo rispetto alle imposte comportava la necessaria rinuncia al rimborso di quanto versato bonariamente, a prescindere dall'esito del processo relativamente alle medesime.

Il motivo è fondato. Invero in materia di violazioni di norme tributarie (nella specie, relative ai benefici per l'acquisto della prima casa), l'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni, disciplinato dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 17, è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le medesime si riferiscono, con la conseguenza che, qualora il trasgressore scelga di addivenire alla definizione agevolata, prevista dall'articolo 17 cit., comma 2, la ripetizione delle somme pagate non è consentita, dovendosi ritenere definitivamente chiuso, a quel momento, il rapporto tra contribuente e fisco in ordine alle altre conseguenze sanzionatorie delle violazioni stesse già rilevate (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 26740 del 29/11/2013, n. 12695 del 2004). Perciò la sentenza impugnata non risulta motivata in modo giuridicamente corretto su tale punto.

3. Ne deriva che il ricorso va accolto, con conseguente cassazione di tale pronuncia, senza rinvio, posto che la causa può essere decisa nel merito, atteso che non occorrono ulteriori accertamenti di fatto, ex articolo 384 c.p.c., comma 2, e rigetto di quello d'impugnazione avverso il provvedimento relativo all'irrogazione della sanzione.

4. Quanto alle spese del doppio grado, sussistono giusti motivi per compensarle, avuto riguardo alla natura della controversia e della questione giuridica trattata, mentre le altre di questo giudizio seguono la soccombenza, e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta quello introduttivo; compensa le spese del doppio grado, e condanna il controricorrente al rimborso delle altre di questo giudizio, che liquida in euro 2.000,00 (duemila/00) per onorario, oltre a quelle prenotate a debito.

ABSTRACT

Concerning violations of tax laws, in the present case about the benefits of first home purchase, the act of protest and impose tax penalties not depend of the tax assessment method. It follows that, if the offender chooses to reach a facilitated definition of the penalties, the relationship between taxpayers and tax authorities must be considered closed, in order to other consequences of the penalties, regardless of the outcome of the tax trial.

Keywords: tax violation, penalties, facilitated definition, unrepeatability

SINTESI

In materia di violazioni di norme tributarie, nella nostra fattispecie relative ai benefici per l'acquisto della prima casa, l'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le medesime si riferiscono, con la conseguenza che, qualora il trasgressore scelga di addivenire alla definizione agevolata delle sanzioni, la ripetizione delle somme pagate non è possibile, dovendosi ritenere definitivamente chiuso, a quel momento, il rapporto tra contribuente e fisco in ordine alle altre conseguenze sanzionatorie delle violazioni stesse già rilevate, a prescindere dall'esito del processo concernente le relative imposte.

Parole chiave: violazioni tributarie, sanzioni, definizioni agevolata, irripetibilità

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La Decisione della Corte di Cassazione – 3. Osservazioni – 4. Conclusioni

1. Premessa

Il caso trae origine da una sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contro due decisioni della Commissione Tributaria Provinciale, accogliendo l'impugnazione di un contribuente relativa ad altrettanti avvisi, rispettivamente inerenti uno alla rettifica e liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, e l'altro alla irrogazione di sanzione.

Nello specifico, si trattava dell'acquisto di un'unità immobiliare, la cui superficie era superiore a mq. 240 e per la quale il **beneficio della prima casa** non era stato riconosciuto.

In particolare la CTR ha osservato che la **stima** dell'Agenzia del Territorio non era adeguatamente motivata, a fronte della perizia della parte privata, che invece si basava su riscontri più dettagliati, e perciò maggiormente attendibile.

Quanto alla sanzione, la CTR ha rilevato che, ancorché essa era definita col pagamento di **un quarto della misura edittale** prevista, con riserva di ripetizione, andava tuttavia ugualmente **rimborsata**, posto che le maggiori imposte, cui faceva seguito, non erano dovute.

Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate deducendo la violazione e/o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 17, comma 2, in quanto la CTR non ha considerato che la definizione della sola sanzione in modo autonomo rispetto alle imposte comporta la necessaria rinuncia al rimborso di quanto versato bonariamente, a prescindere dall'esito del processo relativamente alle medesime.

2. La Decisione della Corte di Cassazione

La Corte di Cassazione con **l'ordinanza 22/9/2015 n. 18740** ha preliminarmente rilevato che la sentenza impugnata è passata in giudicato nella parte attinente alla debenza dell'imposta, tranne che per la sanzione, atteso che il relativo capo non è stato investito da gravame col ricorso. Ciò premesso, si è pronunciata sul gravame relativo alla ripetibilità delle somme pagate a titolo di sanzioni ed ha accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate formulando il seguente principio di diritto: *"In materia di violazioni di norme tributarie, l'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le sanzioni ineriscono, sicché, qualora il contribuente abbia optato, ex art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, per la definizione agevolata di queste ultime, va esclusa la ripetizione delle somme pagate bonariamente a prescindere dall'esito del processo avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo alle imposte (nella specie, favorevole al contribuente),*

dovendosi ritenere definitivamente chiuso, a quel momento, il rapporto tra contribuente e fisco in ordine alle altre conseguenze sanzionatorie delle violazioni già rilevate”.

3. Osservazioni

Il sistema sanzionatorio tributario ha lo scopo di assicurare l'osservanza dei precetti e degli obblighi che la normativa fiscale pone a carico dei contribuenti.

La sanzione tributaria, in quest'ottica, svolge da un lato funzione preventiva e deterrente e dall'altro una funzione repressiva, addebitando al responsabile della violazione un onere maggiore di quello previsto dalla norma violata.

L'attuale sistema sanzionatorio tributario si pone l'obiettivo di punire l'autore dell'illecito, allontanandosi dal precedente modello risarcitorio e avvicinandosi a un modello “personalistico” o “penalistico”¹.

Nel nuovo sistema sanzionatorio tributario, invero, configura illecito qualunque fatto o comportamento che, contrastando con l'attività finanziaria dello Stato, lede il corretto svolgimento del rapporto impositivo che consiste non solo nell'obbligo di adempiere le prescrizioni della normativa fiscale, ma anche in una serie di altri obblighi strumentali al corretto assolvimento dell'obbligazione tributaria ovvero a rendere possibile l'attività di verifica dell'Amministrazione Finanziaria.

Per molto tempo l'intera normativa delle sanzioni tributarie è stata disciplinata esclusivamente dalla Legge n. 4 del 7 gennaio 1929 che operava una netta distinzione delle sanzioni tributarie in “penali” e “amministrative”. In relazione alla condotta posta in essere dal contribuente e della gravità della lesione del bene pubblico tutelato si configuravano illeciti amministrativi o penali. Con il passare del tempo questa normativa ha subito una serie di modifiche sostanziali

¹F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, 2015; E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, GIUFFRÈ, 2007

che hanno condotto alla complessiva riforma del sistema.

In attuazione della delega di cui all'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, la riforma delle sanzioni tributarie non penali ha fissato una serie di principi generali che hanno organicamente rinnovato l'ordinamento giuridico previgente. I tre decreti attuativi emanati nel 1997, numeri 471, 472 e 473, hanno ridisegnato l'impianto normativo con un'impostazione che ricalca quella del codice penale allineando il sistema sanzionatorio tributario al dettato della Legge n. 689/81 sulle depenalizzazioni².

Venuta a mancare l'iniziale impronta risarcitoria della sanzione, la riforma ne ha riconosciuta la natura eminentemente afflittiva, ispirata a criteri penalistici e dunque riferibili esclusivamente all'autore della violazione.

I tre decreti – entrati in vigore il primo aprile 1998 – disciplinano: i principi generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie (D.Lgs. 472/1997); le sanzioni amministrative per le violazioni in materia d'imposte dirette e Iva (D.Lgs. 471/1997); la riforma delle sanzioni amministrative per le violazioni in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi e di altri tributi diretti (D.Lgs. 473/97).

Tra i suddetti decreti – che, come detto, hanno comportato una profonda innovazione di tutto l'impianto normativo previgente – il più significativo in termini di cambiamento è sicuramente il D.Lgs. n. 472/1997 contenente disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Detto decreto, all'art. 17, comma 2, testualmente recita: *“E' ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.”*

²Le sanzioni penali, invece, sono state riformate con il D.lgs. n. 74/2000

Il legislatore – per le sanzioni – ha quindi previsto una modalità di definizione agevolata consistente nel pagamento in misura ridotta purché avvenga entro il termine per la proposizione del ricorso (di norma 60 gg), senza però nulla aggiungere in ordine alle conseguenze di detta definizione nel caso in cui venga successivamente a cadere – per effetto della tutela giurisdizionale – la pretesa tributaria sottostante alle sanzioni.

Con l'ordinanza in commento la Suprema Corte affronta la *vexata quaestio*.

Il Collegio è chiamato decidere dell'ammissibilità – e degli eventuali effetti – della definizione agevolata delle sanzioni con riserva di ripetizione, ed in particolare se è possibile, dopo l'accertamento dell'illegittimità della pretesa tributaria, richiedere le somme versate (spontaneamente e precedentemente) a titolo di sanzione con la definizione agevolata.

Gli Ermellini optano per la soluzione negativa sul presupposto che in materia di violazioni di norme tributarie (nella specie, relative ai benefici per l'acquisto della prima casa), l'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni, disciplinato dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 17, è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le medesime si riferiscono, con la conseguenza che, qualora il trasgressore scelga di addivenire alla definizione agevolata, prevista dall'articolo 17 cit., comma 2, la ripetizione delle somme pagate non è consentita, dovendosi ritenere definitivamente chiuso, a quel momento, il rapporto tra contribuente e fisco in ordine alle altre conseguenze sanzionatorie delle violazioni stesse già rilevate.

Con tale Decisione la Cassazione conferma il proprio precedente orientamento espresso con la **Sentenza n. 26740 del 29/11/2013** dove ha statuito che l'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni, disciplinato dal citato Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 17, è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le sanzioni si riferiscono, con la conseguenza che la scelta del trasgressore di addivenire alla definizione

agevolata prevista dal comma 2 della norma comporta l'effetto di chiudere, definitivamente, in termini e secondo modalità e parametri oggettivi prefissati dalla stessa legge, il rapporto tra contribuente e fisco in ordine alle conseguenze sanzionatorie delle violazioni rilevate, definizione da cui il fisco trae il vantaggio della pronta e incontestata riscossione di una somma oggettivamente commisurata in rapporto alla pena edittale, ed il contribuente quello dell'abbandono di ogni altra pretesa sanzionatoria da parte dell'Amministrazione³.

Il principio del c.d. "Doppio Vantaggio", che – secondo la giurisprudenza di legittimità – esplica i propri effetti anche relativamente alle sanzioni connesse alle violazioni della normativa IVA. In tale ambito, difatti, la Suprema Corte con le **Sentenza 9/7/2004 n. 12695 e n. 1853/2000** ha stabilito che il versamento previsto dal (previgente) art. 58, comma 4, D.P.R. n. 633/1972 (ovvero il pagamento immediato delle sanzioni in un importo pari ad un sesto del massimo della pena pecuniaria), integrando l'esercizio di una facoltà del contribuente, con pagamento di una percentuale della pena massima edittale senza alcun collegamento con la sanzione pecuniaria in concreto irrogata, ha la funzione di prevenire od elidere ogni contesa sull'*an* ed il *quantum* della sanzione medesima, e così si sottrae ad ogni possibilità di ripetizione, in conseguenza della non sindacabilità dei presupposti di detta irrogazione⁴.

4. Conclusioni

La giurisprudenza di legittimità sembra ormai consolidata nella applicare la regola della c.d. **Scissione del Rapporto** (cfr. sentenze cit.) allorché ci sia un'ipotesi di definizione agevolata delle sanzioni.

³Sul punto si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 12/E del 12 marzo 2010, con cui ha chiarito in maniera incontrovertibile che la definizione agevolata delle sanzioni determina l'estinzione irrevocabile dell'obbligazione tributaria riferita alle sanzioni.

⁴In tal senso cfr. anche Cass. Sent. n. 4330 del 26/3/2002 e n. 1853 del 18/2/2000

Da un lato, il **profilo sanzionatorio**, che rimane definito irrevocabilmente mediante l'esecuzione del suddetto pagamento agevolato, che preclude tanto all'ufficio, quanto al contribuente, di porre in discussione la sanzione e, quindi, non può dar luogo in nessun caso alla ripetizione. Dall'altro, il **profilo (meramente) tributario**, che può essere contestato dal contribuente, nonostante l'avvenuto pagamento in forma agevolata e che ha una vicenda del tutto autonoma rispetto alla sanzione.

Tale orientamento, tuttavia, a giudizio di scrive, non appare del tutto convincente e apre le porte a diversi problemi ermeneutici alla luce della *ratio* che ha ispirato il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che ha "traghettato" – giova rimarcare – il sistema sanzionatorio da un modello risarcitorio ad un (nuovo) modello personalistico o penalistico.

Da un punto di vista di diritto sostanziale, considerato anche che il giudizio tributario è un giudizio di impugnazione-merito, è difficilmente argomentabile l'irripetibilità di una sanzione – ancorché pagata spontaneamente ed in misura ridotta con la definizione agevolata – laddove un Giudice (*rectius* un Collegio Giudicante) accerti in via definitiva l'insussistenza delle pretese tributarie che ha originato l'irrogazione della predetta sanzione: la sanzione ha ragione di esistere se esiste la pretesa tributaria sottostante, in mancanza della quale, crolla tutta l'impalcatura impositiva ivi comprese le sanzioni.