

Anche per i tributi locali possibile la definizione delle sole sanzioni senza acquiescenza al tributo

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. De Masi, Rel. Mondini - Ord. n. 30884 del 15 luglio 2021, dep. il 29 ottobre 2021)

ICI - Sanzioni - Ricorso relativo all'imposta - Definizione delle sole sanzioni - Ammissibilità

In tema di ICI, l'art. 14, quarto comma, del D.Lgs. n. 504/1992, secondo cui le sanzioni sono ridotte se, entro il termine per ricorrere alle Commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione, non deroga alla regola generale dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997, per cui, in caso di accertamento, è possibile definire le sole sanzioni e ricorrere per l'imposta, senza necessariamente prestare acquiescenza anche al tributo.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento ICI, anni 2005-2008)

Svolgimento del processo

Premesso che:

1. la Fondazione Pio Istituto dei Sordi, ricevuti dal Comune di Milano quattro avvisi di accertamento per maggior ICI degli anni 2005-2008 e per relative sanzioni, avvalendosi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 2, pagava le sanzioni nella misura ridotta.

Riceveva successivamente una cartella di pagamento relativa alle imposte e alle sanzioni con relativi interessi, dedotte le somme già pagate.

Il Comune assumeva che per la definizione agevolata delle sanzioni la Fondazione sarebbe stata obbligata a pagare non le sole somme di cui all'art. 17, ma anche le somme dovute per i tributi.

La Fondazione impugnava la cartella davanti alla CTP di Milano.

Il ricorso era respinto.

La CTR della Lombardia, contro cui oggi la Fondazione ricorre lamentando omessa motivazione, nullità della sentenza per contrasto tra dispositivo e motivazione, violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 2, e art. 26, comma 3, del D.Lgs. n. 473 del 1997, art. 16, della Legge n. 296 del 2007, art. 1, comma 161, del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 12 e 14, confermava la decisione di primo grado ritenendo legittima la pretesa del Comune di Milano nonostante l'avvenuto versamento della somma stabilita per la definizione delle sanzioni amministrative tributarie dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, essendo questo articolo inapplicabile a fronte della diversa previsione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14;

2. il Comune di Milano resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Considerato che:

1. i tre motivi di ricorso sono strettamente connessi e possono essere pertanto esaminati assieme: la ricorrente prospetta sotto diversi profili che le disposizioni citate nella sentenza impugnata avrebbero dovuto condurre la CTR ad una conclusione opposta a quella di fatto assunta.

La tesi della contribuente è fondata.

La CTR è stata chiamata a decidere della questione se il D.Lgs. n. 472 del 1992 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 133), art. 17, comma 2 ("È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso") potesse trovasse applicazione anche riguardo alle sanzioni per omesso pagamento di ICI (come sostenuto dalla odierna ricorrente) ovvero se (come sostenuto dal Comune) l'art. 17, non trovasse applicazione per tali violazioni valendo per esse la previsione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992 ("Riordino della finanza degli enti territoriali a norma della Legge 23 ottobre 1992, n. 421, art. 4") l'art. 14, comma 4 ("Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2, sono ridotte alla misura stabilita dal D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 16 e 17, se, entro il termine per ricorrere alle Commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione").

La CTR ha deciso nel secondo senso ("nella casistica di definizione agevolata prevista dal D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 12 e 14, per ICI è prevista la possibilità di riduzione della sanzione solo a fronte del contestuale pagamento sia del tributo che della sanzione ridotta, con la conseguente rinuncia all'impugnazione sia dell'accertamento che dell'irrogazione della sanzione").

Questa Corte, con ordinanza 9 luglio 2020, n. 14658, resa tra le parti su questione identica a quella di cui si discute ha affermato che “il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, non può essere letto nel senso indicato dal (Comune di Milano) perché riguarda il caso in cui il contribuente, a fronte di un accertamento per omesso pagamento del tributo e irrogazione sanzioni, nel termine per presentare ricorso paghi l'importo del tributo stesso e in questo caso, come misura premiale, le sanzioni sono ridotte. Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 2, regola invece il diverso caso in cui il contribuente voglia lasciare impregiudicata la possibilità di contestare il tributo. La *ratio* dell'istituto consiste nel consentire all'Erario di incassare in tempi rapidi (seppur in misura ridotta) le sanzioni irrogate ed al contribuente, che ritiene di essere nel giusto senza tuttavia averne la certezza, di bloccare le sanzioni ridotte versando il corrispondente ammontare, e, nello stesso termine di legge, proporre eventuale ricorso alla Commissione tributaria. Ciò serve a definire irrevocabilmente ogni questione inerente l'aspetto sanzionatorio (Cass. n. 25577 del 2017) atteso che l'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le sanzioni ineriscono (Cass. n. 18740 del 2015) e questa Corte ha già ritenuto che il sistema procedimentale delineato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 16 e 17, detta una disciplina destinata a valere in generale per tutti i tributi (Cass. n. 20938 del 2013)”.

Aggiungasi che questa Corte, con sentenza n. 17529 del 12/10/2012, in un caso in cui si discuteva della definizione agevolata di sanzioni per mancato pagamento di ICI, ha statuito: “La scelta di addivenire alla definizione agevolata della contestazione della sanzione amministrativa per violazione di norme tributarie ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, comma 3, non comporta alcun effetto di acquiescenza o di riconoscimento della fondatezza della pretesa relativa al tributo, la cui possibilità di contestazione resta, quindi, impregiudicata, poiché l'atto di contestazione

ed irrogazione delle sanzioni è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le sanzioni si riferiscono”.

La CTR, con il negare che la Fondazione abbia potuto estinguere le sanzioni pagandone l'importo in misura ridotta senza dover di necessità pagare contestualmente anche le somme *ex averso* pretese per le imposte al cui mancato versamento le sanzioni erano riferite, ha escluso quella possibilità di scelta che invece, secondo la ricordata giurisprudenza della Corte, al contribuente è riconosciuta;

3. il disallineamento della CTR rispetto alla giurisprudenza di questo giudice di legittimità a cui spetta, quale organo supremo della giustizia, assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità, del diritto oggettivo nazionale (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, art. 65), comporta che, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata;

4. non vi sono accertamenti in fatto da svolgere cosicché la causa può essere decisa nel merito dichiarandosi, in accoglimento dell'originario ricorso, che la Fondazione Pio Istituto dei Sordi era tenuta esclusivamente al pagamento delle somme portate nella cartella impugnata a titolo di imposte con i relativi interessi;

5. le spese del merito sono compensate in ragione degli alterni esiti della vicenda processuale;

6. le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decide nel merito con accoglimento dell'originario ricorso; compensa le spese del merito; condanna il Comune di Milano a rifondere alla Fondazione Pio Istituto dei Sordi le spese del giudizio di legittimità, liquidate in euro 7000,00, oltre spese forfetarie, accessori ed euro 200,00 per esborsi.

Commento

di Simone Furian (*)

L'ordinanza della Corte di cassazione n. 30884/2021 in commento interviene su un tema interessante, relativo ai tributi locali e agli strumenti deflattivi a disposizione del contribuente. Nella controversia *de qua*, ci si chiede se sia possibile estendere anche ai tributi locali l'art. 17, comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997, che consente la definizione agevolata delle sole sanzioni (entro il termine previsto per la proposizione del ricorso), pur se poi il contribuente intenda ricorrere per contestare la debenza dell'impo-

sta (1), in quanto, secondo la prassi degli enti locali, la definizione agevolata dei tributi locali è regolata esclusivamente dall'art. 14, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992, per cui sarebbe necessario anche il contestuale versamento integrale del tributo da parte del contribuente, entro il termine per presentare il ricorso.

La questione si pone perché, nei testi istitutivi di ciascun tributo locale, è presente una disposizione di questo tenore (2): “Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte alla misura stabili-

(*) Avvocato e Dottore Commercialista in Milano e Padova - Terrin Associati.

(1) La *ratio* dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997 è quella di dare la possibilità al contribuente di avvalersi della riduzione delle sanzioni e di contestare il tributo, fermo restando che le san-

zioni già versate non possono essere rimborsate (quindi in caso di sconfitta in sede di giudizio, non dovrà pagare le sanzioni per intero).

(2) Per esempio: art. 1, comma 775, della Legge n. 160/2019 per l'IMU.

ta dagli artt. 16 e 17 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle Commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione”.

La definizione agevolata delle sanzioni, pertanto, nei vari testi dei tributi locali, assume i connotati di una sostanziale acquiescenza, diversamente da quanto dispone l'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997, il quale ammette invece la definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata (entro il termine previsto per la proposizione del ricorso), lasciando libero il contribuente di impugnare la pretesa tributaria.

Per questo motivo, spesso i Comuni, nelle “Avvertenze” agli avvisi di accertamento, specificano che il contribuente, se presta acquiescenza al tributo, può fruire della riduzione delle sanzioni al terzo dell'irrogato.

Così, anche nel caso in commento la pronuncia della CTR, impugnata poi avanti la Corte di cassazione, aveva statuito che il contribuente poteva ridurre l'importo delle sanzioni irrogate solo con il contestuale pagamento del tributo, non ammettendo quindi la possibilità di impugnare separatamente le maggiori imposte.

La Corte di cassazione, richiamando la propria funzione nomofilattica (3), cassa invece la sentenza impugnata. Anzitutto, riprendendo precedenti pronunce su casi simili (4), ricorda che l'atto di irrogazione delle sanzioni è un atto distinto rispetto al procedimento di accertamento del tributo cui le sanzioni si inseriscono: per questo motivo, secondo la Cassazione, anche per i tributi locali - secondo un orientamento che va consolidandosi (5) - il contribuente ha la possibilità di avvalersi della definizione agevolata delle sanzioni, ancorché ritenga di contestare le maggiori imposte, impugnando solo l'atto di accertamento avanti alla Commissione tributaria competente.

Infatti, per gli accertamenti relativi ai tributi quali IRES, IRAP e IVA è previsto che il contribuente possa: i) definire le sole sanzioni, ferma la possibilità per il contribuente di impugnare l'accertamento per le maggiori imposte ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997, oppure, ii)

definire l'accertamento con riduzione delle sanzioni e versare per intero il tributo (oltre interessi) ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 472/1997. La norma dettata dal D.Lgs. n. 472/1997 è molto chiara sul punto, senza dare adito a dubbi. Non si può dire lo stesso delle norme che regolano i tributi locali, in quanto, nonostante il richiamo agli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997, contenuto nell'art. 14 del D.Lgs. n. 504/1992 (6), è ancora in dubbio se la riduzione delle sanzioni operi solo se - entro il termine per ricorrere alle Commissioni tributarie - il contribuente versi anche il tributo (se dovuto). Nella prassi degli enti locali la norma è letta in questo senso, per cui - per perfezionare la definizione delle sanzioni - è necessario anche il pagamento del tributo, trattandosi in sostanza di una vera e propria acquiescenza.

Si è osservato che questa lettura dell'art. 14 del D.Lgs. n. 504/1992 ha senza dubbio una *ratio* nei casi di omesso versamento (7), mentre, non altrettanto sarebbe nel caso in cui il contribuente non ritenesse dovuta l'imposta, essendogli in tal caso preclusa la possibilità di definire le sole sanzioni ed impugnare per l'imposta.

Così la locuzione “se dovuta” (contenuta nell'art. 14, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992) in riferimento all'imposta, pone dei dubbi sul “perimetro” della definizione delle sanzioni, in quanto consente di poter affermare che l'unica via per la riduzione delle sanzioni sia anche il pagamento dell'imposta.

E, ancorché, si verrebbe in tal modo a creare un'effettiva discrepanza fra gli strumenti deflativi del contenzioso, previsti per le imposte “nazionali e comunitarie” (IRES/IRPEF, IRAP e IVA) rispetto a quelli locali, non pare potersi invocare un *vulnus* dell'art. 3 della nostra Costituzione, ben potendo il legislatore trattare in modo diverso tributi tra loro diversi.

Tuttavia, si deve anche rilevare che non c'è alcuna norma che “limiti” o deroghi il rinvio degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997 ai tributi locali. Anzi l'art. 16 del D.Lgs. n. 473/1997 prevede espressamente che “alle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie”.

(3) Ossia, assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità, del diritto oggettivo nazionale (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, art. 65).

(4) Cass., ord. 9 luglio 2020, n. 14658.

(5) Cfr. Cass. n. 18750/2015; nonché Id. n. 20938/2013, secondo cui il D.Lgs. n. 472/1997 detta una disciplina destinata a valere in generale per tutti i tributi.

(6) Riordino della finanza degli enti territoriali.

(7) Come rilevato dalla richiamata sentenza della Corte di cassazione n. 14658/2020, tuttavia si riscontra la posizione contraria della Commissione regionale di Bologna n. 2386/2016, secondo cui l'unica strada sarebbe l'acquiescenza (con pagamento delle sanzioni ridotte, imposte e interessi).

Inoltre, nell'ordinanza in commento, i giudici, a motivazione della loro decisione, hanno affermato che l'atto di contestazione delle sanzioni e il procedimento di accertamento del relativo tributo sono due procedimenti distinti (8) e il contribuente ha ben la possibilità di definire il primo e impugnare il secondo (9). La circolare del Ministero delle Finanze n. 180/1998 in commento al D.Lgs. n. 472/1997 ha infatti precisato che "il provvedimento di irrogazione, ancorché 'contestuale' all'avviso di accertamento, è connotabile dal punto di vista strutturale, come atto autonomo ...", quindi, la "forma" dell'irrogazione delle sanzioni (assieme o separata rispetto all'atto di accertamento delle imposte) non varia la sostanza dei due atti quali atti distinti (essendo anche di natura diversa) e procedimenti autonomi, con la conseguente autonomia della definizione agevolata per le sanzioni e contestazione delle imposte (10).

Da rilevare infine che, anche l'Istituto per la Finanza e l'Economia Locale (11), in un recente

intervento di ottobre 2019 (12), ha ribadito che le sanzioni relative ai tributi locali devono essere contestate o irrogate, a norma degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997, salva la possibilità dei contribuenti di definizione agevolata delle stesse. Già in passato l'IFEL aveva richiesto un chiarimento del legislatore sulla questione, che a questo punto sarebbe auspicabile per non lasciare zone d'ombra rispetto agli strumenti deflattivi a disposizione dei contribuenti in relazione agli avvisi di accertamento dei tributi locali.

È chiaro, tuttavia, che il contribuente che intenda avvalersi della definizione agevolata delle sanzioni e procedere concettualmente all'impugnazione della pretesa per il tributo locale, potrà farlo sapendo che può contare su un orientamento giurisprudenziale consolidato, ancorché il suo comportamento possa essere contestato da parte dell'ente locale.

(8) Cass. n. 17529/2012; Id. n. 18740/2015; Id. n. 5166/2020.

(9) Cass. n. 20938/2013.

(10) Sul punto, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 12/E/2020, ha chiarito che: "L'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 consente al contribuente il pagamento delle sanzioni collegate al tributo in misura ridotta entro il termine di proposizione del ricorso ... Il contribuente può quindi pagare le sanzioni (in misura ridotta) ma impugnare la pretesa im-

positiva da cui scaturiscono le sanzioni".

(11) L'Istituto per la Finanza e l'Economia Locale è una Fondazione istituita nel 2006 dall'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI), è l'ente deputato ad assistere i Comuni in materia di finanza ed economia locale.

(12) Convegno del 22 ottobre 2019, in Vicenza, sul tema "L'attività di accertamenti dei Tributi Locali".