

Civile Sent. Sez. 5 Num. 2518 Anno 2024

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CORTESI FRANCESCO

Data pubblicazione: 26/01/2024

IRAP IRPEF
RIMBORSO

SENTENZA

sul ricorso distinto al n.r.g. 34027/2018, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso
la quale è domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12

- *ricorrente* -

contro

AZIENDA UNITÀ SANITARIA LOCALE ALESSANDRIA, in
persona del direttore generale Antonio Brambilla, legale rapp.te
pro tempore, rappresentata e difesa, per procura speciale allegata

al controricorso, dagli Avv.ti CARLO CASTELLOTTI, MARIA DANIELA COGO, ELIO GIANNI GARIBALDI e MASSIMO COLARIZI, presso il quale ultimo è elettivamente domiciliata in Roma, VIA GIOVANNI ANTONELLI, N. 49

- *controricorrente*-
avverso la sentenza n. 784/2018 della Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata il 20 aprile 2018;

udita la relazione svolta dal consigliere dott. Francesco Cortesi nella pubblica udienza del 12 dicembre 2023;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Giuseppe Locatelli, il quale ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

sentiti l'Avv. Alessandro Maddalo per l'Amministrazione finanziaria e l'Avv. Lorenzo Collina, in sostituzione dell'Avv. Massimo Colarizi, per la controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. L'Azienda Unità sanitaria locale di Alessandria (d'innanzi: "ASL") versò le ritenute Irap e Irpef relative al mese di marzo del 2009 con un giorno di ritardo; in conseguenza di ciò, provvide successivamente al versamento dell'importo di € 144.795,80, a titolo di ravvedimento operoso.

A seguito dell'entrata in vigore dell'art. 7 del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, conv. nella l. n. 106 del 2011, che - modificando l'art. 32-ter, comma 3, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, conv. nella l. n. 2 del 2009 - aveva disposto che non fossero applicabili sanzioni per i versamenti effettuati entro due mesi dalla scadenza del termine di pagamento, l'ASL chiese all'Ufficio il rimborso della somma versata a titolo di sanzioni.

Quindi, formatosi il silenzio-diniego dell'Amministrazione sull'istanza, propose ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Alessandria, che lo accolse.

2. Il successivo gravame, proposto dall'Amministrazione, fu respinto dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte.

I giudici d'appello osservarono che nel caso di specie la ripetizione degli importi oggetto di sanzione non conseguiva ad una valutazione soggettiva di non illiceità della condotta, ma alla peculiarità dello *jus superveniens*; quest'ultimo, infatti, aveva modificato l'art. 32-ter, comma 3, del d.l. 185/2008, escludendo l'applicazione di sanzioni in relazione ai versamenti effettuati con un ritardo massimo di due mesi negli anni di imposta compresi fra il 2008 e il 2010.

3. La sentenza d'appello è stata impugnata dall'Agenzia delle entrate con ricorso per cassazione affidato a due motivi.

L'intimata ha resistito con controricorso, al quale ha fatto seguito il deposito di memoria illustrativa.

Chiamata all'adunanza camerale del 31 maggio 2023, la causa è stata rinviata all'odierna pubblica udienza avuto riguardo alla rilevanza della questione trattata.

La controricorrente ha depositato nuova memoria illustrativa.

Il Pubblico Ministero ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo di ricorso denuncia violazione dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 427.

La sentenza impugnata è censurata nella parte in cui ha affermato che la volontarietà del versamento, effettuato a seguito

di ravvedimento operoso, non ostava al rimborso successivamente richiesto dall'ente contribuente.

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, l'istituto del ravvedimento operoso – rappresentando una mera facoltà per il contribuente, consistente nella sanatoria delle violazioni od omissioni tributarie mediante il pagamento di una sanzione ridotta – costituisce una forma peculiare di “chiusura” della posizione fiscale che non consente la ripetizione degli importi pagati; pertanto, poiché nel caso di specie l'ente contribuente si era avvalso di tale facoltà, non poteva essere consentito il rimborso delle somme versate a titolo di sanzioni.

2. Con il secondo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 32-ter, comma 3, del d.l. n. 185 del 2008 e dell'art. 11 delle preleggi, la ricorrente si duole del fatto che la C.T.R. abbia dato applicazione retroattiva alla modifica della norma inerente alle sanzioni sui ritardati versamenti.

3. Il primo motivo è fondato.

3.1. Invero, costituisce circostanza pacifica il fatto che il pagamento degli importi dei quali è chiesto il rimborso sia stato effettuato dall'ente contribuente in conformità a quanto disposto dall'art. 13 del d. lgs. n. 472 del 1997.

Detta norma, com'è noto, consente il pagamento in misura ridotta della sanzione a beneficio del contribuente che abbia versato l'imposta o regolarizzato un proprio errore entro un termine stabilito; ciò è quanto accaduto nel caso di specie, poiché la ASL ha provveduto ad adempiere al proprio debito tributario con un giorno di ritardo, versando altresì le sanzioni previste in misura ridotta.

3.2. Ora, di tale opzione – definita “ravvedimento operoso” con riguardo al meccanismo di annullamento del contributo causale nell’illecito omissivo che essa attua – questa Corte ha ritenuto anche in tempi recenti il carattere negoziale (v. ad es. Cass. n. 6108/2016), affermando, conseguentemente, che il contribuente può ottenere il rimborso delle somme versate solo in presenza di errori formali e riconoscibili.

In coerenza con tale impostazione, non è stato attribuito alcun rilievo alla natura – formale o sostanziale – della violazione, ovvero alla mancanza *ab origine* dei presupposti sanzionatori, poiché «ancorare l’istanza di rimborso a tali elementi si porrebbe in contrasto con la libera scelta di soddisfare la pretesa tributaria senza porla in discussione, beneficiando del trattamento sanzionatorio ridotto» (così Cass. n. 11993/2023); in tal senso, con opzione chiaramente rispettosa del meccanismo estintivo dell’obbligazione tributaria tratteggiato dal legislatore con l’art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, appaiono definitivamente superate le incertezze interpretative precedentemente manifestate (v. Cass. n. 28844/2020), a salvaguardia del principio in base al quale il pagamento effettuato dovrebbe essere sempre ritrattabile o modificabile se l’importo pagato supera quanto deve rimanere per legge a carico del contribuente.

3.3. In ogni caso, la volontà del legislatore appare univocamente espressa in relazione alla fattispecie oggetto del presente giudizio, originato da una domanda di ripetizione di sanzioni.

Al riguardo, infatti, l’art. 3, comma 2, dello stesso d.lgs. n. 472 del 1997 afferma con chiarezza che «[s]alvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto

che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato».

Pertanto, anche ove si volesse ritenere che lo *jus superveniens* possa assumere efficacia sui pagamenti effettuati dal contribuente in sede di ravvedimento operoso, consentendone il rimborso, ciò non varrebbe, in ogni caso, per il pagamento delle sanzioni.

3.4. Né può ritenersi che una tale impostazione comporti la neutralizzazione degli effetti della disciplina recata dall'art. 7, comma 2, lett. *bb*), n. 2, del d.l. 70/2011, come convertito.

Detta disposizione stabilisce infatti che «[a]i versamenti relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre degli anni 2008, 2009 e 2010, da eseguire mediante il modello «F24 enti pubblici» [...] dagli enti e organismi pubblici di cui alle tabelle A e B allegate alla legge 29 ottobre 1984, n. 720, e successive modificazioni, nonché dalle amministrazioni centrali dello Stato, non si applicano le sanzioni qualora il versamento sia stato effettuato tardivamente, ma comunque entro il secondo mese successivo alla scadenza stabilita».

Si tratta, all'evidenza, di una disciplina riferita alle ipotesi nelle quali non sia stata ancora disposta alcuna irrogazione di sanzioni in conseguenza della violazione tributaria che presenti le connotazioni temporali individuate dalla norma; essa, pertanto, non può estendersi automaticamente ai casi in cui il rapporto sia stato esaurito per effetto del ravvedimento operoso, in modo da legittimare il contribuente ad accedere al rimborso, in deroga ai principi precedentemente evidenziati.

4. Sulla base di tali considerazioni, va ritenuto fondato il primo motivo; ciò comporta l'accoglimento del ricorso senza necessità di esame dell'ulteriore censura, che resta assorbita.

La sentenza impugnata è cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originaria domanda di rimborso avanzata dall'ente contribuente.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo. Le spese dei gradi di merito possono essere interamente compensate.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso in relazione al primo motivo, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originaria domanda di rimborso dell'ente contribuente. Condanna il controricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 4.200,00 oltre spese prenotate a debito. Compensa le spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 12 dicembre 2023.