

Giurisprudenza - COMMISSIONE TRIBUNARIA PROVINCIALE DI BARI - Ordinanza 25 marzo 2022

Tributi - Sanzioni in materia di imposte dirette - Omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP - Sanzione amministrativa dal 120 al 240 per cento dell'ammontare di tutte le imposte dovute sulla base della dichiarazione omessa - Applicazione della sanzione amministrativa sulle imposte che residuano dopo il pagamento spontaneo, anteriore all'accertamento fiscale, da parte del contribuente che abbia omesso la dichiarazione - Mancata previsione. Sanzione amministrativa pari al 30 per cento di ogni importo non versato e riduzioni previste nel caso di versamento spontaneo del contribuente - Condizioni - Esclusione dalla possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso per il contribuente che, pur avendo omesso di presentare la dichiarazione fiscale, abbia effettuato il versamento spontaneo delle imposte prima dell'accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria. - Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, artt. 1, co. 1, e 13, co. 1.

In fatto

1. - La ricorrente impugna due avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti, quale società consolidante delle consolidate N. Immobiliare S.r.l. e C. S.r.l., relativi agli anni di imposta 2014 e 2015.

1.1 - Nel primo viene accertato un reddito imponibile di euro 54.440,00 ed una maggiore imposta Ires, detratto quanto versato medio tempore a titolo di ravvedimento operoso, di euro 11.966,00 cui si aggiunge la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi liquidata in euro 17.637,60.

1.2 - Il secondo accerta un reddito imponibile di euro 3.815.165,00 ed una maggiore imposta, detratto quanto versato medio tempore a titolo di ravvedimento operoso, di euro 32.191,00 cui si aggiunge la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi di euro 1.331.670,01 (cumulata con quella relativa all'anno precedente).

2. - La ricorrente dimostra di avere pagato integralmente le imposte dovute, unitamente agli interessi ed alle sanzioni ridotte avvalendosi del ravvedimento operoso, prima di ricevere gli avvisi di accertamento impugnati.

2.1 - La ricorrente lamenta che la sanzione per omessa dichiarazione dei redditi applicata nei suoi confronti sia stata quantificata dall'Agenzia delle entrate nella misura del 120% delle imposte accertate invece che di quelle ancora dovute dopo il ravvedimento operoso, grazie ad una iniqua applicazione della norma di cui all'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

2.2 - Lamenta inoltre che l'Agenzia delle entrate non abbia ritenuto operante il ravvedimento operoso effettuato ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 perché a suo dire

consentito solo nel caso di omesso o tardivo pagamento delle imposte liquidate nella dichiarazione dei redditi, e perciò incompatibile con l'ipotesi di omessa dichiarazione.

3. - L'Agenzia delle entrate controdeduce sostenendo di avere correttamente applicato la normativa di cui si duole la controparte.

4. - I fatti di causa sono pacifici fra le parti. Non è contestato che Trade & Real Estate abbia omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi quale società consolidante, a differenza delle consolidate che invece vi hanno ottemperato.

4.1. - Del pari, non è contestato che la ricorrente abbia successivamente versato l'Ires avvalendosi del ravvedimento operoso, prima di ricevere gli avvisi di accertamento impugnati.

In diritto

5. - Il testo dell'art. 1, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive), comma 1: «Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili».

5.1 - Il testo dell'art. 13, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471 (Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione): «Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo».

5.2 - L'applicazione del combinato disposto della normativa predetta al caso in esame: l'Agenzia delle entrate, sulla base della circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016 ritiene che ai sensi della norma di cui sopra al punto 5, non essendo stata presentata la dichiarazione dei redditi, debba applicarsi la sanzione del 120% dell'imposta che sarebbe stata dovuta a seguito della dichiarazione. Non sarebbe applicabile il ravvedimento operoso consentito dalla norma di cui al punto 5.1, che sarebbe limitato alla sola ipotesi del versamento in ritardo delle imposte risultanti dalla dichiarazione.

Trattandosi di un provvedimento di carattere generale, trova applicazione a tutti i rapporti giuridici eventualmente in esso rientranti, e non solo a quelli oggetto dei presenti procedimenti riuniti.

Precedenti giurisprudenziali

6. - E' opportuno premettere che la legge 9 ottobre 1971, n. 825 che ha concesso delega al Governo per la riforma tributaria «secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività» aveva individuato i seguenti criteri direttivi cui la riforma doveva attenersi.

6.1 - In particolare, in virtù dell'art. 10, n. 11) veniva indicato «il perfezionamento del sistema delle sanzioni amministrative e penali, anche detentive, non superiori nel massimo a cinque anni di

reclusione per i fatti più gravi e la migliore commisurazione di esse all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni...»

6.2 - Sono già state scrutinate dall'ecc.ma Corte costituzionale alcune leggi sospette di discostarsi da questo criterio direttivo indicato dalla legge delega.

6.3 - Con ordinanza n. 249/2007 è stata ritenuta inammissibile l'eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 sollevata in via incidentale con riferimento alla violazione dell'art. 3 della Costituzione nella parte in cui accomuna sotto lo stesso regime sanzionatorio ipotesi fra loro distinte, quali l'omissione totale o parziale, o il ritardo nel pagamento dell'imposta. L'ecc.ma Corte ritenne infatti trattarsi di una scelta discrezionale del legislatore non arbitraria né irragionevole.

6.4 - Con sentenza n. 194 del 18-26 maggio 1995 l'ecc.ma Corte ha ritenuto inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 47 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600 (disposizioni comuni in materia di accertamento dell'imposta sui redditi) sollevata in via incidentale con riferimento agli articoli 3, 53 e 76 della Costituzione in relazione all'art. 10 punto 11 di cui sopra sub 6.1 «laddove "per il sostituto d'imposta" non prevede una diminuzione di pena pecuniaria nell'ipotesi in cui sia stato regolarmente versato l'ammontare complessivo delle ritenute d'acconto» pur avendone omissa la dichiarazione annuale. La sentenza ravvisa, anche sulla base di precedenti analoghe decisioni, «l'incongruenza dell'attuale sistema che assoggetta alla medesima sanzione fattispecie in realtà fra loro diverse, senza distinguere in ragione della loro maggiore o minore gravità», e tuttavia, ritenuta la difficoltà di un intervento correttivo in senso additivo da parte sua in sede giurisdizionale, ritiene opportuno «ribadire l'auspicio di un intervento legislativo che conferisca al sistema l'invocata razionalità, in modo da eliminare gli inconvenienti che è dato obiettivamente riscontrare nella normativa vigente, come è dimostrato dalla frequenza con cui questioni del genere di quella oggetto del presente giudizio vengono sollevate, stante l'assenza di risposte nella sede legislativa che è la più appropriata per eliminare gli inconvenienti determinati dalla mancata graduazione delle sanzioni».

Profili di possibile irragionevolezza della normativa qui denunciata

7. - Gli auspici ripetutamente formulati dall'ecc.ma Corte al legislatore sono rimasti ad oggi privi di effetto, ed anche per questo motivo questa Commissione si pregia sottoporre allo scrutinio di legittimità costituzionale le norme di cui sopra ai punti 5. - e 5.1 - per motivi diversi ma analoghi a quelli già prospettati nel corso dei precedenti giudizi.

7.1 - Nel giudizio di merito in corso innanzi a questa Commissione il contribuente-consolidante ha omissa di presentare in tempo utile la dichiarazione dei redditi, e tuttavia non ha sottratto reddito alla tassazione, in quanto ha versato le imposte avvalendosi del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471, prima di essere destinatario di accertamento fiscale.

7.2 - Si tratta di un comportamento che a giudizio di questa Commissione, presenta una minore gravità rispetto a quello di chi ometta sia la dichiarazione dei redditi che il pagamento delle imposte. Nel primo caso, infatti, a differenza del secondo, non è dato rilevare l'intento di evadere, e non si verifica alcun ostacolo all'accertamento e nessun danno erariale.

7.3 - La questione non appare limitata all'oggetto del presente giudizio, ancorché in esso rilevante, trattandosi di un complesso normativo suscettibile di applicazione generalizzata a tutti i casi simili. Per questo motivo la Commissione esclude la possibilità di disporre in questa sede una diversa applicazione, c.d. «costituzionalmente orientata», che appare invece consentita all'ecc.ma Corte adita qualora ritenesse di indicarla con una pronunzia interpretativa di rigetto.

7.4 - A tal fine la Commissione rileva che la locuzione contenuta nell'art. 1, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 per la quantificazione della sanzione applicabile in caso di omissa dichiarazione dei redditi (dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute) presenta una ambiguità interpretativa perché non ancora tale concetto ad una precisa connotazione spazio-temporale; e mentre l'Agenzia delle entrate nella circolare di cui sopra al punto 5.2 - considera come «dovute» le imposte che sarebbero risultate dalla liquidazione della dichiarazione dei redditi omissa, la ricorrente limita il concetto alle somme ancora dovute al momento dell'accertamento fiscale, e cioè all'importo residuo delle imposte da versare da parte del contribuente che abbia in precedenza spontaneamente adempiuto.

7.5 - Inoltre, al medesimo fine, questa Commissione rileva che la sanzione prevista nella misura minore del 30% dall'art. 13, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che l'Agenzia delle entrate ritiene applicarsi solo al caso di omesso o ritardato versamento delle imposte dichiarate dal contribuente, presenta un margine di ambiguità che consente a quest'ultimo di invocarne l'applicazione anche nel caso del versamento tardivo ma spontaneo di imposte non dichiarate in precedenza, con una interpretazione che ancora l'applicabilità al dato sostanziale della spontaneità dell'adempimento anziché a quello formale della dichiarazione.

8. - Le norme qui denunciate, nella applicazione che ne ha effettuato l'Amministrazione finanziaria, sembrano poco rispettose dei principi di ragionevolezza, adeguatezza, proporzionalità, e quindi censurabili per violazione del principio di uguaglianza dei cittadini davanti alla legge, secondo l'insegnamento dell'Ecc.ma Corte per cui il rispetto di questi principi costituisce un limite alla discrezionalità legislativa (sentenze n. 178 del 6-30 luglio 2021, n. 168 del 23/24 giugno - 23 luglio 2021, n. 157 del 9/10 giugno - 23 luglio 2021, n. 137 del 25 maggio - 2 luglio 2021 e molte altre).

8.1 - In particolare non appare ragionevole, proporzionale, adeguata, la sanzione prevista dall'art. 1, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1971, n. 471 nella misura prevista (dal 120 al 240% delle imposte dovute) perché colpisce indiscriminatamente tutti i contribuenti che se ne rendano responsabili, senza alcun riguardo all'entità oggettiva e soggettiva della violazione commessa, sottoponendo così al medesimo trattamento condotte fra di loro diverse e aventi conseguenze diverse. Altro sembra essere infatti la offensività della condotta di chi omette la presentazione della dichiarazione al fine di evadere il pagamento delle imposte, altro invece quella di chi, avendo omesso la presentazione della dichiarazione, paga spontaneamente le imposte pur senza un previo accertamento fiscale.

8.2 - Detta previsione normativa sembra ancorare la sanzione al criterio meramente formale ed estrinseco della omessa presentazione della dichiarazione fiscale, invece che a quello sostanziale dell'ostacolo all'accertamento e della evasione del pagamento dell'imposta.

8.2.1 - Sembra per questo divergere dallo scopo indicato dalla legge delega di riforma tributaria n. 825/1971 di «facilitare la individuazione dei contribuenti e la rilevazione della materia imponibile, ad assicurare la prevenzione e repressione dell'evasione e la tutela dei contribuenti, a semplificare i rapporti tributari nelle varie fasi», da attuarsi anche mediante il perfezionamento del sistema delle sanzioni, anche commisurandole all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni.

8.2.2 - Sembra dunque che, sotto tale aspetto, il legislatore delegante abbia escluso dal quadro delle sanzioni tributarie amministrative la possibilità del ricorso a criteri oggettivi di responsabilità, per cui la diversa soluzione adottata in questa materia dalla norma impugnata appare rilevante sotto il profilo della possibile violazione degli articoli 3, 53 e 76 della Costituzione.

8.2.3 - Per altro l'applicazione indiscriminata della sanzione scoraggia l'adempimento tardivo ma spontaneo del pagamento delle imposte, demotivando i contribuenti perché non ne ricaverebbero alcun vantaggio. Anche sotto questo aspetto, dunque, non risulterebbe adeguatamente perseguito dal decreto il fine di assicurare la prevenzione dell'evasione previsto dalla legge delega.

9. - Per gli stessi motivi sopra evidenziati non appare ragionevole a questa Commissione l'esclusione dalla possibilità di fruire del ravvedimento operoso previsto dall'art. 13, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1971, n. 471 per il contribuente che, pur avendo omesso la presentazione della dichiarazione fiscale, abbia provveduto al versamento spontaneo delle imposte dovute.

9.1 - Inoltre la diversa condizione iniziale fra chi ha presentato la dichiarazione fiscale e chi non l'ha presentata non sembra giustificare il diverso trattamento previsto dalla legge nel caso di resipiscenza con il successivo pagamento delle imposte dovute. In entrambi i casi, infatti, le conseguenze sono uguali, in quanto non si verifica alcun ostacolo all'accertamento, né alcuna evasione o danno erariale.

10. - Il dubbio di legittimità costituzionale della normativa indicata è rilevante ai fini della decisione del presente giudizio, che verte principalmente sulla applicazione delle sanzioni da esse previste.

11. - Per i motivi innanzi indicati questa Commissione si pregia sottoporre al vaglio di codesta Ecc.ma Corte le norme indicate e formula d'ufficio nei termini che seguono eccezione incidentale di legittimità costituzionale ai sensi dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953 n. 87:

11.1 - Art. 1, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1971 n. 471: parzialmente illegittimo per contrasto con gli articoli 3, 53 e 76 della Costituzione nella parte in cui prevede che in tutti i casi di

omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applichi la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontate di tutte le imposte dovute sulla base della dichiarazione omessa, e non invece sulle imposte che residuano dopo il pagamento spontaneo, prima di accertamento fiscale, da parte del contribuente che abbia omesso la dichiarazione.

11.2 - Articolo 13, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1971, n. 471: parzialmente illegittimo per contrasto con gli articoli 3, 53 e 76 della Costituzione nella parte in cui prevede che solo chi abbia presentato la dichiarazione fiscale senza eseguire i prescritti versamenti sia soggetto alla sanzione amministrativa pari al 30 % dell'importo non pagato e possa fruire delle riduzioni previste nel caso di versamento spontaneo e non anche chi abbia omesso di presentare la dichiarazione fiscale ma abbia poi effettuato spontaneamente il pagamento delle imposte prima di ricevere un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

P.Q.M.

nel giudizio di cui alle premesse:

- a) formula d'ufficio eccezione di legittimità costituzionale degli articoli 1, comma 1 e 13, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1971, n. 471 per contrasto con gli articoli 3, 53 e 76 della Costituzione, nei termini di cui sopra;
- b) dispone la trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;
- c) dispone che la presente ordinanza sia notificata a cura della Segreteria alle parti in causa ed al Presidente del Consiglio dei ministri, e che sia comunicata ai presidenti delle due Camere del Parlamento.

Provvedimento pubblicato nella G.U. della Corte costituzionale 25 maggio 2022, n. 21.