

Ripetibilità delle somme versate a titolo definizione agevolata della sanzione.

Avv. Leonardo Leo

Secondo l'Agenzia delle Entrate la definizione agevolata della sanzione preclude il diritto al rimborso della somma versata a tale titolo (in caso di sentenza, "sull'imposta", favorevole) stante la definitività del rapporto tributario

1. Premessa - La definizione agevolata delle sanzioni.

Con l'entrata in vigore del nuovo sistema sanzionatorio amministrativo, disciplinato nei principi generali dal Dlgs. 472/1997, è stato introdotto uno strumento che permette al contribuente, a determinate condizioni, di ridurre sensibilmente le sanzioni dovute al Fisco per le violazioni tributarie commesse.

L'istituto che andiamo ad illustrare è quello della "definizione agevolata": consente al contribuente di estinguere l'obbligazione nascente dalla violazione commessa pagando, entro un determinato termine, una somma ridotta a titolo di sanzione amministrativa.

La definizione agevolata delle sanzioni comporta l'estinzione dell'eventuale controversia limitatamente ai profili sanzionatori derivanti dalla violazione delle norme tributarie, ferma restando la contestabilità in sede giudiziale degli aspetti legati al pagamento dell'imposta da cui scaturisce la sanzione.

Il pagamento in forma ridotta è attualmente disciplinato dall'art. 16, comma 3, del Dlgs. n. 472/1997, nel caso in cui l'atto contiene unicamente la contestazione delle sanzioni, e dall'art. 17, comma 2, dello stesso decreto, qualora la pretesa si riferisca sia al tributo che ai profili sanzionatori ad esso collegato.

In virtù di quanto previsto dal comma 3 dell'art. 16 del Dlgs. 472/97, nello stesso termine, sessanta giorni, dalla notificazione dell'atto di contestazione previsto per la proposizione del ricorso giurisdizionale, il trasgressore ed i soggetti obbligati in solido possono definire le violazioni loro contestate [1] con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione ivi indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo [2].

Allo stesso modo, il comma 2 dell'art. 17 del Dlgs. 472/97 consente di definire in via agevolata le sanzioni mediante 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), sempre entro il termine previsto per l'impugnazione giurisdizionale dell'atto, costituito in questo caso direttamente dal provvedimento unico di accertamento o di rettifica e di irrogazione delle sanzioni.

¹ E non già la "controversia", come erroneamente affermato dal 3 comma dell'art. 16 del Dlgs. n. 472 del 1997, dato che nei sessanta giorni dalla notificazione dell'atto di contestazione non esiste ancora una "controversia", che è suscettibile di insorgere solo a seguito dell'impugnazione dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione conseguente alla presentazione di deduzioni difensive.

² La previsione dell'ultimo periodo riportato nel testo è stata aggiunta dall'art. 2, 1° comma, lett. g), n. 2), del Dlgs. n. 203 del 1998.

Per quanto attiene agli effetti della definizione agevolata va osservato che l'effetto principale ed indubbiamente predominante consiste nella riduzione e liquidazione definitiva ed immutabile delle sanzioni amministrative pecuniarie contestate al trasgressore e agli eventuali obbligati in solido, con conseguente estinzione delle relative obbligazioni dei predetti soggetti [3].

A tale effetto, tuttavia, si aggiungono anche ulteriori benefici, che consistono nell'impedimento dell'irrogazione delle eventuali sanzioni accessorie, e nell'irrelevanza delle violazioni contestate ai fini della recidiva contemplata dall'art. 7, comma 3, dello stesso Dlgs. 472/97, secondo quanto espressamente previsto da quest'ultima disposizione [4].

2. Il rimborso delle somme versate a titolo di definizione agevolata in caso di sentenza (sull'imposta) favorevole al contribuente.

Il quesito che ci si pone ora è se, in caso di pagamento del "quarto" delle sanzioni irrogabili, effettuato a titolo di definizione agevolata ai sensi dell'art. 17 del Dlgs. 472/1997, sia consentito al contribuente di avanzare pretese di rimborso in caso di sentenza che dovesse definire il giudizio (instaurato per l'imposta) favorevolmente per il contribuente. La sentenza, affermando che l'imposta chiesta non è dovuta, farebbe venire meno il presupposto stesso della sanzione (mancato pagamento dell'imposta).

Conseguentemente, verrebbe meno il titolo giuridico che ha consentito all'Erario di incamerare le somme versate dal contribuente in sede di definizione agevolata delle sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate in occasione di "Telefisco 2010" (Circolare 12/E del 12 marzo 2010) ha espresso il proprio parere in modo alquanto esplicativo ed incondizionato.

Secondo l'Ufficio la definizione agevolata della sanzione determina l'estinzione della potenziale controversia afferente la contestata violazione delle norme tributarie con l'effetto che colui che se ne è avvalso non potrà invocare l'esito positivo dell'eventuale contenzioso radicatosi in ordine alla violazione sottesa alla sanzione definita.

In buona sostanza, a parere dell'Ufficio, il perfezionamento della definizione agevolata preclude al contribuente la possibilità di avanzare pretese di rimborso in caso di eventuale sentenza favorevole dal momento che estingue irrevocabilmente l'obbligazione tributaria riferita alle sanzioni [5].

Il silenzio della legge, sulla questione de qua, sembra imporre una breve disamina della posizione della giurisprudenza relativamente ad altre ipotesi di definizione agevolata, soprattutto nel campo sanzionatorio.

Il riferimento va fatto, in particolare, alla giurisprudenza che si è occupata dell'art. 58, quarto comma, del DPR n. 633/1972, il quale prevedeva la possibilità per il contribuente di estinguere il procedimento sanzionatorio (lasciando impregiudicata la facoltà di proporre ricorso avverso il

³ ALESSANDRO VOGLINO, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in G. TABET (a cura di), Torino, 2000, 176.

⁴ Tale opinione è stata espressa anche da G. BELLAGAMBA-G. CARITI, *Codice delle sanzioni tributarie*, cit., 105 e seg.; B. BELLE', *Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, cit., 1213; A. CICCIA-D. LIBURDI-F. RICCA-G. RIPA, *Le sanzioni tributarie dopo la riforma*, cit., 173; L. DEL FEDERICO, *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative*, cit., 1123; R. FANELLI, *Guida alle nuove sanzioni fiscali*, cit., 43; G. GALLA, *La riforma del sistema sanzionatorio tributario*, in *Il Fisco*, 1998, 7302.

⁵ Circolare Agenzia delle Entrate n. 12/E del 12/03/2010.

successivo avviso di rettifica in relazione alla sola maggiore imposta accertata), effettuando il pagamento di un sesto del massimo della pena, indicata nel verbale di contestazione.

La giurisprudenza maggioritaria formatasi in relazione all'art. 58 riconosceva nella ratio della norma l'esigenza di "... estinguere la controversia" poiché "il versamento previsto dall'art. 58, quarto comma, integrando 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, presenta i connotati dell'oblazione o definizione agevolata, per prevenire o elidere ogni contesa sull'*an* ed il *quantum* della sanzione stessa, e così si sottrae ad ogni possibilità di ripetizione, in conseguenza della non sindacabilità dei presupposti di detta irrogazione" (in tal senso cfr. anche Cass. n. 19558/2008; n. 11154/2006; n. 13042/2004; n. 4330/2002; n. 1853/2000).

La stessa Corte di Cassazione ha affermato con la sentenza n. 10099 del 13/05/2005 che il versamento del sesto del massimo della pena, di cui al comma 4 dell'art. 58, DPR n. 633/1972, estingue il rapporto sinallagmatico tra violazione e sanzione, nel senso che:

- non pregiudica la contestazione del merito della violazione, in relazione alla quale è stata irrogata la sanzione (definita poi con il pagamento del sesto);
- non consente di richiedere il rimborso della somma versata, in caso di annullamento dell'atto presupposto.

Pertanto, né al contribuente, né all'Amministrazione si concede di rimettere in discussione il pagamento della sanzione, neanche a seguito di un eventuale giudizio favorevole in merito al pagamento del tributo cui si collega la sanzione medesima.

La definizione in via breve, in altri termini, con la sua funzione premiale, caratterizzata dalla riduzione del pagamento della sanzione, accordata al trasgressore, rende irrevocabile ed immodificabile il rapporto tributario connesso alla pena pecuniaria, in virtù di una scelta fatta dall'interessato e dalla rinuncia dello Stato a far valere ogni ulteriore pretesa.

L'obiettivo perseguito dal legislatore tributario con l'introduzione degli artt. 16 e 17 del Dlgs. 472/97 si esplica nell'esigenza di favorire forme di ravvedimento che consentono al trasgressore di ottenere una congrua riduzione e nello stesso tempo all'ordinamento di definire la controversia precludendo l'accesso al contenzioso tributario. Questo aspetto conferma la necessità di mantenere ferma la definizione a seguito di esito positivo del processo. In caso contrario verrebbe svilita la stessa ratio dell'istituto, rendendo peraltro privo di una reale giustificazione il vantaggio che il legislatore tributario ha scelto di assicurare il contribuente che, tacitamente e senza ricorrere al giudice, decide di definire la sanzione.

Da quanto esposto, si può concludere che, ad avviso dell'Agenzia fiscale, anche nella nuova disciplina della definizione in via breve delle sanzioni tributarie non penali, non può essere ammessa, la ripetizione delle somme versate a tale titolo, nel rispetto dei principi sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente.

3. Conclusioni.

Dato conto della posizione della Amministrazione finanziaria, il contribuente potrà orientarsi meglio dinanzi alla notifica di un avviso di accertamento (comprensivo di sanzioni) sul da farsi.

Così, potrà decidere di definire in via agevolata le sanzioni, con tutti i benefici sopra visti, e impugnare l'avviso di accertamento solo in riferimento alla imposta, sapendo che, in caso accoglimento del ricorso, la richiesta di rimborso delle somme versate a titolo di definizione agevolata della sanzione troverà il diniego dell'Amministrazione finanziaria.

Certo, dinanzi a tale diniego, espresso o tacito, il contribuente potrà presentare ricorso in C.T.P. e, per esempio, fare valere il disposto dell'art. 19, comma 6, del medesimo Dlgs. n. 472 del 1997, che, in tema di esecuzione delle sanzioni prevede che "se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, l'Ufficio deve provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza".

Certo, detta disposizione normativa si pone in prospettiva diametralmente opposta all'orientamento testé esposto secondo il quale alla definizione agevolata delle sanzioni consegue la definitività del rapporto "sanzionatorio" tra contribuente e fisco. Non si può però in questa sede escludere che parte della giurisprudenza possa intravedere nell'art 19, comma 6, Dlgs. 472/97, proprio il disposto normativo che in maniera espressa esclude la definitività del rapporto a seguito di definizione agevolata e, conseguentemente, riconosce al contribuente il diritto al rimborso delle somme versate a detto titolo.

Ad ogni modo, la valutazione sul comportamento che il contribuente deve tenere (definire in via agevolata le sanzioni o impugnare in toto l'avviso di accertamento) deve considerare la peculiarità della "evasione d'imposta" contestata e il "prevedibile" esito della causa dinanzi agli organi di giustizia tributaria.

Per ultimo, dato il periodo in cui si scrive, è bene considerare nella valutazione suddetta, la possibilità che il legislatore si orienti per l'emanazione di un condono fiscale che, se attuato sulla falsariga del precedente (legge 289/2002), potrebbe prevedere la possibilità per il contribuente di chiudere le liti fiscali pendenti, col pagamento di una somma calcolata in percentuale sulla sola imposta.

Avv. Leonardo Leo

Per informazioni:

Studio Legale Tributario Leo

Piazza L. Ariosto n. 30

73100, Lecce, (Le)

T. 0832 455433

F. 0832 455433