

**La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 17 si pronuncia
sulla tutela dell'affidamento e proporzionalità delle sanzioni tributarie
(Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 17, sent. 03
febbraio 2025, n. 392)**

La decadenza dalla definizione agevolata delle controversie tributarie ex art. 2, comma 4, D.L. n. 119/2018, si verifica in caso di utilizzo di modalità di pagamento differenti da quelle espressamente previste anche se il pagamento avviene in modo formale. La norma vieta esplicitamente la compensazione, prevista dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e statuisce la decadenza in caso di mancato perfezionamento. La sanzione irrogata in misura sproporzionata rispetto alla natura dell'inadempimento, in assenza di danno effettivo erariale e con un chiaro comportamento collaborativo del contribuente, viola i principi di proporzionalità e buona fede.

Testo sentenza:

Sentenza n. 392/2025
Depositato il 03/02/2025

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 17, riunita in udienza il 31/01/2025 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

LAMANNA FILIPPO, Presidente e Relatore

BLANDINI JACOPO, Giudice

RUTA GAETANO, Giudice

in data 31/01/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2363/2022 depositato il 07/07/2022

proposto da

Ricorrente_1 S.r.l. Ricorrente_1 - P.IVA_1

Difesa da

Difensore_1 - CF_Difensore_1 Difensore_2 - CF_Difensore_2

Rappresentata da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

Rappresentante difeso da Difensore_1 - CF_Difensore_1 Difensore_2 - CF_Difensore_2

ed elettivamente domiciliata presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Bergamo

elettivamente domiciliata presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 448/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale BERGAMO sez. 1 e pubblicata il 22/12/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI INTIMAZIONE n. T9FIPAU00011 IRES-ALTRO
- AVVISO DI INTIMAZIONE n. T9FIPAU00011 IVA-ALTRO
- AVVISO DI INTIMAZIONE n. T9FIPAU00011 IRAP

a seguito di discussione in pubblica udienza

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E RICHIESTE DELLE PARTI

L'Agenzia delle Entrate di Bergamo notificava in data 17 settembre 2018 alla società Ricorrente_1 S.R.L.

Ricorrente_1, l'avviso di accertamento n. T9F03B202717 per l'anno d'imposta 2014.

La predetta contribuente provvedeva a definire la richiesta impositiva in via agevolata ai sensi dell'art. 2, comma 1, D.L. n. 119/2018, scegliendo la rateazione del pagamento in 20 rate trimestrali. Successivamente, però, l'Ufficio, a seguito di controllo sull'esatto e tempestivo pagamento delle rate dovute, accertava che la società aveva provveduto al versamento della terza rata mediante compensazione, modalità che veniva ritenuta una forma di omesso pagamento, poiché il citato art. 2 espressamente la vietava. L'Ufficio riteneva di conseguenza che la contribuente fosse decaduta dalla rateazione e procedeva quindi a notificarle l'intimazione di pagamento n. T9FIPAU00011/2020 richiedendo le imposte residue al netto delle somme versate successivamente alla data del 31 maggio 2019 (scadenza della terza rata) oltre agli interessi come per legge ed irrogando la sanzione del 45% ai sensi degli articoli 13 del d.lgs. n. 471/1997 e 15-ter, comma 2, d.P.R. n. 602/1973.

Avverso la predetta Intimazione la Ricorrente_1 S.R.L. presentava istanza di reclamo/mediazione chiedendone l'annullamento perché a suo dire illegittima, nonchè per violazione dei principi di buona fede, di tutela del legittimo affidamento, di proporzionalità e

per mancata considerazione dell'istituto del lieve inadempimento.

L'Ufficio, a conclusione del procedimento di mediazione, inviava a mezzo PEC atto di diniego.

La Ricorrente_1 S.R.L proponeva quindi ricorso innanzi alla CTP di Bergamo, che, nel contraddittorio con l'Ufficio, lo rigettava con la sentenza n. 448/01/2021, compensando le spese di giudizio.

Avverso tale sentenza la società Ricorrente_1 S.R.L. ha interposto tempestivo appello innanzi a questa Corte.

Si è costituita l'appellata Agenzia resistendo al gravame.

All'odierna pubblica udienza svoltasi in videoconferenza telematica, questa Corte, sentite le parti, ha trattenuto la causa in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La Corte di primo grado, motivando l'appellata sentenza, ha tra l'altro osservato che:

«(...) Le argomentazioni dedotte in questa sede dalla ricorrente non appaiono di alcun pregio, talché il ricorso non può essere accolto.

Invero, nell'ordinamento tributario italiano è immanente il principio di diritto secondo il quale le norme che prevedono agevolazioni tributarie sono di stretta interpretazione; tale principio è stato da ultimo riaffermato dalla Cassazione con l'ordinanza n. 17976 del 12 luglio 2021.

Tuttavia, già in tempi passati il citato postulato giuridico ha formato oggetto di pronunciamenti del Supremo giudice (sentenze n. 15249/2020, n. 18574/2016, n. 11373/2015) sicché esso costituisce un granitico caposaldo e un principio assolutamente consolidato mercé il quale "le norme fiscali di agevolazione sono norme di "stretta interpretazione", nel senso che non sono in alcun modo applicabili a casi e situazioni non riconducibili al relativo significato letterale". Ciò per la ragione che le norme agevolative costituiscono deroga all'ordinario regime d'imposizione sicché "sono norme di interpretazione rigida ed anelastica" rigorosamente legata al dato letterale. In tale contesto va ricondotto e letto il disposto dell'art. 2, comma 4, dl 119/2018 a mente del quale "La definizione di cui ai commi 1, 2, 3 si perfeziona con il versamento delle somme in unica soluzione della prima rata entro i termini di cui ai citati commi. Si applicano le disposizioni previste dall'art. 8, commi 2, 3, 4 del decreto legislativo 19 giugno 1997 n. 218, con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. È esclusa la compensazione prevista dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241. In caso di mancato perfezionamento non si producono gli effetti del presente articolo e il competente ufficio prosegue le ordinarie attività relative a ciascuno dei procedimenti di cui ai commi 1, 2, e 3". Altri spazi interpretativi questa Commissione non ne intravede e dunque deve ritenersi legittimo l'operato dell'Ufficio ed inaccoglibili le istanze che al riguardo ha formulato la parte ricorrente. Ogni ulteriore doglianza, deduzione ed eccezione assorbita nella statuizione resa. Le spese processuali possono essere compensate per la particolarità del caso trattato (...)».

2. Con l'atto d'impugnativa l'appellante lamenta l'erroneità di tale pronuncia deducendo con un unico complesso motivo il vizio di omessa, insufficiente, illogica ed erronea motivazione della sentenza, ribadendo l'illegittimità dell'atto impugnato, la violazione del principio di buona fede, di tutela del legittimo affidamento nonché del principio di proporzionalità da parte dell'Agenzia delle Entrate e la mancata considerazione del lieve inadempimento. Invoca anche le norme tutorie

contenute nella legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

3. L'appellata Agenzia ha resistito, riportandosi alle argomentazioni già svolte in primo grado e fatte proprie dalla C.T.P.

4. Così sintetizzato l'oggetto del contendere, reputa questa Corte che l'appello sia parzialmente fondato.

Da un lato, infatti, puramente formalistica, e in sostanza inconferente, è l'obiezione dell'appellante secondo cui «la decadenza è prevista solo per il caso del mancato pagamento e non per il caso del pagamento con modalità non corrette», di talché l'utilizzo della compensazione non avrebbe potuto implicare la decadenza medesima.

L'obiezione – che appare di fatto permeata dallo stesso vizio che l'appellante addebita alla CTP laddove questa avrebbe invocato in modo del tutto formalistico ed anelastico il principio di stretta interpretazione delle norme tributarie agevolative – si scontra infatti con il dato inequivoco della norma decadenziale che espressamente vietava proprio l'utilizzo della compensazione («Art. 2, comma 4, D.L. n. 119/2018: *«La definizione di cui a commi 1, 2, 3 si perfeziona con il versamento delle somme in unica soluzione o della prima rata entro i termini di cui ai citati commi. Si applicano le disposizioni previste dall'art. 8, commi 2, 3, 4 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. È esclusa la compensazione prevista dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di mancato perfezionamento non si producono gli effetti del presente articolo e il competente ufficio prosegue le ordinarie attività relative a ciascuno dei procedimenti di cui ai commi 1, 2 e 3»*; inoltre l'art. 15-ter, comma 2, d.P.R. 602/1973 così dispone: *“In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997 n. 218, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni (...)»*”), sì che discettare di pagamento semplicemente non corretto si rivela solo un espediente retorico – inefficace per quanto abile – finalizzato solo ad aggirare il chiaro precetto normativo volto a considerare specificamente ed espressamente la compensazione come modalità vietata di estinzione del debito rateale.

Dall'altro lato, però, non può negarsi che la sanzione irrogata all'appellante come effetto della prospettata e ritenuta decadenza si traduca in una ingiusta e sproporzionata reazione ad una irregolarità solutoria che appare solo formale, senza che vi sia stato alcun effettivo danno erariale.

È infatti pacifico in atti che in data 6.9.2020 - e quindi solo 6 giorni dopo la scadenza della 4° rata - la società appellante, resasi conto dell'errore commesso, regolarizzava i due pagamenti della 3° e 4° rata mediante ravvedimento, corrispondendo al contempo ed unitamente le relative sanzioni ed interessi proseguendo poi con regolarità nei successivi versamenti, così dimostrando nei fatti di non aver mai maturato l'idea di volersi sottrarre al pagamento del proprio debito erariale.

Inoltre, pochi giorni dopo l'inoltro dell'F24 contenente il ravvedimento operoso, ossia il giorno 16.09.2019, l'appellante si mise *sua sponte* in contatto con l'Agenzia delle Entrate, inoltrando tutta la documentazione volta a dimostrare la regolarizzazione del piano di rateazione, anche in tal caso dimostrando fattivamente di voler tenere una condotta pienamente aderente ai criteri di trasparenza e leale collaborazione. In quella occasione l'Ufficio non fece alcun cenno all'eventualità di una decadenza dall'istituto della definizione, inducendo così la contribuente fare affidamento in tal

senso, tanto che – come si è rilevato testé - la stessa ha proseguito poi nei pagamenti con cadenza regolare. Però l'Agenzia delle Entrate, il 29.9.2020, ossia oltre un anno dopo, e dunque con un ritardo che appare notevolissimo se rapportato alla situazione di specie, comunicava il venir meno del beneficio della definizione agevolata per l'omesso versamento della terza rata irrogando una sanzione liquidata nella misura del 45% delle somme ancora dovute (€ 28.115,00).

Sembra a questa Corte, dunque, che – sia pure limitatamente all'irrogazione di tale sanzione – abbia ragione l'appellante a lamentare che l'Ufficio abbia assunto un provvedimento del tutto sproporzionato, anche se formalmente rispettoso di parametri legali.

A questo riguardo hanno infatti un significato non secondario le norme dello Statuto del contribuente richiamate dall'appellante che comunque devono presiedere all'applicazione anche dei provvedimenti sanzionatori in modo che non si risolvano in odiose forme di ingiustizia sostanziale.

L'art. 10 in particolare mira a tutelare proprio l'affidamento e la buona fede e gli errori scusabili del contribuente («2. Non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorchè successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti **a ritardi**, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. (...) 3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una **mera violazione formale senza alcun debito di imposta** (...)»); L'art. 10-ter, a sua volta, enuncia il principio di **proporzionalità** nel procedimento tributario statuendo che «1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.

2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo. 3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e **alle sanzioni tributarie**».

Non può inoltre sfuggire che il principio di proporzionalità implica la non sanzionabilità del lieve inadempimento, così restringendo l'area operativa della *culpa in adempiendo* per l'affermarsi di una necessità di mitigazione dinanzi ad un comportamento di buona fede del contribuente.

In sostanza, deve ravvisarsi *in casu* il vizio di sproporzione della sanzione (ben il 45% del capitale), tenuto conto che essa è stata irrogata senza che vi sia stato alcun danno erariale e dinanzi ad un chiaro comportamento collaborativo e di buona fede della contribuente.

La sanzione, di conseguenza, colpisce, in ultima analisi, in misura esorbitante un comportamento del tutto inoffensivo.

Per tale motivo va annullata.

In definitiva, per tutte le suindicate ragioni, l'appello può trovare accoglimento nel suddetto limite.

5. Alla luce di tale esito sembra equo compensare integralmente fra le parti le spese di entrambi i

gradi, tenuto conto sia della reciproca soccombenza, che del fatto che finora dal comportamento della appellante – che certamente si è comportata in buona fede - non è comunque derivato un concreto danno erariale.

P Q M

La CORTE TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA, Sezione 17, definitivamente pronunciando;

disattesa e respinta ogni contraria e diversa istanza, domanda, eccezione e deduzione, così provvede:

- 1) Accoglie parzialmente l'appello e per l'effetto, in riforma dell'appellata sentenza, annulla l'intimazione di pagamento n. T9FIPAU00011/2020 limitatamente alla sanzione (del 45%) con essa irrogata;
- 2) Compensa integralmente fra le parti le spese di lite di entrambi i gradi.

Così deciso in Milano in data 31 gennaio 2025

**Il Presidente Rel. Estensore
(Dott. Filippo Lamanna)**

