

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24520 Anno 2026  
Presidente: NAPOLITANO LUCIO  
Relatore: SALI MARIA CLARA  
Data pubblicazione: 07/08/2026

RISCOSSIONE:  
CARTELLA DI  
PAGAMENTO -  
CONTROLLO  
AUTOMATIZZATO -  
SANZIONI PER  
TARDIVO  
VERSAMENTO IRAP  
ANNO 2006.

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 9024/2018 R.G. proposto da:  
PARTECIPAZIONI TECNOLOGICHE s.r.l. (già INTECS INFORMATICA E  
TECNOLOGIA DEL SOFTWARE s.p.a.), in persona del legale rapp.te  
*pro tempore*, rappresentato e difeso dagli avv.ti Pasquale Russo del  
foro di Firenze e dall'avv. Guglielmo Frasoni del foro di Roma, giusta  
procura speciale in atti

- *ricorrente* -

### **CONTRO**

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro  
tempore*, rappresentato e difeso *ex lege* dall'Avvocatura generale dello  
Stato

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 5209/9/2017 della Commissione tributaria  
regionale del Lazio, depositata in data 14.9.2017, non notificata;  
udita la relazione svolta dal consigliere Maria Clara Sali all'adunanza  
camerale del 2.7.2026;

### **FATTI DI CAUSA**

1. La società Partecipazioni Tecnologiche s.r.l. impugna per cassazione la  
sentenza in epigrafe, con la quale la C.T.R. del Lazio, in sede di rinvio  
disposto da questa Corte con ordinanza n. 14402/2016 del 14.7.2016,  
ha respinto l'appello da essa proposto avverso la sentenza della C.T.P.

di Roma n. 266/22/2013 che aveva a sua volta rigettato il ricorso avente ad oggetto l'impugnazione della cartella di pagamento n. 09720100175797263, relativa a sanzioni per tardivo versamento dell'Irap dell'anno di imposta 2006. Riteneva la C.T.R. che *«la sentenza del primo giudice andava confermata, in quanto la società aveva arbitrariamente fatto uso di un istituto sanzionatorio non applicabile all'imposta IRAP per espressa previsione normativa, in quanto tale imposta appartiene agli Enti regionali e l'Amministrazione Finanziaria ha il compito di gestirla in attesa delle deliberazioni regionali in merito anche al sistema sanzionatorio. Nessuna incertezza interpretativa può essere evidenziata dalla lettura della norma di divieto ripetuta per gli anni 2005 e 2006 e nemmeno una qualche apparente forma di incostituzionalità, trattandosi del sistema sanzionatorio rientrante nella materia di competenza delle Regioni.»*

2. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

3. E' stata indi fissata l'adunanza camerale del 2.7.2026.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. La società ricorrente precisa, in via preliminare, che oggetto del presente ricorso è il primo capo della pronuncia, con cui la CTR ha negato l'operatività, nel caso di specie, dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472/1972, in ragione della disposizione derogatoria recata all'art. 1, co. 3, d.l. n. 106/2005, e - oltre ad aver precisato che su tale disposizione non vi sarebbe alcuna incertezza interpretativa- ha respinto la questione di legittimità costituzionale formulata dalla Società. In particolare, si censura la pronuncia nella parte in cui il collegio regionale ha affermato che *«la sentenza del primo giudice andava confermata in quanto la società aveva arbitrariamente fatto uso di un istituto sanzionatorio non applicabile all'imposta IRAP per espressa previsione normativa in quanto tale imposta appartiene agli Enti regionali e l'Amministrazione*

*Finanziaria ne ha il compito di gestirla in attesa delle deliberazioni regionali in merito anche al sistema sanzionatorio. Nessuna incertezza interpretativa può essere evidenziata dalla lettura della norma di divieto ripetuta per gli anni 2005 e 2006 e nemmeno una qualche apparente forma di incostituzionalità trattandosi del sistema sanzionatorio rientrando nella materia di competenza delle Regioni.»* Non è invece oggetto di ricorso, chiarisce la parte ricorrente, il secondo capo della pronuncia, con cui il giudice dell'appello ha rilevato che *«il ricorso della Società istante deve essere rigettato, anche se alla stessa è sempre possibile, in sede di definizione del contesto, invocare il principio del "favor rei" sancito dal D.lgs. n. 156 e D.lgs. n. 158/2015, espressamente previsto anche retroattivamente».*

2. Tanto premesso, con il primo motivo, rubricato, *«violazione e/o falsa applicazione dell'art. 13, comma 1, lettera b), d.lgs. n. 472/1997 e dell'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 462/1997 (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.)»*, la società ricorrente deduce esser errata l'affermazione della C.T.R. secondo cui le sanzioni per tardivo versamento dell'IRAP per l'anno 2006 dovevano essere calcolate ai sensi dell'art. 1, comma 3, D.L. n. 106/2005, anziché in ragione di quanto disposto dall'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997 nell'ipotesi di ravvedimento; oppure, e comunque, dall'art. 2, comma 2, D.lgs. n. 462/1997, che prevede la riduzione a un terzo delle sanzioni irrogate. Ciò, in quanto, in primo luogo, la disciplina delle sanzioni per tardivo/omesso versamento dell'IRAP non è affatto di competenza regionale, ed è recata nel d.lgs. n. 446 del 1997 (all'art. 34) e nei decreti legislativi nn. 471 e 472 del 1997; in secondo luogo, anche le disposizioni di fonte regionale sono suscettibili del sindacato di costituzionalità. Dunque, il primo capo della pronuncia meriterebbe di essere riformato siccome nullo per violazione delle generali previsioni poste dall'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997 e dall'art. 2, comma 2, D.lgs.

n. 462/1997, violazione immediatamente percepibile, specie ove si osservi che, come detto, la stessa Commissione regionale non aveva erroneamente ravvisato la sussistenza dei presupposti per la rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità costituzionale che pure essa ricorrente aveva sollevato sin dal primo grado del presente giudizio.

3. Viene poi riproposta in questa sede, ai sensi dell'art. 24, comma secondo, della legge n. 87 del 1953, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 3, d.l. n. 106/2005, per violazione dell'art. 3 Cost., in quanto asseritamente rilevante e non manifestamente infondata, diversamente da quanto ritenuto dai giudici del gravame. Deduce, al riguardo, che, come già rappresentato in primo grado, l'art. 1, comma 3, d.l. n. 106/2005 deroga alle più generali discipline previste dall'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997 e dall'art. 2, comma 2 del D. Lgs. 462/1997 e, per l'effetto, differenzia, in modo chiaramente peggiorativo, il trattamento riservato al contribuente che ha versato in ritardo l'importo dovuto a titolo di IRAP in relazione ad un determinato periodo d'imposta rispetto a quello riservato ad un altro o anche allo stesso contribuente che abbia versato in ritardo un'altra qualunque delle imposte previste nel nostro ordinamento, appare privo di qualunque giustificazione e, pertanto, palesemente incostituzionale.

4. Il ricorso è infondato.

4.1. L'art. 1, co. 3, d.l. n. 106/2005 ha stabilito che *«In caso di violazione dell'obbligo di versamento a saldo dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativo al periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dell'obbligo di versamento in acconto o a saldo della medesima imposta, relativo al periodo d'imposta in corso alla predetta data, non si applicano le*

*disposizioni in materia di riduzione delle sanzioni previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, nonché dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, e successive modificazioni.»*

4.2. L'art. 1 del d.l. n. 206/2006, a sua volta, ha disposto che: «*In caso di violazione dell'obbligo di versamento in acconto o a saldo dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativo al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, non si applicano le disposizioni in materia di riduzione delle sanzioni previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, nonché dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, e successive modificazioni».*

4.3. La parte ricorrente assume infondatamente che la sentenza sarebbe affetta da violazione di legge, in quanto la C.T.R. avrebbe dovuto sollevare la questione di legittimità costituzionale. Invero, la questione di legittimità costituzionale di una norma, in quanto strumentale rispetto alla domanda che implichi l'applicazione della norma medesima, non può costituire oggetto di un'autonoma istanza rispetto alla quale, in difetto di esame, sia configurabile un vizio di omessa pronuncia, ovvero (nel caso di censure concernenti le argomentazioni svolte dal giudice di merito) un vizio di motivazione, denunciabile con il ricorso per cassazione: la relativa questione è infatti deducibile e rilevabile nei successivi stati e gradi del giudizio che sia validamente instaurato, ove rilevante ai fini della decisione (Cass. n. 1311/2018, Cass. n. 8777/2018). Nel giudizio di legittimità non è dunque ammissibile la censura con cui si lamenti che il giudice di merito, nell'escludere la non manifesta infondatezza della sollevata eccezione di illegittimità costituzionale, abbia omesso di fornire adeguata motivazione, posto che la questione di costituzionalità di

una norma non può costituire unico e diretto oggetto del giudizio e può comunque essere proposta o riproposta dalla parte interessata in ogni stato e grado del giudizio, purché essa risulti strumentale alla decisione di questioni ritualmente dedotte nel processo. Non può pertanto ravvisarsi neppure in astratto il dedotto vizio di violazione di legge per avere la C.T.R. fatto applicazione della norma, ritenendo di non sollevare la questione di legittimità costituzionale.

5. Infine, la questione di legittimità costituzionale, reiterata in questa sede, è manifestamente infondata, come già ritenuto nell'ordinanza di questa Corte n. 8731/2021, in quanto, nel novero della discrezionalità legislativa rientra anche l'ipotesi di esclusione di disposizioni di generale favore per ipotesi tassativamente determinate, con il solo limite della identificabilità della ragionevolezza della disposizione. La norma in questione non è dunque sospettabile di incostituzionalità, posto che la *ratio legis* è chiaramente identificabile nella volontà del legislatore di sanzionare senza sconti quei contribuenti che, confidando nell'ipotetica declaratoria di illegittimità dell'Irap per via giurisprudenziale, avevano ommesso il versamento dell'imposta. Una scelta che appartiene alla discrezionalità legislativa e che non si appalesa minimamente lesiva del canone di eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 della Costituzione, a nulla rilevando la diversa scelta legislativa per gli anni successivi a quello in esame, proprio perché la modifica della politica legislativa fiscale non è evidentemente invocabile come *tertium comparationis*, stante la sua insindacabilità, senza tacere del fatto che per gli anni di imposta successivi al 2006 non sussistevano più dubbi sulla debenza dell'Irap, dal momento che la questione della sua illegittimità comunitaria era stata respinta con sentenza della CGUE del 3 ottobre 2006 (in causa C-475/03).

5.1. Questa Corte ha altresì chiarito la genesi ed il fine della successiva analoga disposizione dell'art. 1 del d.l. n. 206/2006. Si è

trattato di norma, al pari di quella di cui all'art. 1, comma 3, del d.l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, dalla l. 31 luglio 2005, n. 156, che aveva disposto analogamente per le annualità 2004 e 2005, la quale, in pendenza innanzi alla Corte di Giustizia di un giudizio relativo all'illegittimità dell'IRAP e del parere sfavorevole reso dai due Avvocati generali sulla compatibilità dell'imposta con la VI Direttiva Iva, contenzioso poi risoltosi in senso sfavorevole alle aspettative dei contribuenti con sentenza 3 ottobre 2006 (in causa C-475/03), aveva anche in questo caso inteso scoraggiare i comportamenti dei contribuenti, che, nelle more dell'emanazione della relativa decisione, avessero inteso omettere i versamenti dell'imposta pure indicata in dichiarazione come dovuta nell'annualità 2006 (cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, ord. 24 marzo 2021, n. 8183; Cass. sez. 5, ord. 30 marzo 2021, n. 8731; Cass. sez. 5, ord. 31 marzo 2021, n. 8883, Cass. 31949/2021).

6. In conclusione, il ricorso va rigettato.
7. Spese secondo soccombenza
8. Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso;

condanna la società ricorrente al pagamento delle spese processuali, che liquida in euro 4.100,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo

unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 2.7.2026.

Il Presidente  
(Lucio Napolitano)