Sentenza del 23/11/2018 n. 30357 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI (IN GENERALE) - "SOLVE ET REPETE" - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE Atto irrogazione delle sanzioni emesso dopo l'annullamento giudiziale dell'atto prodromico - Illegittimità originaria - Conseguenze - Rapporto di pregiudizialità tra cause - Esclusione.

Massima:

Nel processo tributario, non sussiste rapporto di pregiudizialità dipendenza tra il giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento e quello concernente l'atto di irrogazione della sanzione emesso dopo l'annullamento dell'atto impositivo presupposto, in quanto in detta ipotesi il provvedimento sanzionatorio è affetto da illegittimità originaria, in virtù della immediata efficacia delle sentenze delle commissioni tributarie concernenti atti impositivi.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ricorre con un unico motivo per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in epigrafe, con la quale è stato rigettato l'appello da essa proposto avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli aveva emesso nei confronti della ditta R. C. C. di R.S., esercente attività di commercio di autoveicoli usati, un avviso di rettifica/revisione di accertamento dei dazi doganali relative alle bollette di importazione, per gli anni 2004, 2005, 2006 e 2007, di autovetture usate, classificate erroneamente dall'importatore quali "auto da collezione", avendo ritenuto non sussistenti i requisiti essenziali per tale qualificazione e recuperato a tassazione il dazio sull'importazione e la maggiore IVA dovuta; avverso il suddetto atto aveva proposto ricorso la contribuente; la Commissione Tributaria Provinciale di Brescia aveva accolto il ricorso, annullando il provvedimento impugnato; successivamente alla pronuncia di annullamento, l'ufficio doganale

di Brescia aveva notificato alla contribuente un atto di contestazione delle violazione finanziarie relative alla pretesa già fatta valere con il precedente atto di rettifica/revisione, irrogando le relative sanzioni e, avverso quest'ultimo atto impositivo, oggetto della presente controversia, aveva proposto ricorso la contribuente; la Commissione Tributaria Provinciale di Brescia aveva accolto il ricorso; avverso la pronuncia del giudice di primo grado aveva proposto gravame l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, ha rigettato l'appello.

In particolare, ha ritenuto che l'annullamento dell'avviso di rettifica/revisione da parte della Commissione Tributaria Provinciale adita aveva fatto venire meno il presupposto per la successiva adozione dell'atto di irrogazione della sanzione, oggetto di impugnazione nel giudizio instaurato, non potendosi procedere ad un ulteriore accertamento avente a fondamento la pretesa sulla quale altra Commissione Tributaria Provinciale aveva reso pronuncia, dichiarandone l'illegittimità.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli affidato a un unico motivo di censura.

Si è costituita la R. C. C. di R.S., depositando controricorso. La stessa ha, inoltre, depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Va preliminarmente disattesa la richiesta del Pubblico Ministero di riunione al presente giudizio di quello portante il n. R.G. 8445/2013, posto all'esame del Collegio nella medesima udienza, non sussistendo i presupposti di cui agli artt. 273 e 274 c.p.c., stante l'autonomia dei giudizi e la mancanza di un rapporto di connessione tra le stesse.

Con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione dell'art. 295 c.p.c..

Parte ricorrente, in particolare, deduce che erroneamente il giudice di appello ha ritenuto che, nella fattispecie, l'annullamento da parte di altra Commissione Tributaria Provinciale dell'avviso di rettifica/revisione dell'accertamento doganale avrebbe precluso all'ufficio doganale di adottare il successivo atto di irrogazione delle sanzioni relativo alla violazione finanziaria accertata, in quanto non era intervenuta alcuna pronuncia definitiva sulla legittimità dell'accertamento e sussistendo autonomia di presupposti tra gli atti in esame, potendo quindi l'atto di irrogazione delle sanzioni essere legittimamente adottato anche in caso di annullamento del precedente atto di accertamento, tenuto conto, altresì, che, diversamente ragionando, l'amministrazione doganale sarebbe potuta incorrente nella decadenza di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20.

Sulla base di tali considerazioni, ritiene parte ricorrente che il giudice del gravame, atteso il rapporto di pregiudizialità tra i due giudizi ancora in corso, avrebbe dovuto disporre la

sospensione del giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., e non pronunciare nel merito della controversia.

Va osservato, preliminarmente, che, così come correttamente evidenziato dalla controricorrente, la censura di cui al motivo di ricorso in esame, attenendo alla violazione di una norma processuale, avrebbe dovuto essere prospettata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), sicchè erroneamente parte ricorrente fonda il vizio lamentato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Tuttavia, al di là dell'erronea indicazione del presupposto normativo di riferimento, il contenuto del motivo in esame è chiaramente diretto a censurare la violazione della previsione di cui all'art. 295 c.p.c., potendosi quindi ritenere superata l'erronea indicazione formale alla luce di quanto parte ricorrente illustra come ragione specifica della doglianza prospettata.

Il motivo è infondato.

Ai fini della decisione, va tenuto presente che è fatto incontestato tra le parti, di cui la stessa sentenza censurata dà atto, che l'avviso di contestazione della violazione finanziaria e di irrogazione della sanzione, oggetto del presente giudizio, è stato notificato alla contribuente dopo che la Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, con sentenza n. 66/15/08, depositata il 18/07/2008, aveva accolto il ricorso avverso l'atto di revisione di accertamento dei dazi doganali relative alle bollette di importazione, per gli anni 2004, 2005, 2006 e 2007, di autovetture usate, classificate erroneamente dall'importatore quali "auto da collezione", fondato sulla circostanza che non sussistevano i requisiti essenziali per tale qualificazione, recuperando a tassazione il dazio sull'importazione e la maggiore IVA dovuta.

Il legittimo esercizio del potere di adottare un atto di irrogazione delle sanzioni per violazioni tributarie presuppone che sia legittimamente adottato il prodromico atto di accertamento della violazione finanziaria, sicchè, nel caso in cui, come quello in esame, la Commissione Tributaria Provinciale ha ritenuto di dovere annullare l'atto prodromico, è precluso all'amministrazione finanziaria di adottare, comunque, un successivo atto di irrogazione delle sanzioni, essendo stato, questo, reso in mancanza del legittimo presupposto.

Non correttamente parte ricorrente incentra il motivo di censura sulla natura non definitiva della pronuncia del giudice di primo grado.

Va osservato che questa Suprema Corte, a sezioni unite, con la pronuncia 13 gennaio 2017, n. 758, ha, fra l'altro, ribadito l'efficacia immediata delle sentenze delle commissioni tributarie concernenti atti impositivi, ora espressamente prevista - ed ampliata - dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, art. 9, anche per il periodo antecedente al suddetto intervento normativo, precisando che "Oltre al generale rinvio alle norme del codice di rito ordinario, e quindi anche all'art. 282, operato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, tale immediata efficacia rinveniva la sua specifica base normativa nel citato del medesimo testo normativo, art. 68: sia il comma 2 - il quale prevede l'obbligo dell'Amministrazione di rimborsare entro breve termine al contribuente quanto versato in eccedenza rispetto al decisum della sentenza di accoglimento totale o parziale del ricorso -, sia il comma 1 - che disciplina la riscossione frazionata e graduale

del tributo e dei relativi interessi sempre sulla base delle statuizioni della sentenza, trovando in questa, quindi, il titolo per l'esercizio del relativo potere -, postulano evidentemente che le sentenze tributarie di merito abbiano un effetto immediato: basta osservare che, se quanto già eventualmente riscosso in più va (celermente) restituito, a fortiori non può configurarsi la riscossione di un credito la cui esistenza sia stata negata dalla pronuncia del giudice".

Da questa considerazione discende che se il giudice tributario conformemente al consolidato orientamento di questa Corte secondo il quale il processo tributario è annoverabile non tra quelli di "impugnazione-annullamento" bensì tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto è diretto non alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma, estendendosi al rapporto d'imposta, alla pronunzia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione del contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione (tra altre, Cass. nn. 4280 del 2001, 3309 del 2004, 6918 del 2013, 19750 del 2014) - annulla, totalmente o parzialmente, l'atto impositivo (pur se in via non definitiva in attesa dell'eventuale giudizio di impugnazione), quest'ultimo, rispettivamente in toto o nei limiti della parte annullata, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare il potere dell'amministrazione all'adozione di un successivo atto di irrogazione delle sanzioni che si fondi sulla medesima violazione finanziaria già accertata e ritenuta illegittima dal giudice di merito.

In questo quadro sistematico, non può trovare accoglimento la prospettazione di parte ricorrente secondo cui il giudice del gravame avrebbe dovuto pronunciare la sospensione del giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., stante il rapporto di pregiudizialità tra il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione dell'atto di accertamento prodromico e quello, successivo, relativo all'atto di irrogazione delle sanzioni per la violazione finanziaria accertata.

La esistenza di un rapporto di pregiudizialità tra due giudizi postula che l'esito del giudizio avente ad oggetto l'atto presupposto oggetto di controversia nella causa principale ha effetti sul giudizio relativo alla questione accessoria, sicchè quest'ultimo deve essere sospeso in attesa dell'accertamento definitivo del primo.

Questa valutazione della sussistenza del rapporto di pregiudizialità tra la causa accessoria e quella principale, da cui deriva la necessità della sospensione della prima, non può dirsi operabile quando sia accertato che l'atto presupponente sia stato emesso dopo l'annullamento dell'atto presupposto da parte del giudice del merito, essendo venuto meno, per come detto, il legittimo esercizio del potere da parte dell'amministrazione finanziaria, sicchè, l'eventuale esito finale del giudizio, a seguito dell'impugnazione dell'atto presupposto, non farebbe comunque venire meno l'illegittimo esercizio del potere di adozione dell'atto sanzionatorio successivo.

Il motivo è quindi infondato, con conseguente rigetto del ricorso.

Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese di lite, atteso che il recente arresto giurisprudenziale di cui alla pronuncia delle Sezioni unite sopra citato è successivo alla data di proposizione del ricorso.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso.

Spese compensate.

Così deciso in Roma, il 11 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 23 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza