Sentenza del 04/06/2019 n. 15200 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società contribuente ha impugnato l'atto di irrogazione di sanzioni dell'Agenzia delle Dogane di Ferrara, relativo all'anno di imposta 2006, per insufficiente versamento dell'addizionale provinciale di cui al D.L. 28 novembre 1988, n. 511, conv. dalla L. 27 gennaio 1989, n. 20, nonchè per errata compilazione della dichiarazione annuale di consumo. La contribuente ha lamentato l'illegittimità della sanzione di cui al (TUA) D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 59, comma 1, lett. c), per insussistenza del presupposto oggettivo in assenza di comportamento doloso, avendo redatto le dichiarazioni su indicazioni fornite dall'Ufficio, contestando, inoltre, la duplicazione delle sanzioni essendo stata contestualmente applicata anche la sanzione di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13; ha dedotto, inoltre, l'illegittimità della sanzione a termini del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 5-bis, non avendo la violazione inciso sul versamento del tributo, ha invocato l'applicazione della sanzione fissa prevista dal TUA art. 59, comma 5, e la definizione agevolata a termini del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 3, in relazione alla sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

La CTP di Ferrara ha rigettato il ricorso della contribuente e la CTR dell'Emilia Romagna, con sentenza in data 20 luglio 2016, ha parzialmente accolto l'appello. E' stata confermata la sentenza del giudice di prime cure, nella parte in cui ha ritenuto non applicabile l'esimente di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5-bis, in quanto le violazioni hanno inciso sull'accertamento dell'imposta, nonchè nella parte in cui è stata applicata la sanzione del (TUA) D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 59, comma 1, lett. c), sul presupposto che tale norma si applica anche se la condotta del contribuente non costituisca reato.

E', invece, stato, accolto l'appello in relazione all'applicazione cumulativa della sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 e di quella prevista per dichiarazione infedele dal TUA art. 59, comma 1, lett. c), facendosi applicazione della sola sanzione più grave di cui al TUA art. 59, comma 1, lett. c). Il giudice di appello ha, inoltre, fatto applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, determinando la sanzione nella misura minima di legge.

Propone ricorso l'Agenzia delle Dogane con due motivi di ricorso cui resiste con controricorso la società contribuente, la quale propone ricorso incidentale affidato e tre motivi, ulteriormente illustrato da memoria.

Motivi della decisione

1 - Con il primo motivo di ricorso principale l'Ufficio ricorrente deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13, nella parte in cui la sentenza di appello ha ritenuto inapplicabile la sanzione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13. Ritiene l'Ufficio esservi stata ultrapetizione, per avere la CTR ritenuto inapplicabile la sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 cumulativamente a quella di cui al TUA art. 59, comma 1, lett. c) in assenza di domanda di parte.

Con il secondo motivo di ricorso principale l'Ufficio deduce violazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, commi 1 e 5 con riferimento alla sanzione applicata di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 59, comma 1, lett. c), asserendo che il giudice di appello avrebbe errato ad applicare il ricalcolo non trattandosi di violazioni della stessa indole. Ritiene il ricorrente che le violazioni riguardano diversi periodi di imposta e che, ove alla dichiarazione inesatta abbia fatto seguito un mancato versamento, non vi può essere mera violazione formale.

Con il primo motivo di ricorso incidentale la società contribuente denuncia violazione di legge in relazione al (TUA) D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 59, comma 1, lett. c) per avere ritenuto il giudice di appello applicabile la sanzione in oggetto, laddove la norma consentirebbe l'applicazione solo in caso di violazioni penalmente rilevanti, rilevando, inoltre, sotto il medesimo profilo, come la contribuente si sia uniformata alle indicazioni dell'ufficio, sulle quali ha fatto legittimo affidamento.

Con il secondo motivo di ricorso il controricorrente denuncia error in procedendo e violazione dell'art. 112 c.p.c. oltre che del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, per avere la sentenza impugnata omesso di pronunciarsi in ordine alla violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5-bis.

Con il terzo motivo di ricorso incidentale la società contribuente denuncia omessa pronuncia in ordine alla denunciata violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 3, non essendosi il giudice di appello pronunciato sulla relativa doglianza.

2 - Il primo motivo di ricorso è infondato.

Risulta dalla narrativa della sentenza impugnata come la contribuente, sin dal ricorso introduttivo, "eccepiva anche l'effetto di duplicazione delle sanzioni irrogate determinato dal concorso della sanzione irrogata a norma del TUA art. 59, comma 1, lett. c) e di quelle irrogate ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13. In tale contesto sarebbero così stati violati i principi di proporzionalità e gradualità".

La questione della duplicazione delle imposte era già stata introdotto sotto il profilo più generale della violazione dei principi di proporzionalità e gradualità, per cui non può esservi ultrapetizione del giudice di appello nella parte in cui si è pronunciato sulla duplicazione delle sanzioni di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 e di cui al TUA art. 59, comma 1, lett. c) e sul conseguente annullamento della sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

2.1 - Il secondo motivo di ricorso principale è parimenti infondato. Va rigettata l'eccezione di inammissibilità del motivo secondo cui le questioni di identica indole costituiscono questioni di

mero fatto. La natura della stessa indole della sanzione attiene a una questione interpretativa della norma, propriamente deducibile con il vizio di violazione o falsa applicazione di legge.

Nel merito si osserva che la sentenza impugnata ha disposto l'annullamento in relazione alla sanzione irrogata a termini del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13 facendo applicazione unicamente della sanzione di cui al TUA art. 59, comma 1, lett. c). Per quanto nel motivo il ricorrente ipotizzi l'autonomia delle due sanzioni, non vi è stato uno specifico motivo di censura in ordine alla statuizione del giudice di appello relativa all'annullamento della sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

La censura investe, invero, la statuizione del giudice di appello, secondo cui in un separato giudizio c'è già stata applicazione della suddetta disposizione per altra annualità. In forza di tale circostanza il giudice di appello ha fatto applicazione dell'istituto della unificazione della sanzione previsto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 12, comma 5, che prevede che "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo". Nel caso di specie l'Ufficio non ha fatto applicazione di tale norma in sede amministrativa (ove si prevede che l'ufficio "determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedete provvedimento"), ma in sede giurisdizionale, avendo il giudice di appello rideterminato "la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate" (Cass., Sez. V, 12 aprile 2017, n. 9501). Orbene, la sanzione rideterminata non è quella relativa all'omesso o ritardato versamento dell'imposta di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 (che la CTR ha annullato e sul cui annullamento non vi è stata specifica censura), per la quale secondo la giurisprudenza più recente non si applica l'istituto della continuazione (Cass., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8148; Cass., Sez. V, 20 gennaio 2017, n. 1540), bensì la diversa sanzione dell'art. 59, comma 1, lett. c), già applicata dalla CTR in altro procedimento per una annualità precedente.

La sanzione in oggetto colpisce condotte del contribuente, attive od omissive, in grado di incidere sull'accertamento del tributo, quali la redazione incompleta o inesatta della dichiarazione annuale di consumo, ovvero la sua omissione, l'omissione delle registrazioni delle variazioni significative in aumento del consumo, l'omessa presentazione ai funzionari doganali della documentazione contrattuale relativa alla vendita dei prodotti energetici.

La sanzione colpisce quindi le irregolari od omesse registrazioni o dichiarazioni funzionali all'accertamento dell'imposta, ovvero meri comportamenti ostruzionistici posti in essere del contribuente in sede di verifica (come la mancata consegna di documenti), condotte che di per sè hanno medesima indole in quanto attengono a irregolarità amministrative o contabili in grado di incidere sul corretto accertamento del tributo, tanto che tali comportamenti sono previsti alternativamente all'interno della stessa disposizione.

Ove, peraltro, uno o più comportamenti previsti dalla suddetta disposizione vengano posti in essere nell'arco di diverse annualità (come nel caso di specie), la medesima indole degli stessi legittima l'applicazione della unificazione della sanzione.

Il ricorso principale va, pertanto, rigettato nel suo complesso.

3 - Passandosi al ricorso incidentale va rigettato il primo motivo, essendosi il giudice di appello correttamente pronunciato sulla applicazione del TUA art. 59, comma 1, lett. c).

Il TUA art. 59, comma 1, lett. c), nella formulazione applicabile ratione temporis, prevede che "indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato, è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere (...) il fabbricante o l'acquirente di energia elettrica considerato fabbricante ai fini dell'imposizione che (...) omette o redige in modo incompleto o inesatto le dichiarazioni di cui all'art. 55, commi 1 e 3, non tiene o tiene in modo irregolare le registrazioni di cui all'art. 55, comma 9, ovvero non presenta i registri, i documenti e le bollette a norma dell'art. 58, commi 3 e 4".

Decisivo ai fini della interpretazione della suddetta disposizione è l'incipit costituito dall'avverbio "indipendentemente", che denota l'applicazione della suddetta sanzione a prescindere dalla sussistenza di fatti costituenti reato di cui agli artt. 40 e s.s. TUA, come la sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa su prodotti energetici mediante omissione di presentazione della dichiarazione annuale riepilogativa (Cass. pen., Sez. V, 11 febbraio 2013, n. 28070).

Ciò che la norma richiede è il mero verificarsi di comportamenti (o anche solo di fatti), che prescindono in quanto tali da condotte assistite da dolo generico o specifico, quali (come si è già avuto modo di rilevare supra 2.1) la redazione incompleta delle dichiarazioni di cui al TUA art. 55, commi 1 e 3, o la tenuta irregolare delle registrazioni di cui al TUA art. 55, comma 9 pro tempore vigente, o la mancata presentazione della documentazione di cuì al TUA art. 58, commi 3 e 4. Lo stesso riferimento alle somme evase o che si è tentato di evadere non appare dirimente, in quanto, come osservato dal giudice di appello, l'evasione va intesa quale sinonimo di inadempimento dell'obbligazione tributaria.

D'altro canto, ove dovesse condividersi l'interpretazione di parte contribuente, la norma si rivelerebbe di difficile applicazione e in contrasto con il principio di tassatività e determinatezza delle sanzioni, in quanto non sono indicate nella norma quali sarebbero i fatti costituenti reato ai quali dovrebbero applicarsi anche le suddette sanzioni tributarie.

Nel rigettare il primo motivo di ricorso incidentale va, pertanto, formulato il seguente principio di diritto: "le sanzioni previste dal D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 59, comma 1, lett. c) si applicano a prescindere dalla sussistenza di fatti costituenti reato conseguenti al verificarsi delle medesime condotte".

3.1 - Infondato è, inoltre, il secondo motivo di ricorso, posto che il giudice di appello, sia pure succintamente, si è pronunciato sulla violazione di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5-bis, avendo statuito "è da respingere la censura relativa alla non sanzionabilità della condotta per effetto dell'esimente di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5 bis. Tale norma individua un'ipotesi di non punibilità soltanto per le violazioni "che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo", ritenendo la CTR esservi stata incidenza sulla determinazione dell'imposta e sul versamento del tributo.

3.2 - Fondato è, invece, il terzo motivo di ricorso incidentale, essendovi omissione di pronuncia. Risulta dalla sentenza impugnata che parte contribuente ha contestato sin dal ricorso introduttivo la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 3, in relazione alla sanzione irrogata a termini del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, contestazione puntualmente riproposta (come riporta la narrativa della sentenza impugnata) con specifico motivo di appello, ove la contribuente ha chiesto di definire in maniera agevolata anche la suddetta sanzione.

Il ricorso incidentale va, pertanto, accolto in relazione al terzo motivo, rigettandosi il primo e il secondo motivo.

La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla CTR dell'Emilia Romagna in diversa composizione, anche in relazione alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso principale; rigetta il primo e il secondo motivo di ricorso incidentale, accoglie il terzo motivo del ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al suddetto motivo, rinvia la causa alla CTR dell'Emilia Romagna in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 26 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 4 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza