Sentenza del 04/06/2019 n. 15201 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società contribuente ha impugnato l'atto di irrogazione di sanzioni, relativo all'anno di imposta 2007, 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, nonchè per fatturazione di cessione di energia elettrica con liquidazione di imposta non dovuta ed indebitamente riscossa, con applicazione per la prima violazione della sanzione di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13, per la seconda della sanzione di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 59, comma 1, lett. c) (T.U.A.) e per la terza violazione della sanzione di cui all'art. 59 T.U.A., comma 4. La contribuente ha lamentato l'illegittimità della sanzione a termini del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 59, comma 1, lett. c) (T.U.A.) per insussistenza della violazione a termini dell'art. 53 T.U.A., comma 8, nonchè per insussistenza del presupposto oggettivo consistente in un comportamento doloso omissivo, avendo fatto affidamento sulle indicazioni fornite dall'Ufficio; ha contestato, inoltre, la duplicazione di sanzioni e ha invocato l'applicazione della sanzione fissa prevista dall'art. 59 T.U.A., comma 5; ha, infine, contestato la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 17, comma 3, per avere l'Ufficio negato la definizione agevolata delle sanzioni.

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. Il giudice di appello ha ritenuto sussistente la violazione dell'art. 53 T.U.A., comma 8, e legittima l'applicazione della sanzione irrogata a termini dell'art. 59 T.U.A., comma 1, lett. c), ritenendo che tale norma, secondo il tenore letterale, si applica anche quando manchi una condotta penalmente rilevante. Il giudice di appello ha, inoltre, fatto applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, in materia di rideterminazione delle sanzioni applicando la sanzione nella misura minima di legge, facendo applicazione degli incrementi di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 1.

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

Motivi della decisione

1 - Con il primo motivo di ricorso principale l'Ufficio deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 12, commi 1 e 5, in relazione alla sanzione di cui all'art. 59 T.U.A., comma 1, lett. c), nella parte in cui la CTR ha rideterminato la sanzione facendo

applicazione della suddetta disposizione individuando la sanzione unica per violazioni della stessa indole consistenti nella presentazione della dichiarazione inesatta relative agli anni 2005, 2006, 2007 tenendo conto di quanto stabilito con altra e contestuale sentenza della CTR. Ritiene non sussistere violazioni della stessa indole per quanto trattasi di violazioni di diversi periodi di imposta, in quanto la presentazione della dichiarazione inesatta cui abbia fatto seguito un debito di imposta non può essere considerata una violazione formale.

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 2, con riferimento alla sanzione applicata di cui all'art. 59 T.U.A., comma 4. Rileva parte ricorrente che ove sia stata fatta applicazione del citato art. 12, comma 2, vi sarebbe stata ultrapetizione non essendovi specifica censura in tal senso; ove, invece, sia stata fatta applicazione del citato art. 12, comma 2, sussisterebbe violazione di legge, in quanto la continuazione presuppone violazioni distinte sanzionate da norme diverse e non sarebbe applicabile a più violazioni commesse in tempi diversi.

Con il ricorso incidentale la società contribuente denuncia violazione di legge in relazione al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 59, comma 1, lett. c) (T.U.A.) per avere ritenuto il giudice di appello applicabile la sanzione in oggetto, laddove la norma in oggetto consentirebbe l'applicazione solo in caso di violazioni penalmente rilevanti, rilevando, inoltre, sotto il profilo sempre del fatto penalmente rilevante, come la contribuente si sia uniformata alle indicazioni dell'ufficio.

2 - Il primo motivo di ricorso principale è infondato. Preliminarmente va rigettata la eccezione di inammissibilità proposta dal controricorrente, secondo cui le questioni di identica indole costituiscono questioni di mero fatto. Diversamente la natura della stessa indole della sanzione attiene prettamente a una questione interpretativa della norma deducibile con il vizio di violazione o falsa applicazione di legge.

Nel merito si osserva che la sentenza impugnata non si è pronunciata espressamente su una specifica disposizione normativa sanzionatoria, avendo la CTR fatto riferimento al "duplice profilo lamentato dalla parte: sia con riferimento alle infedeltà dichiarative che con riferimento all'errata liquidazione, nelle fatture di vendita, dell'imposta". Da tali enunciazioni deve evincersi la conclusione che il giudice di appello abbia considerato sia le sanzioni di cui all'art. 59 T.U.A., comma 1, lett. c), che riguardano le infedeltà dichiarative di cui all'art. 59 T.U.A., comma 1, lett. c) (come si vedrà meglio infra), sia quelle di cui all'art. 59 T.U.A., comma 4, che prevede che "per ogni bolletta rilasciata agli utenti, portante una liquidazione di imposta non dovuta o in misura superiore a quella effettivamente dovuta si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro pari al doppio dell'imposta indebitamente riscossa, con un minimo dell'imposta indebitamente riscossa, con un minimo di lire 24 mila per ogni bolletta infedele". Non è, invece, stata considerata l'ulteril

Tuttavia, il motivo di censura di parte ricorrente si appunta unicamente sulla applicazione dell'istituto della unicità della sanzione di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, alla sola sanzione di cui all'art. 59 T.U.A., comma 1, lett. c), consumata in diverse annualità (benchè, come si è visto, dalla narrativa della medesima sentenza risulta che sia l'atto impugnato, sia le contestazioni della contribuente abbiano investito sia le sanzioni di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997,

art. 13, sia quelle di cui all'art. 59 T.U.A., comma 4), già applicata per precedenti annualità. In forza di tale circostanza il giudice di appello ha fatto applicazione del 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". Nella specie non vi è stata applicazione del cumulo in sede amministrativa (ove si prevede che l'ufficio "determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento"), ma in sede giurisdizionale, avendo il giudice di appello rideterminato di ufficio "la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate" (Cass., Sez. V, 12 aprile 2017, n. 9501). La sanzione rideterminata non è stata quella relativa all'omesso o ritardato versamento dell'imposta di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, 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 sanzione dell'art. 59 T.U.A., comma 1, lett. c), già applicata dalla CTR in altro procedimento per annualità precedenti.

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 del contribuente in sede di verifica, comportamenti che hanno medesima natura e, quindi, 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 tali comportamenti vengano posti in essere nell'arco di diverse annualità (come nel caso di specie), la medesima indole legittima l'applicazione della norma di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5.

2.1 - Il secondo motivo di ricorso principale è fondato.

Va rigettata l'eccezione di inammissibilità di parte controricorrente, posto che non si censura l'erronea motivazione del giudice di appello, bensì la questione interpretativa dell'applicazione della continuazione al concorso formale eterogeneo nel caso di specie e, quindi, una falsa applicazione della legge.

L'unificazione della sanzione di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, è avvenuta sul presupposto dell'esistenza di un concorso formale eterogeneo di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 1 ("è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio chi, con una sola azione od omissione viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione").

La CTR ha, quindi, fatto applicazione dapprima del cumulo giuridico eterogeneo di cui al citato D.Lgs., art. 12, comma 1 (violazione con una azione od omissione di più disposizioni: "è punito

con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio chi, con una sola azione od omissione viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi") e, successivamente, della unificazione della sanzione di cui al citato D.Lgs., art. 12, comma 5 ("quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo"). La sentenza impugnata, sia pure in maniera ellittica, dopo avere dato atto del "duplice profilo" delle infedeltà dichiarativa e della errata liquidazione dell'imposta nelle fatture di vendita, ha determinato prima la somma base in applicazione della continuazione (in applicazione del comma 5) e successivamente ha fatto applicazione del cumulo giuridico di cui al comma 1.

Assorbente si rivela la circostanza che l'istituto del cumulo giuridico eterogeneo non può trovare applicazione nel caso di concorso delle sanzioni di cui all'art. 59 T.U.A., comma 1, lett. c), che riguarda infedeltà dichiarative e, contestualmente, anche dell'art. 59 T.U.A., comma 4, che riguarda l'illegittima applicazione di imposte, non trattandosi di violazioni commesse con la stessa azione od omissione. Difatti, la prima sanzione attiene a irregolarità nelle dichiarazioni obbligatorie del fornitore di energia, mentre la secondi sanzione colpisce la errata fatturazione da parte del fornitore di corrispettivi ai consumatori finali che comprendano nel prezzo finale dell'energia l'addebito imposte non dovute. Nel caso di specie, come correttamente osservato dal ricorrente, concorrono sia una errata fatturazione in danno dei consumatori finali, sia una infedele dichiarazione, ossia la sussistenza di diverse sanzioni ricollegate a una pluralità di azioni o di omissioni ricollegabili a condotte diverse, poste in essere in momenti diversi, non rientranti, pertanto, nel disposto del citato D.Lgs., art. 12, comma 1. La sentenza impugnata non si è attenuta a tale principio e va cassata in parte qua.

3 - Il ricorso incidentale è infondato e va rigettato.

L'art. 59 T.U.A., 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 T.U.A., commi 1 e 3, non tiene o tiene in modo irregolare le registrazioni di cui all'art. 55 T.U.A., comma 9, ovvero non presenta i registri, i documenti e le bollette a norma dell'art. 58 T.U.A., 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 ss. T.U.A., 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 delle condotte (o anche di fatti), che prescindono in quanto tali dall'accertamento nelle condotte della sussistenza del dolo generico o specifico, come in caso di redazione incompleta delle dichiarazioni di cui all'art. 55 T.U.A., commi 1 e 3, o di tenuta irregolare delle registrazioni di cui all'art. 55 T.U.A., comma 9, pro tempore vigente, o anche di mancata presentazione della documentazione di cui all'art. 58

T.U.A., commi 3 e 4. Lo stesso riferimento alle somme evase o che si è tentato di evadere non appare dirimente, in quanto, come correttamente osservato dal giudice di appello, evasione viene qui intesa come 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 dovrebbe cumularsi l'applicazione delle 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".

La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo del ricorso principale accolto, con rinvio alla CTR dell'Emilia Romagna in diversa composizione, anche in relazione alle spese del presente giudizio di legittimità. Sussiste il presupposto di cui al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, in relazione al ricorso incidentale.

P.Q.M.

La Corte, rigetta primo motivo del ricorso principale, accoglie il secondo motivo del ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al medesimo, con rinvio alla CTR dell'Emilia Romagna in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità; ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

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