Sentenza del 31/07/2020 n. 16464 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 188/4/2014 la Commissione Tributaria Provinciale di Parma accolse parzialmente - riducendo la piu' gravosa sanzione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, ex articolo 59, comma 1, da Euro 115.540, 96 ad Euro 258,23 - il ricorso proposto dalla (XXXXX) Spa, gia' (XXXXX) Spa, cliente grossista di energia elettrica, contro l'atto di contestazione dell'Agenzia delle Dogane di (XXXXX) n. (XXXXX) con cui erano state contestate le violazioni del TUA, articolo 52, comma 1, punita ai sensi del cit. TUA, articolo 59, per avere la societa' omesso di presentare la dichiarazione annuale di consumo dell'energia elettrica per l'anno 2006 e del TUA, articolo 56, comma 1, per non avere effettuato alla prescritta scadenza il versamento delle imposte, punita ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13; adempimenti ritenuti dovuti dalla Agenzia alle rispettive scadenze e quindi sanzionabili, sulla base di una verifica fiscale, benche' nel frattempo, con nota del 17 luglio 2009, l'Area Centrale della Agenzia delle Dogane, su istanza di compensazione presentata dalla contribuente in data 16.11.2007, avesse dato avvio al procedimento di compensazione tra crediti e debiti della societa' impartendo istruzioni volte ad armonizzare l'operato dei vari Uffici Provinciali coinvolti nella procedura.

La CTP, in applicazione dell'articolo 1242 c.c., ritenne che la compensazione ex lege avesse determinato la caducazione dei reciproci rapporti di debito dalla loro coesistenza ed in conseguenza la inapplicabilita' delle sanzioni per omesso versamento, mentre, in relazione alla omessa dichiarazione, applico' la sanzione residuale di Euro 258,23 per intralcio all'esercizio della azione di controllo da parte della Amministrazione Finanziaria.

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, investita dall'appello principale della Agenzia delle Dogane e da quella incidentale della contribuente per quanto di rispettiva soccombenza, con sentenza n. 163/13/2018, depositata in data 23 gennaio 2018, accolse l'appello principale e rigetto' l'appello incidentale e per l'effetto rigetto' il ricorso iniziale della contribuente.

La CTR ritenne che la omessa presentazione della dichiarazione non fosse stata un mero inadempimento formale, essendo la contribuente tenuta in qualsiasi caso alla dichiarazione ed a versare la imposta alle scadenze, anche se avesse ipotizzato di potere godere alla fine del 2006 di un credito in relazione alla intera area nazionale, non avendo in proposito alcun rilievo la circostanza che ex post i debiti fossero stati compensati con i crediti, poiche' non era applicabile in proposito l'articolo 1242 c.c., in quanto incompatibile con il sistema di accertamento e di riscossione delle accise, in assenza di una norma specifica del TUA, mentre la compensazione

accordata dall'Area Centrale della Agenzia delle Dogane nel 2009 era una mera facilitazione nell'estinzione del debito tributario che non elideva pero' l'inadempimento e le sue conseguenze sanzionatorie, tanto piu' che la contribuente aveva richiesto la compensazione solo dopo la contestazione delle violazioni e l'operatore professionale non poteva ignorare la esistenza dell'obbligo di dichiarazione, in assenza del quale l'imposta sarebbe rimasta inevasa se la Agenzia delle Dogane non avesse scoperto l'inadempimento. La mancata evasione dell'imposta era dipesa dalla attivita' accertativa della Guardia di Finanza e la circostanza che la imposta fosse stata recuperata nel 2009 con la compensazione non escludeva la evasione iniziale conseguente alla mancata dichiarazione ed al mancato versamento alle scadenze.

Contro la sentenza di appello, non notificata, ha presentato ricorso per cassazione la (XXXXX) Spa, con atto notificato in data 23 luglio 2018, affidato a due motivi e successiva memoria.

Resiste con controricorso la Agenzia delle Dogane.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articoli 55 e 59, del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, e articolo 1242 c.c., in relazione all'articolo 360 c.c., comma 1, n. 3, per avere la sentenza impugnata ritenuto irrilevante la compensazione nazionale, benche' la omessa presentazione della dichiarazione non avesse messo in pericolo gli interessi erariali in quanto le somme a debito erano gia' nelle casse dell'Erario ben prima della scadenza dei relativi versamenti e peraltro il sistema della compensazione fosse insito nel funzionamento sulla accisa, considerato che le somme eventualmente versate in eccedenza si possono detrarre dai successivi versamenti in acconto e che le Agenzie Fiscali sono istituzioni unitarie, al di la' delle loro articolazioni locali, tanto e' vero che tutti i versamenti avvengono su un unico capitolo del bilancio erariale. Non rilevava poi la circostanza che la compensazione fosse stata opposta solo dopo la contestazione delle violazioni poiche' la estinzione opera dal momento della coesistenza delle posizioni di debito e credito.

2. Con il secondo motivo lamenta violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 9, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, considerata la insussistenza del dolo specifico della evasione richiesto dalla suddetta norma che rendeva punibile la condotta solo laddove ad essa fosse conseguita una evasione di imposta o quanto meno un tentativo di evasione e quindi in presenza di una condotta dolosa.

3. Con le controdeduzioni la Agenzia delle Dogane oppone che non esiste nel TUA una disposizione che consenta la compensazione automatica tra debiti e crediti di province diverse, chiaramente incompatibile con il sistema di riscossione delle accise, per cui la agevolazione finanziaria della "compensazione", successivamente concessa dalla Agenzia, non aveva fatto venire meno la antigiuridicita' della condotta (gia' tenuta) della omessa presentazione della dichiarazione e dell'omesso versamento di acconto e saldo nella provincia di (XXXXX). Rileva poi che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, era sufficiente la colpa peraltro presunta a carico di colui che abbia consapevolmente e volontariamente posto in essere l'atto vietato,

mentre il riferimento della norma al tentativo di evasione era ancorato non gia' ad un particolare atteggiamento psicologico bensi' unicamente al parametro di commisurazione della sanzione.

4. Il ricorso e' infondato.

5. Quanto al primo motivo, la sentenza impugnata ha fatto applicazione di corretti principi giuridici per cui la compensazione in materia tributaria e' consentita solo se prevista da una disposizione in relazione alla specifica imposta ed in presenza di crediti liquidi ed esigibili, per cui non poteva essere invocata nel caso in esame, sul presupposto della esistenza di altri crediti nei confronti di altri uffici delle Dogane quando la dichiarazione non era stata a suo tempo (nel 2007) neppure presentata e solo con l'accertamento della violazione l'Ufficio era stato in grado di liquidare la imposta. Non e' invece fondata la tesi della ricorrente per cui la compensazione sarebbe compatibile con il sistema delle accise ed applicabile senza limiti anche in campo tributario.

6. La giurisprudenza consolidata di questa Corte - a parte due sentenze, fra l'altro lontane nel tempo (la n. 23787 del 2010 e la n. 22872 del 2006), che non integrano un orientamento di legittimita' in contrasto con la interpretazione della norma offerta dalla sentenza impugnata, anche perche' entrambe riguardano casi di compensazione in tema di imposte sui redditi avvenuti in applicazione di specifiche disposizioni normative che lo ammettono e, pur affermando, in effetti, il principio per cui la compensazione e' un principio immanente nella materia tributaria prima ancora della approvazione dello statuto dei diritti del contribuente, comunque hanno aggiunto che esistevano delle limitazioni transitorie ed hanno poi fatto applicazione della compensazione in presenza di disposizione normative, previste dalla specifica regolamentazione della specifica imposta, che la autorizzavano - ha affermato chiaramente il principio per cui la compensazione e' applicabile solo laddove la disciplina legislativa la preveda espressamente (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 4246 del 23/02/2007 Rv. 595976 - 01 e successive tutte conformi; da ultimo Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17001 del 09/07/2013 Rv. 627180 - 01; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10207 del 18/05/2016 Rv. 639988 - 01; Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 5131 del 28/02/2017 Rv. 643236 - 01).

7. A partire dalla sentenza di questa Corte Sez. 5, Sentenza n. 4246 del 23/02/2007 Rv. 595976 - 01 e' infatti consolidato il principio per cui "L'estensione alla materia tributaria dei principi generali del codice civile in tema di estinzione per compensazione, prevista dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 8, opera soltanto a decorrere dall'anno d'imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione, restando ferma, per il periodo precedente, la regola secondo cui la compensazione e' ammessa soltanto nei casi specificamente contemplati". Cass. Sez. 5, Sentenza n. 12262 del 25/05/2007 Rv. 598272 - 01 ha poi aggiunto "Cio' in quanto in materia tributaria, la compensazione e' ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione e' regolata da specifiche, inderogabili norme di legge. Tale principio non puo' considerarsi superato per effetto della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 8, comma 1, (c.d. statuto dei diritti del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti

l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002".

8. Le sentenze successive, come si e' gia' detto, sono state, poi, tutte conformi. Da ultimo Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17001 del 09/07/2013 Rv. 627180 - 01 ha confermato testualmente il principio sopra esposto ed ha trovato ulteriore conferma in Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10207 del 18/05/2016 Rv. 639988 - 01 (v. anche Sez. 5, Sentenza n. 27178 del 22/12/2014 Rv. 634250 - 01 e Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 5131 del 28/02/2017 Rv. 643236 - 01 con riguardo alla compensazione in materia di imposte dirette per le quali esistono specifiche disposizioni in relazione alla compensazione anteriori alla emanazione dello statuto del diritto del contribuente).

9. Non e' quindi fondata la tesi della ricorrente per la quale la compensazione opera in materia tributaria per qualsiasi tipologia di imposta e senza alcun limite. E non e' condivisibile neppure la tesi per cui la compensazione potrebbe operare e retroagire anche nei casi in cui i controcrediti fossero stati accertati successivamente, poiche' l'articolo 1243 c.c., stabilisce i presupposti sostanziali ed oggettivi del credito opposto in compensazione, ossia la liquidita', inclusiva del requisito della certezza, e l'esigibilita' (v. per tutte Cass. Sez. U -, Sentenza n. 23225 del 15/11/2016 Rv. 641764 - 02). La compensazione legale non puo' infatti operare qualora il credito addotto in compensazione sia contestato nell'esistenza o nell'ammontare, ovvero debba ancora essere accertato o riconosciuto, in quanto la contestazione esclude la liquidita' del credito medesimo, laddove la legge richiede, affinche' la compensazione legale si verifichi, la contestuale presenza dei requisiti della certezza, liquidita' ed esigibilita' del credito nei confronti dello stesso Ufficio impositore, che non sussisteva nel caso in esame in cui, solo a seguito di complessi controlli che riguardavano la situazione nel 2009, il credito e' divenuto liquido ed esigibile in virtu' del provvedimento del 17 luglio 2009 della Struttura Centrale della Agenzia delle Dogane. Tanto e' vero che, solo dopo tale provvedimento, erano state poste in essere le compensazioni del caso, le quali, non potevano, dunque, avere determinato alcun effetto estintivo anteriore. Inoltre neppure il debito della contribuente era stato liquidato, il che era avvenuto solo con l'atto di contestazione, in assenza della dichiarazione della contribuente. Ne' rileva la circostanza che le imposte doganali confluivano in un unico conto nazionale e non in singoli conti provinciali, poiche' cio' non ha alcuna incidenza sui presupposti della compensazione.

10. Anche il secondo motivo, con cui la ricorrente assume che le sanzioni sarebbero state, comunque, erroneamente accertate in assenza dell'elemento del dolo intenzionale che sarebbe stato richiesto per la applicabilita' del Decreto Legislativo n. 546 del 1995, articolo 59, e' infondato.

11. Il TUA, articolo 59, nel testo vigente ratione temporis prevede: "1. Indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato, e' punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si e' tentato di evadere, non inferiore in ogni caso a lire 500 mila, il fabbricante o l'acquirente di energia elettrica considerato fabbricante ai fini dell'imposizione che: a) attiva l'officina a scopo di produzione di energia elettrica senza essere provvisto della licenza di esercizio; b) manomette o lascia manomettere in qualsiasi modo i congegni applicati o fatti

applicare dall'ufficio tecnico di finanza, nonche' i contrassegni, bolli e suggelli applicati da detto ufficio, salvi i casi di assoluta necessita'; c) omette o redige in modo incompleto o inesatto le dichiarazioni di cui all'articolo 55, commi 1 e 3, non tiene o tiene in modo irregolare le registrazioni di cui all'articolo 55, comma 9, ovvero non presenta i registri, i documenti e le bollette a norma dell'articolo 58, commi 3 e 4; d) non presenta o presenta incomplete o infedeli le denunce di cui all'articolo 53, commi 4 e 5; e) nega o in qualsiasi modo ostacola l'immediato ingresso ai funzionari dell'amministrazione finanziaria addetti al servizio nelle officine o nei locali annessi, ovvero impedisce ad essi l'esercizio delle attribuzioni previste dall'articolo 58.

2. E' punito con la sanzione di cui al comma 1, l'utente che altera il funzionamento dei congegni o manomette i suggelli applicati dai funzionari dell'amministrazione finanziaria o dai fabbricanti per misurazione, per riscontro o per sicurezza, ovvero destina l'energia ammessa all'esenzione ad usi soggetti ad imposta.

3. La sanzione di cui al comma 1, si applica anche a chi sottrae o tenta di sottrarre, in qualsiasi modo, l'energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta.

4. 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 di lire 24 mila per ogni bolletta infedele.

5. Per ogni altra violazione delle disposizioni del presente titolo e delle relative norme di applicazione, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da lire 500 mila a lire 3 milioni".

12. Cio' posto in punto normativo, occorre subito rilevare che, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilita' del contribuente, ai sensi del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 5, e' sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento) o ancora di una volonta' di evasione di imposta anche a mero titolo di tentativo, come sostiene la sentenza impugnata, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso (Cass., Sez. 5, 13.9.2018, n. 22329, Rv. 650506-01).

13. Sul punto e' erroneo l'argomento proposto dalla contribuente, per cui il TUA, articolo 59, prevederebbe come condotta sanzionabile esclusivamente quella sostenuta dal dolo di evasione, poiche' dalla lettura della prima parte della norma, come sopra riportata, emerge invece che il riferimento alla imposta evasa o che si e' tentato di evadere riguarda soltanto la quantificazione della somma non versata o non dichiarata e quindi la somma "evasa", mentre la condotta che interessa nel caso in esame, e cioe' quella di cui alla lettera c), e' costituita dalla omissione o dalla incompletezza della dichiarazione ai sensi di cui al TUA, articolo 55, senza altri connotati.

14. Il ricorso deve essere pertanto rigettato, mentre, per la particolarita' delle questioni trattate, appare giusto compensare le spese del presente giudizio di legittimita'. Ai sensi del Decreto del

Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del cit. articolo 13, articolo 1 bis, se dovuto.

P.Q.M.

LA CORTE, Rigetta il ricorso e compensa le spese. Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articoli 13, comma 1 quater, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del cit. articolo 13, articolo 1 bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza