Sentenza del 30/09/2020 n. 20825 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle dogane contestava a T. Srl, esercente l'attività di grossista immettente in consumo l'energia elettrica per la provincia di Parma, l'errata compilazione della dichiarazione di consumo per gli anni 2008 e 2009, nonché l'omesso pagamento del conseguente maggior importo dovuto per accise (solo per il 2008) e addizionale provinciale (per entrambe le annualità) e, con avviso di pagamento, recuperava i maggiori tributi evasi; con separati atti, irrogava le sanzioni amministrative per l'errata compilazione delle dichiarazioni ex art. 59, comma 1, lett. c, TUA (provvedimento n. 82/2014) e per omesso versamento dei tributi ex artt. 56, comma 1, TUA e 13 d.lgs. n. 471 del 1997 (provvedimento n. 83/2014).

La società versava i tributi richiesti e definiva in via agevolata, ex art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997, il provvedimento di irrogazione delle sanzioni n. 82/2014 (errata compilazione delle dichiarazioni), mentre proponeva ricorso avverso il provvedimento n. 83/2014 (sanzioni per omesso versamento), attesa la duplicazione delle sanzioni per il medesimo comportamento, nonché, quanto all'anno 2008, l'intervenuta prescrizione.

L'impugnazione era rigettata dalla CTP di Parma. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

T. Srl propone ricorso per cassazione con due motivi, poi illustrato con memoria. Resiste con controricorso l'Agenzia delle dogane.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 59, comma 1, lett. c), TUA in combinato disposto con l'art. 56, comma 1, TUA, e violazione del principio del ne bis in idem, nonché del divieto di motivazione postuma dell'atto impugnato.

2. Il motivo è infondato.

2.1. La questione è stata già stata affrontata da questa Corte che ha affermato il principio, che il collegio condivide e intende qui ribadire, secondo il quale «in tema di accise sull'energia elettrica, la contestuale irrogazione della sanzione di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 504 del 1995 - fattispecie di pericolo riguardante condotte del contribuente in grado di incidere, a priori, sulla fase dell'accertamento del tributo - e quella di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 - fattispecie di danno che colpisce, a posteriori, nella fase della riscossione, l'inadempimento dell'obbligazione tributaria - non viola i principi di proporzionalità e

ragionevolezza, attesa la loro diversità sia sul piano strutturale che sotto il profilo offensivo» (Cass. n. 15202 del 04/06/2019).

2.2. La Corte, in particolare, nell'esaminare la problematica, che ha pure sottoposto ad un vaglio rispetto ai principi unionali e della CEDU, dopo aver premesso che «è principio comunemente affermato dalla giurisprudenza unionale quello secondo cui le misure che vengono adottate dagli Stati membri devono essere adeguate a garantire la realizzazione degli obiettivi perseguiti e non eccedenti quanto necessario per raggiungerli (cd. principio di proporzionalità: Corte di Giustizia, 17 aprile 2018, Egenberger, C§414/16, punto 68), ciò in aderenza all'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ove prevede che le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al comportamento colpito, principio che vincola gli Stati membri quando essi attuano il diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 51, par. 1, della Carta» ha rilevato che «le due sanzioni in esame attengono a fattispecie affatto distinte. L'art. 59, comma 1, lett. c) TUA concerne 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. In questi casi si applica la sanzione compresa tra il doppio e il decuplo dell'imposta non versata. Diversamente, l'art. 13 d.lgs. n. 471/1997, ratione temporis applicabile, prevede una sanzione pari al 30% di ogni importo non versato a titolo di acconto, versamento periodico, versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione e attiene al successivo momento della riscossione dell'imposta».

Ne deriva che «si tratta di sanzioni che hanno funzioni diverse, in quanto dirette a colpire condotte tra di loro diverse sia in termini di condotta materiale, sia in termini puramente cronologici. La prima norma sanziona pesantemente le irregolari od omesse registrazioni o dichiarazioni funzionali a priori all'accertamento dell'accisa (con particolare riferimento alla redazione della dichiarazione annuale), ovvero meri comportamenti ostruzionistici del contribuente in sede di verifica, La seconda norma, di portata più generale, ha la funzione di colpire il mancato gettito a posteriori. Tale circostanza evidenzia, pertanto, una evidente differenza tassonomica tra le due sanzioni, la prima legata alle modalità di accertamento delle accise sull'energia elettrica, la seconda alla riscossione delle imposte, quali che siano, comprese le accise», delle quali l'art. 56, comma 1, TUA costituisce solo il fondamento della riscossione del tributo, la cui inosservanza ricade sotto il citato art. 13.

A tali rilievi va poi aggiunto che le due sanzioni sono differenti anche sotto il profilo della offensività, in quanto «la norma di cui all'art. 59, comma 1, lett. c) TUA è una norma di pericolo», con la quale il legislatore colpisce condotte che incrementano il rischio dell'inadempimento dell'obbligazione tributaria (con una tutela evidentemente anticipata rispetto all'inadempimento), laddove «la norma di cui all'art. 13 d.lgs. n. 471/1997 è una norma di danno, che colpisce l'inadempimento dell'obbligazione tributaria in quanto tale».

2.3. La CTR si è attenuta ai sopra enunciati principi di diritto, sicché la relativa statuizione è esente da ogni censura, ivi compresa l'asserita violazione del "divieto di motivazione postuma

dell'atto impugnato", doglianza che, del resto, appare diretta contro le difese e argomentazioni dell'Ufficio più che avverso l'impugnata decisione.

3. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 57, comma 3, TUA (nonché "violazione del divieto di motivazione postuma") per aver la CTR escluso il maturarsi della prescrizione nonostante l'avvenuto decorso del termine quinquennale.

3.1. Il motivo è fondato.

3.2. L'art. 20, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997 stabilisce che «L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. ...».

Il rinvio al «termine previsto per l'accertamento» del tributo rimanda, dunque, al termine previsto dall'art. 57, comma 3, TUA, che, con riguardo alle sanzioni, è espressamente qualificato come di decadenza, sicché non è suscettibile di interruzioni.

Tale ultima disposizione, nel testo applicabile ratione temporis, stabilisce, inoltre, che «Il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo.

In caso di comportamenti omissivi la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito».

3.3. La norma, invero, pone due ordini di questioni.

In primo luogo, quale sia il dies a quo di decorrenza del termine di prescrizione (o decadenza). Inoltre, quali siano i fatti che consentano la decorrenza del suddetto termine dalla scoperta del fatto illecito.

3.4. Quanto al primo profilo questa Corte ha recentemente precisato che «il termine quinquennale di prescrizione che, ai sensi dell'art. 57, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, decorre dalla "data in cui è avvenuto il consumo", va riferito alla data di presentazione della dichiarazione annuale da parte del contribuente-fabbricante, responsabile dell'attuazione del tributo, assumendo rilievo il momento in cui l'Ufficio è posto nelle condizioni di verificare l'adempimento degli obblighi» di legge (Cass. n. 4034 del 12/02/2019).

Sul punto va rilevato che, ai sensi dell'art. 53, comma 9, TUA, ratione temporis applicabile, la dichiarazione deve essere presentata «entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui si riferisce», ossia per l'anno 2008 rileva, come data ultima, il 31 marzo 2009.

Nella vicenda in giudizio, come risulta dall'atto di irrogazione delle sanzioni, riprodotto per autosufficienza, la dichiarazione di consumo è stata presentata in data 11 marzo 2009, mentre è incontroverso (risultando dallo stesso controricorso) che l'atto di irrogazione delle sanzioni è stato notificato il 14 ottobre 2014 e, dunque, oltre il termine di cinque anni.

4. La CTR, peraltro, ha ritenuto ugualmente tempestiva la contestazione sull'evidente assunto che la violazione contestata - mancato versamento dell'accise dovuta - era di natura omissiva e, dunque, assumeva rilievo il momento della scoperta.

4.1. Tale conclusione non è condivisibile.

4.2. Occorre evidenziare, in primo luogo, che la struttura della norma postula che i "comportamenti omissivi" non possano essere identificati con il fatto contestato.

Questi, infatti, rilevano perché impeditivi della "scoperta del fatto illecito", ossia, con riguardo alla fattispecie in giudizio, l'omesso versamento. In altri termini, l'omesso versamento integra la condotta sanzionata e, dunque, in quanto tale non può anche coincidere con il fatto che ha impedito di scoprire la condotta stessa.

Sul piano logico, del resto, una diversa soluzione imporrebbe di considerare le condotte omissive come tendenzialmente soggette ad un termine (di prescrizione/decadenza) indeterminato quanto al momento iniziale, con una obbiettiva e incerta applicazione della disciplina e una dilatazione potenzialmente indefinita dei termini di accertamento.

4.3. Rilevano, in secondo luogo, solo i "comportamenti" omissivi (ulteriori rispetto alla condotta tipica e sanzionata), mentre sono privi di incidenza, per l'espresso dato letterale della norma, i comportamenti attivi.

Ciò si spiega, del resto, sul rilievo che le condotte omissive sono, in quanto tali, suscettibili di occultare il fatto illecito e, dunque, di impedire il controllo da parte dell'Amministrazione.

È ben vero che un simile esito potrebbe derivare, in astratto, anche dal compimento di condotte positive.

L'art. 57, comma 3, ultimo periodo, TUA, tuttavia, pone un chiaro limite, mentre a favore di una interpretazione restrittiva del dato letterale depone la considerazione che l'identica previsione, di portata generale, contenuta nell'art. 15, comma 1, TUA è stata abrogata con l'art. 4 ter d.l. n. 193 del 2016, manifestamente inteso ad assicurare la certezza dei rapporti.

4.4. Va pertanto affermato il seguente principio di diritto: «la nozione di "comportamenti omissivi" di cui all'art. 57, comma 3, TUA, va intesa come limitata alle condotte, omissive, ulteriori rispetto alla condotta tipica sanzionata e che determino l'occultamento del fatto illecito, restando il relativo accertamento sottratto ai regolari controlli dell'Amministrazione»

5. Orbene, in applicazione dell'enunciato principio, va rilevato che, nella vicenda in esame, il fatto generatore è individuabile, pacificamente, nell'"errata compilazione della dichiarazione" (v. atto di irrogazione sanzioni, riprodotto per autosufficienza) e dunque, in una condotta attiva e non omissiva.

Merita di essere sottolineato, sul punto, che seppure nel sistema delle accise il tributo si attui attraverso adempimenti del contribuente, obbligatori per legge, rispetto ai quali è solo eventuale l'intervento dell'Amministrazione, la presentazione di una dichiarazione erronea non

equivale alla omessa presentazione della stessa, traducendosi la prima, in ogni caso, in una condotta sempre positiva che non si sottrae ai regolari controlli dell'Amministrazione, e, dunque, non "occulta" il fatto illecito.

Ne deriva che il termine (di decadenza) non è suscettibile di una decorrenza posticipata.

6. In accoglimento del secondo motivo di ricorso, infondato il primo, la sentenza va cassata nei limiti del motivo accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va accolto l'originario ricorso della contribuente limitatamente alla sanzione irrogata per l'anno 2008.

Le spese dell'intero giudizio vanno integralmente compensate attesa la novità della questione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo; cassa la sentenza impugnata nei limiti del motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente con riguardo alla sanzione irrogata (atto di irrogazione n. 83/2014) limitatamente all'anno 2008.

Compensa integralmente le spese per ogni fase e grado.

Deciso in Roma, il 15 novembre 2019 Il Presidente

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza