Sentenza del 16/10/2020 n. 22597 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accise sull'energia elettrica - Omessa presentazione dichiarazione di consumo - Sanzioni - Applicabilità indipendente dall'accertamento dell'imposta evasa.

Massima:

In tema di accise sull'energia elettrica, le sanzioni per omessa presentazione dichiarazione di consumo sono applicabili indipendente dall'accertamento dell'imposta evasa, in quanto si collegano direttamente alla mera condotta del contribuente.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

La Commissione Tributaria Regionale della Toscana, con sentenza dell'8 gennaio 2017, ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Arezzo che, accogliendo il ricorso di E. Italia s.p.a. (poi divenuta A. Italia s.p.a.), cliente grossista nel mercato dell'energia elettrica, aveva annullato l'atto di contestazione ed irrogazione di sanzioni amministrative n. 51200-142-2013 notificato alla società il 16 settembre 2013 dall'ufficio di Arezzo dell'Agenzia - per ritardati od omessi versamenti di rate in acconto e a conguaglio di addizionali provinciali 2006/2007, errata compilazione della dichiarazione di consumo del 2007, ritardata ed errata compilazione della dichiarazione di consumo 2008.

La CTR ha rilevato che, ai sensi dell'art. 20 d.lgs. n. 472/97, l'atto di contestazione deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione ed ha pertanto ritenuto che l'Amministrazione fosse decaduta dal potere di irrogare le sanzioni per gli omessi o ritardati versamenti dei crediti tributari sorti nel 2006/2007, osservando, altresì, che poiché la decadenza è impedita solo dal compimento dell'atto, andava respinta la tesi dell'appellante secondo cui il dies a quo andava identificato, ai sensi dell'art. 57 comma 3 d.lgs. n. 504/95 (TUA), in quello della scoperta del fatto omissivo ed aggiungendo che, comunque, la norma opera solo in caso di omessa dichiarazione.

Quanto alle sanzioni pretese in relazione alle violazioni concernenti l'errata e/o tardiva compilazione delle dichiarazioni di consumo 2007 e 2008, il giudice d'appello ha condiviso l'opinione della CTP, che le aveva ritenute inapplicabili in quanto l'intervenuta compensazione dei debiti e dei crediti da accise e addizionali della società, disposta a livello nazionale su iniziativa dell'Ufficio centrale, aveva determinato il venir meno dell'evasione di imposta,

L' Agenzia ricorre per la cassazione della sentenza, con atto affidato a tre motivi. A. Italia s.p.a. resiste con controricorso, con il quale eccepisce preliminarmente l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art, 366, 1° comma, nn. 3 e 6 c.p.c. e propone ricorso incidentale condizionato per un motivo.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale l'Agenzia delle dogane e dei monopoli deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 20 e 13 del d.lgs. n. 471/1997 e 57 del d.lgs. n. 504/1995, perché la CTR avrebbe erroneamente ritenuto spirato il termine per la contestazione delle sanzioni inerenti gli omessi versamenti: secondo la ricorrente, il dies a quo avrebbe dovuto essere individuato in quello di accertamento dei comportamenti omissivi sanzionati, ovvero nella data del 24.3.2010, in cui è stato emesso il provvedimento di trasferimento che ha autorizzato la compensazione; il termine sarebbe, inoltre, stato interrotto il 21.4.011, data in cui in cui è stato redatto il p.v.c. che ha "accertato" le violazioni.

2. Con il secondo motivo la ricorrente principale lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di valutare i documenti prodotti in causa, idonei a dimostrare la tempestività, in parte qua, dell'atto di contestazione.

3. Con il terzo motivo denunzia violazione e falsa applicazione degli artt. 55 e 56 del d.lgs. n. 204/1995, 1242 e 1246 cod. civ., 8 della L. 212/2000, 59, comma 1 lett. c del d.lgs. n. 504/1995, 13 del d.lgs. n. 471/1997. La CTR, secondo la ricorrente, sarebbe incorsa in errore per aver ritenuto che gli obblighi di dichiarazione e di versamento dell'imposta, previsti dalla legge per ciascuna provincia in cui operi il contribuente (come è confermato dall'art. 59, comma 1, lett. c) del d.lgs. n. 504/1995, che commisura la sanzione all'imposta che il contribuente avrebbe dovuto versare all'Ufficio territorialmente competente) siano venuti meno a seguito di una definizione contabile delle reciproche poste di debito e credito realizzata fra le parti a livello nazionale, che non comprendeva le sanzioni. Erroneamente, poi, la sentenza avrebbe equiparato detta definizione ad una compensazione di tipo civilistico, con r effetto estintivo di cui all'art. 1242 cod. civ., mentre invece in materia tributaria la compensazione è ammissibile solo nei casi espressamente previsti dalla legge, fra i quali non rientra quello in questione.

4. L'eccezione preliminare di inammissibilità del ricorso sollevata da A. Italia, da valutare in relazione a ciascun motivo, va accolta con riguardo al primo ed al secondo mezzo di censura, che sono fra loro connessi e possono essere congiuntamente esaminati.

A norma dell'art. 20 del d.lgs. n. 472/97, l'atto di contestazione della sanzione deve essere notificato, 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 tributi.

La ricorrente assume in via meramente assertiva che nella specie il termine di accertamento delle violazioni contestate (che, secondo quanto affermato in sentenza e non specificamente contestato in ricorso, attengono all' omesso o ritardato versamento delle addizionali provinciali 2006/2007) decorrerebbe dalla data della loro scoperta, risalente al momento in cui è stato emesso il provvedimento che autorizzava la compensazione.

L'assunto (con il quale l'Agenzia sembra ritenere che qualsiasi omissione imputabile al contribuente determini la decorrenza del termine di accertamento del tributo dalla data della scoperta) finisce però col sostanziarsi, sotto lo stretto profilo di diritto, in un'interpretazione abrogativa sia della prima proposizione dell'art. 15, 1° comma, TUA vigente ratione temporis, secondo il quale "il credito dell'Amministrazione finanziaria per l'accisa si prescrive in cinque anni", sia della prima proposizione dell'art. 57 comma 3 TUA, secondo cui "il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo", che, all'evidenza, non avrebbero ragione di esistere se il mero fatto del mancato versamento dovesse equipararsi "al comportamento omissivo" che, ai sensi del secondo periodo di entrambe le disposizioni, fa decorrere la prescrizione dalla data della "scoperta dell'illecito".

Per comportamento omissivo deve, piuttosto, intendersi, come correttamente rilevato dalla controricorrente, una condotta illecita volta a celare la debenza dell'imposta - attraverso alterazioni documentali o contabili di non immediata e facile percezione da parte dell'Amministrazione, tanto da dover essere "scoperta" attraverso apposita indagine o, quantomeno, un'autodenuncia del contribuente.

Nella specie non risulta che la scoperta dei comportamenti sanzionati sia derivata da un'apposita verifica dell'ufficio, anziché dal mero controllo (che l'Amministrazione era tenuta ad effettuare nel quinquennio) delle dichiarazioni di consumo presentate dall'allora E. s.p.a.: al di là dei rilievo che tale questione di fatto non è stata neppure dedotta nei motivi, va osservato che la ricorrente si è limitata ad un genericissimo rinvio ai documenti allegati al ricorso, non chiarendo quali siano le parti di essi rilevanti ai fini dell'accoglimento delle censure, e neppure precisando perché "la scoperta" degli omessi versamenti dovrebbe farsi risalire alla data di emissione del provvedimento che autorizzava la compensazione, laddove, secondo logica, detto provvedimento doveva necessariamente fondarsi sul precedente, intervenuto accertamento dell'esistenza del debito.

8. Il terzo motivo - che, muovendo da un fatto incontestato, pone una questione di puro diritto - è invece ammissibile e, deve essere accolto.

La CTR ha infatti erroneamente ritenuto che l'avvenuta definizione contabile fra le parti, a livello nazionale, delle reciproche poste di dare e avere, sopravvenuta alle violazioni accertate, avesse estinto l'obbligazione tributaria ai sensi dell'art. 1242 c.c., dal momento che la norma civilistica, secondo cui la compensazione estingue i due debiti dal giorno della loro coesistenza, non può trovare applicazione in materia.

Invero, come già rilevato da questa Corte (Cass. Sez. V, 7 marzo 2019 n. 6645) con decisione dalla quale non vi è motivo di discostarsi, «è principio consolidato in materia tributaria che la compensazione è 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 di rimborso, ed ogni deduzione, sono regolate da specifiche, inderogabili norme di legge. Tale principio, per costante giurisprudenza di questa Corte, non può considerarsi superato in virtù della legge 27 luglio 2000 n. 212, articolo 8, comma 1, (cosiddetto 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 (cfr. Cass., 05/07/2017 n. 16532; Cass. 09/07/2013 n. 17001, Rv. 627180-01; Cass., 25/05/2007 n. 12262)».

In particolare, la disciplina delle accise sull'energia elettrica stabilisce, quale unica forma di compensazione attuabile ex lege, che le somme che risultino eventualmente versate in più dal debitore all'esito del conguaglio annuale sono detratte dai successivi versamenti in acconto (art. 56 TUA).

Ne consegue che l'estinzione dei debiti di imposta di A. Italia non può farsi risalire a data anteriore a quella del provvedimento del 24 marzo 2010 del Dirigente dell'Ufficio di Pisa, attuativo della compensazione "anomala" autorizzata su base nazionale dal Direttore dell'Area Centrale dell'Agenzia il 17 luglio 2009 in accoglimento dell'istanza in tal senso avanzata dalla società, e non può aver avuto effetto sanante retroattivo delle violazioni dalla stessa commesse.

La decisione si rivela palesemente errata anche sotto un secondo profilo, posto che, come risulta evidente dalla sua formulazione testuale, l'art. 59, Io comma, lett. c) TUA riconduce la sanzione per omessa presentazione o inesatta compilazione della dichiarazione di consumo alla mera condotta del contribuente, indipendentemente dall'accertamento dell'evasione di imposta.

9. Con l'unico motivo del ricorso incidentale condizionato A. Italia denuncia violazione degli artt. 15, 1° comma e 57 1° comma TUA, lamentando che la CTR non abbia dichiarato la decadenza dell'Agenzia anche dal potere di irrogare la sanzione per le violazioni di irregolare compilazione della dichiarazione di consumo 2007 e di tardiva compilazione di quella 2008.

Il motivo è infondato.

Le violazioni in questione non attengono all'omesso versamento di tributi, sicché il termine di decadenza per la contestazione delle sanzioni ad esse connesse, ai sensi dell'art. 20 d.lgs. n. 472/97, non poteva iniziare a decorrere che dalla data della loro commissione.

Pertanto, non essendo neppure ipotizzabile che il ritardo o l'irregolarità nella presentazione della dichiarazione di consumo possano essere accertati prima della scadenza del termine a tal fine assegnato al contribuente (mese di marzo successivo all'anno di riferimento), nella specie la CTR ha correttamente ritenuto che la notifica dell'atto impugnato (16.9.2013) fosse intervenuta tempestivamente, atteso che il quinquennio (da calcolarsi a partire dall'anno successivo a quello della violazione) scadeva il 31.12.2013 per la dichiarazione da presentare entro marzo 2007 e il 31.12.2014 per quella da presentare entro marzo 2008.

10. All'accoglimento del terzo motivo del ricorso principale conseguono la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio della causa alla CTR della Toscana, in diversa composizione, che valuterà se, tenuto conto delle circostanze del caso, l'ammontare delle sanzioni irrogate per la tardiva e/o irregolare presentazione delle dichiarazioni 2007/2008 risulti congruo, alla luce del principio di proporzionalità della sanzione, applicabile anche d'ufficio, costantemente enunciato dalla Corte di Giustizia in tema di tributi armonizzati (C.Giust. 22.12.2010, C-438/09 Dankowski, par. 37; C.Giust. 12.7.2012, C-284/11, EMS - Bulgaria Transport, par. 67 e 75; C. Giust. 17.7.2014, C. 272/13 Equo- land; cfr. anche Cass. n. 1830/019, nonché Cass. n. 2998/017).

Il giudice del rinvio liquiderà anche le spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il terzo motivo del ricorso principale, dichiara inammissibili i primi due motivi dello stesso ricorso e rigetta il ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione, anche per le spese.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d. P.R. n. 115/2002 dà atto delta sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a) del d.p.c.m. 8 marzo 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza