Sentenza del 07/12/2020 n. 27963 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
Tributi (in generale) - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Sanzioni civili e amministrative - In genere omessa presentazione della dichiarazione annuale sulla imposta sul valore aggiunto - Sanzione di cui all'art. 5 d.lgs. n. 471 del 1997 applicata con l'avviso di accertamento e ulteriore sanzione di cui all'art. 13 medesimo d.lgs. con l'atto di contestazione - Differenze - Presupposti della sanzione di cui all'art. 13 - Conseguenze.

Massima:

In tema di violazioni tributarie, la sanzione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997 punisce la "dichiarazione infedele", che si realizza quando il contribuente indica nella dichiarazione un importo inferiore a quello dovuto, mentre quella di cui all'art. 13 del citato d.lgs. punisce il mancato pagamento, alle scadenze stabilite, delle somme indicate dal contribuente nella dichiarazione, senza che rilevi al riguardo la loro indicazione nella contabilità. Ne deriva che, in caso di omessa indicazione, nella dichiarazione annuale IVA, dell'importo effettivamente dovuto, il mancato pagamento dell'imposta costituisce diretta conseguenza dell'omessa dichiarazione, integrandosi in tal modo la fattispecie sanzionatoria di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997, che copre sia la violazione formale, sia il conseguente ed inevitabile mancato pagamento dell'imposta dovuta, con conseguente assorbimento della sanzione meno grave di cui all'art. 13 del d.lgs. citato.

CED, Cassazione, 2020

Testo:
FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava alla societa' (XXXXX) s.a.s. avviso di accertamento, per l'anno 2005, con il quale procedeva al recupero di IRAP e I.V.A. ed all'applicazione della sanzione di cui al Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 5, per infedele dichiarazione.

La contribuente, riconosciuta la fondatezza dei rilievi mossi dall'Amministrazione, provvedeva al pagamento delle sanzioni ed al versamento rateizzato dell'imposta.

2. Con distinto atto di contestazione l'Ufficio, rilevando la violazione generale di omesso versamento dell'I.V.A. per il medesimo anno d'imposta, irrogava l'ulteriore sanzione di cui al

Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, ed avverso tale atto ricorreva la contribuente, eccependo che questo aveva l'effetto di duplicare la sanzione gia' irrogata con il primo avviso di accertamento.

3. La Commissione Tributaria Provinciale di Torino accoglieva il ricorso con sentenza che veniva impugnata dall'Ufficio dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale che la confermava.

In particolare, i giudici d'appello osservavano che si era in presenza di un unico comportamento omissivo in ordine al quale era applicabile una sola sanzione e che, secondo quanto stabilito dal del Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 29, la sanzione prevista dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, non si applicava nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini previsti, sulla base di accertamenti esecutivi.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la suddetta decisione, affidandosi a tre motivi, cui resiste la societa' contribuente mediante controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la difesa erariale deduce violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articoli 5 e 13, del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 3, e del Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 29.

Essendo pacifico che la contribuente aveva dichiarato un imponibile I.V.A. inferiore a quello risultante dalla stessa contabilita', sostiene che, diversamente da quanto ritenuto dalla C.T.R., sono ravvisabili due distinti comportamenti: uno consistito nella presentazione della dichiarazione con l'indicazione di un'imposta dovuta inferiore a quella reale, meritevole di sanzione Decreto Legislativo n. 471 del 1997, ex articolo 5, applicata con l'avviso di accertamento, e l'altro, radicalmente diverso, consistito nell'omesso versamento - nei termini di legge - dell'I.V.A. dovuta in base alla contabilita' ed alle conseguenti liquidazioni periodiche.

Ad avviso della ricorrente a nulla vale richiamare il Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 29, che si limita a statuire che l'omesso (ritardato, insufficiente) versamento delle somme accertate dovute e richieste con accertamento esecutivo (o impo-esattivo) nei termini di legge previsti per il versamento delle somme non e' sanzionato ex articolo 13 citato, in quanto tale disposizione vale solo a dire che l'omesso versamento delle somme accertate con avviso "esecutivo" entro il termine fissato dalla legge per detto versamento non e' sanzionato ai sensi del citato articolo 13, ma non vale ad affermare che qualora l'imposta I.V.A. sia richiesta con accertamento esecutivo non sia applicabile la sanzione di cui all'articolo 13 in caso di omesso versamento nei termini di legge.

2. Con il secondo motivo la difesa erariale censura la decisione impugnata per motivazione omessa od insufficiente su fatto decisivo della controversia, lamentando che la C.T.R. ha apoditticamente affermato che si e' in presenza di un unico comportamento omissivo, disattendendo le deduzioni dell'Ufficio che aveva, invece, sostenuto che sussistevano due distinti contegni di infrazione chiaramente evincibili dalla motivazione dell'avviso di accertamento e dell'atto di contestazione.

3. Con il terzo motivo si deduce violazione e falsa applicazione del del Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 29, nella parte in cui la Commissione Regionale ha affermato che la disposizione normativa citata faccia venire meno la sanzione per l'omesso versamento, nel termine previsto dalla legge, dell'imposta risultante dovuta in base alle liquidazioni periodiche.

4. I motivi, che possono essere trattati unitariamente in quanto strettamente connessi, sono infondati.

4.1. Risulta incontestato che l'Agenzia delle Entrate ha applicato, con l'avviso di accertamento, la sanzione prevista dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 5, che viene irrogata nella ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto, e, con l'atto di contestazione, l'ulteriore sanzione, pari al 30 per cento di ogni importo non versato, prevista dallo stesso D.Lgs., articolo 13, che colpisce chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o saldo dell'imposta risultanti dalla dichiarazione.

4.2. Il tenore letterale delle due norme sanzionatorie evidenzia chiaramente che con la prima viene punita la "dichiarazione infedele", che si realizza quando il contribuente indica nella dichiarazione una imposta inferiore a quella effettivamente dovuta, omettendo di conseguenza di dichiarare somme dovute e di versare le relative imposte, mentre con la seconda viene sanzionato il mancato pagamento, alle scadenze stabilite, delle somme indicate dal contribuente nella propria dichiarazione.

4.3. Il Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma 1, si riferisce, in particolare, sia ai casi di omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione, sia ai casi in cui, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.

La disposizione in esame non sanziona, dunque, il mero "omesso versamento" dell'imposta, ma piuttosto la mancata esecuzione, in tutto o in parte, dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione e presuppone, pertanto, che dalla dichiarazione redatta dal contribuente emerga un preciso importo come imposta dovuta e che l'importo dichiarato non sia stato successivamente versato.

E' evidente, pertanto, che, ai fini dell'irrogazione della sanzione in esame, non rileva il fatto che l'imposta dovesse risultare dalla contabilita' del contribuente, richiedendo espressamente l'articolo 13, come detto, che l'imposta risulti "dalla dichiarazione" e dai dati in essa contenuti, poiche' e' soltanto con la dichiarazione che il contribuente comunica all'Erario l'imposta dovuta.

4.4. Da quanto detto discende che, laddove il mancato versamento dell'I.V.A. sia diretta conseguenza della omessa indicazione nella dichiarazione dell'importo dell'imposta effettivamente dovuto, tale comportamento integra dichiarazione infedele, per la quale e' prevista la sanzione ben piu' grave di cui al Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 5, che copre non solo la violazione formale dell'infedele dichiarazione, ossia di una dichiarazione errata, recante un importo inferiore a quello realmente dovuto, ma anche il conseguente ed inevitabile mancato versamento dell'imposta effettivamente dovuta, non potendo ovviamente,

in tal caso, la parte contribuente provvedera' materialmente al versamento dell'importo corretto, atteso che il pagamento corrisponde al dato indicato nella stessa dichiarazione.

Cio' comporta che la sanzione meno favorevole prevista dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 5, assorbe anche l'omesso versamento dell'imposta ed osta all'applicazione di quella prevista dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13.

5. Nella fattispecie in esame, sulla base di quanto emerge dalla sentenza impugnata, l'Amministrazione non ha contestato alla societa' contribuente di avere dichiarato importi dovuti a titolo di imposta che non sono stati successivamente versati, ma ha piuttosto accertato, come si evince dalla stessa motivazione dell'avviso di accertamento - prodotto unitamente al ricorso per cassazione - che la contribuente aveva dichiarato (a suo dire per mero errore materiale) un imponibile inferiore a quello reale risultante dalla contabilita' e dichiarato I.V.A. a debito minore di quella reale, con conseguente omesso versamento di I.V.A. per Euro 331.000,00.

L'Ufficio, quindi, con il primo atto impositivo ha rilevato che la dichiarazione annuale presentata dalla contribuente non riportava l'esatto importo dell'I.V.A. dovuta, tanto che ha irrogato la sanzione per dichiarazione infedele, e, con l'atto di contestazione, ha contestato l'omesso versamento dell'I.V.A. effettivamente dovuta, ossia dell'I.V.A. non indicata nella dichiarazione annuale, pur trattandosi di omissione gia' sanzionata con il primo accertamento.

6. Non sono dunque ravvisabili, come asserisce la ricorrente, due distinte violazioni autonomamente sanzionabili, ma un unico comportamento, al quale non puo' che essere applicata un'unica sanzione.

La insussistenza di due infrazioni trova d'altro canto ulteriore conforto, come correttamente rilevato dalla C.T.R., nel Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 29 - che ha previsto la esecutorieta' degli avvisi di accertamento, senza necessita' di iscrizione a ruolo e notifica di cartella di pagamento - come integrato dal Decreto Legge n. 70 del 2011, articolo 7, comma 2, lettera n), convertito dalla L. n. 106 del 2011, che stabilisce espressamente che la sanzione prevista dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, "non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute sulla base degli avvisi di accertamento esecutivi".

Tale disposizione normativa, sicuramente applicabile alla fattispecie in esame in forza del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 3, - che, ispirandosi al principio del favor rei, stabilisce che se in un momento successivo a quello in cui e' stato commesso il fatto viene prevista, attraverso una modifica legislativa, una sanzione piu' tenue, oppure viene meno del tutto la norma sanzionatoria, il contribuente deve poter beneficiare del nuovo regime anche se al momento in cui ha commesso il fatto quel determinato comportamento era espressamente sanzionato - impone, in ogni caso, di ritenere che il Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, non si applica in caso di omesso versamento delle imposte sul reddito e di I.V.A. nei termini indicati negli avvisi di accertamento.

La decisione impugnata si sottrae, pertanto, alle censure ad essa rivolte.

7. In conclusione, il ricorso va rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimita', che si liquidano come in dispositivo.

Stante la non debenza da parte delle Amministrazioni pubbliche del versamento del contributo unificato, non deve darsi atto della sussistenza dei presupposti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater, primo periodo, ai fini del raddoppio del contributo per il caso di impugnazione integralmente respinta (Cass., sez. U, 25/11/2013, n. 26280; Cass., sez. U, 8/05/2014, n. 9938).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimita' che liquida in Euro 5.000,00 per compensi, oltre alle spese generali nella misura forfettaria del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza