Sentenza del 02/03/2020 n. 5648 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con tre avvisi di accertamento l'Amministrazione finanziaria, sulla base del verbale di constatazione redatto in data 29 settembre 2006, accertava nei confronti della società St. H. s.p.a., per l'anno d'imposta 2006, maggiore imponibile ai fini IRES, IRAP e I.V.A. ed irrogava le relative sanzioni.

Le riprese a tassazione riguardavano corrispettivi percepiti dalla società contribuente quali royalties per lo sfruttamento di marchi e know how concessi dalla stessa in uso - con contratto avente durata di otto anni e undici mesi, poi rescisso anticipatamente - alla propria controllata olandese, St. T. B.V., e da quest'ultima a sua volta concessi in sublicenza alla controllata spagnola St. I. S.L., ritenuti non corrispondenti al «valore normale» di cui agli artt. 9, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986 e all'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986.

Avverso i suddetti atti impositivi ricorreva la società contribuente, deducendo la violazione dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, la mancata motivazione del rigetto delle osservazioni difensive proposte, la violazione degli artt. 12 della l. n 212 del 2000 e 12 d.lgs. n. 472 del 1997, e contestando, nel merito, la fondatezza della pretesa fiscale.

La Commissione provinciale adita rigettava integralmente il ricorso con sentenza che veniva impugnata dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale accoglieva parzialmente l'appello.

Rilevava, in particolare, che l'annualità oggetto di accertamento era l'ultima e che in merito alla fattispecie sottoposta al suo esame si era già formato un giudicato; difatti, sebbene per due annualità d'imposta risultasse ancora pendente ricorso per cassazione avverso sentenze di merito sfavorevoli sia in primo sia in secondo grado per la contribuente, per l'anno 2005 la decisione, parimenti favorevole per l'Ufficio, era ormai divenuta definitiva per mancata impugnazione da parte della società.

Ritenendo meritevole di accoglimento, con riguardo alle sanzioni, l'applicazione del cumulo giuridico previsto dal comma 5 dell'art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997, affermava che sulla questione concernente le sanzioni esisteva per gli anni precedenti un giudicato e che la richiesta avanzata dalla società poteva trovare spazio solo con riguardo all'ultimo anno d'imposta oggetto di accertamento e non con riferimento agli anni precedenti.

Considerava, quindi, non dovute le sanzioni per l'anno 2006, aggiungendo che non poteva pronunciarsi su quanto pagato negli anni precedenti, ma soltanto sull'ultima annualità d'imposta.

Ricorre per la cassazione della suddetta decisione l'Agenzia delle entrate, con due motivi.

La contribuente resiste con controricorso e propone ricorso incidentale, affidato a due motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso principale la difesa erariale denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 cod. civ., per avere la Commissione regionale accolto l'appello della contribuente in punto di sanzioni.

Alla contribuente erano stati notificati distinti avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2003, 2004, 2005 e 2006; con separati ricorsi la società li aveva impugnati, risultando soccombente in primo ed in secondo grado in relazione agli anni d'imposta 2003 e 2004, in ordine ai quali pendevano due distinti ricorsi per cassazione; per l'anno 2005 la Commissione provinciale adita aveva integralmente rigettato il ricorso della società con sentenza n. 132/05/11, ormai divenuta definitiva per mancata impugnazione.

La richiesta di applicazione dell'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997 era già stata avanzata dalla società con i ricorsi introduttivi dei giudizi promossi dinanzi alle Commissioni provinciali e regionali, che avevano sempre disatteso l'eccezione.

Nei ricorsi per cassazione proposti avverso le sentenze di secondo grado pronunciate in relazione agli anni 2003 e 2004 non era stata formulata eccezione circa la mancata applicazione da parte dell'Ufficio dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997, per cui sul punto si era formato un giudicato interno; relativamente all'anno 2005, il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado aveva ormai cristallizzato le statuizioni riguardanti le sanzioni.

La sentenza impugnata in questa sede, annullando le sanzioni irrogate in relazione all'anno d'imposta 2006, aveva nuovamente valutato quanto già accertato in via definitiva per le annualità antecedenti al 2006, senza tenere conto dell'esistenza di un giudicato esterno implicito (relativamente agli anni d'imposta 2003 e 2004) e di un giudicato esterno esplicito (anno 2005), violando l'art. 2909 cod. civ.

2. Con il secondo motivo la difesa erariale censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, deducendo che la Commissione regionale, ai fini della applicazione del cumulo giuridico, avrebbe dovuto prendere in considerazione le violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emesse rideterminando la sanzione complessivamente dovuta; invece, si era limitata ad annullare la sanzione per l'anno in esame senza tenere conto delle sentenze precedentemente emesse e senza effettuare il calcolo imposto dalla norma.

Peraltro, non era stato fatto buon governo della disposizione normativa citata anche in ordine alla individuazione del giudice che avrebbe dovuto prendere cognizione della questione, atteso che la C.T.R., pendendo due procedimenti dinanzi alla Corte di cassazione, che potevano anche essere oggetto di giudizio di rinvio, non poteva essere qualificata quale ultimo giudice tenuto a ricalcolare le sanzioni.

3. Con il primo motivo del ricorso incidentale, la contribuente deduce falsa applicazione dell'art. 2909 cod. civ., per avere i giudici di appello ritenuto che, esistendo una sentenza passata in giudicato (quella relativa all'anno 2005), non potesse essere affrontato il merito della questione.

Ad avviso della controricorrente, i giudici di appello avevano omesso di considerare che la decisione passata in giudicato non illustrava le ragioni per le quali il valore indicato dalla contribuente quale corrispettivo per la concessione in uso di marchi e know how non dovesse considerarsi «normale», con la conseguenza che non poteva ritenersi formato il giudicato su una questione che non era stata espressamente risolta nella motivazione della sentenza.

4. Con il secondo motivo del ricorso incidentale la contribuente, deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, sostiene che dal tenore letterale della norma è possibile evincere sia l'elemento soggettivo sia quello oggettivo in presenza dei quali può essere invocata la sua applicazione.

Per quanto attiene all'elemento soggettivo, legittimato a rideterminare la sanzione complessiva è unicamente il giudice che «prende cognizione dell'ultimo» atto di irrogazione che ha dato luogo all'ultimo dei processi; nel caso di specie, tale giudice non poteva che identificarsi con quello chiamato a decidere sull'ultimo atto di irrogazione delle sanzioni che aveva dato luogo all'ultimo dei procedimenti relativo all'anno 2006, essendo stato in tale anno risolto il contratto con la controllata olandese.

L'elemento oggettivo imponeva al giudice dell'ultimo procedimento di procedere alla rideterminazione della sanzione tenendo conto anche delle violazioni contestate in relazione agli anni precedenti.

La Commissione regionale, violando la norma in esame, pur avendo correttamente ritenuto che l'applicazione del cumulo giuridico su periodi plurimi d'imposta potesse trovare applicazione solo nell'ultimo procedimento e non in quelli precedenti, aveva annullato le sanzioni relative all'ultimo anno d'imposta, anziché rideterminare la sanzione complessiva tenendo conto anche delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

5. Il primo motivo del ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale, strettamente connessi, possono essere trattati congiuntamente e sono infondati.

5.1. Nell'indagine volta ad accertare il contenuto e la portata precettiva di qualsiasi pronunzia giudiziaria, il giudice di merito, come più volte affermato da questa Corte, non può limitarsi a tenere conto della formula conclusiva, in cui si riassume il contenuto precettivo della sentenza previamente pronunciata, ma deve individuarne l'essenza che va ricavata non solo dal

dispositivo, ma anche dalle ragioni che la sorreggono (Cass. n. 1093 del 18/1/2007; Cass. n. 4983 del 11/3/2004).

5.2. Con il dispositivo della sentenza n. 132/05/11 del 8 aprile 2011, i giudici di primo grado hanno rigettato integralmente il ricorso proposto dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento ad essa notificato per l'anno 2005, in tal modo confermando l'atto impositivo e le relative sanzioni con lo stesso irrogate.

A fondamento del decisum hanno rilevato, conformemente a quanto indicato nell'atto impositivo, che il corrispettivo pattuito con il contratto di concessione in uso dei marchi e del know how ceduti dalla contribuente alla sua controllata olandese non risultava congruo e non rappresentava il «valore normale», come individuato dall'Amministrazione finanziaria sulla base dei principi guida dettati dalla circolare n. 32 del 1980, considerata l'unicità del bene trasferito e la difficoltà di confronto con transazioni similari.

Dalla motivazione della sentenza ritrascritta in controricorso si evince, dunque, che la Commissione provinciale ha fatto propria la tesi difensiva dell'Agenzia delle entrate, riconoscendo la fondatezza della pretesa fiscale azionata, non confutata dalla contribuente con idonea prova contraria.

La Commissione regionale, con la sentenza impugnata in questa sede, aderisce alle ragioni su cui poggia la pronuncia resa per l'anno d'imposta 2005 e conferma, di conseguenza, anche per l'anno 2006, l'atto impositivo.

5.3. Relativamente agli anni d'imposta 2003 e 2004, la Commissione regionale ha dato atto che pendono ricorsi dinanzi alla Corte di cassazione avverso le sentenze di secondo grado - circostanza questa pacifica tra le parti e, sebbene non abbia verificato se la contribuente con tali ricorsi abbia riproposto la questione del cumulo giuridico delle sanzioni applicate su più periodi di imposta e, quindi, se sia o meno formato giudicato interno in punto di sanzioni, come eccepito dall'Agenzia delle entrate, non è comunque incorsa nella dedotta violazione di legge, poiché si è limitata ad annullare le sanzioni irrogate per l'anno 2006, senza esaminare e valutare quelle applicate in relazione agli anni 2003 e 2004.

6. Meritano, invece, accoglimento il secondo motivo del ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale.

6.1. Occorre preliminarmente rilevare che «In tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'applicazione del regime del cumulo giuridico delle sanzioni, previsto dall'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, può essere richiesta soltanto nell'ambito di un "iter" processuale corretto, che, per quanto attiene al giudizio di legittimità, presuppone la rituale formulazione della richiesta nel giudizio di merito, affinché essa possa essere riproposta, se rigettata o non valutata, nel giudizio di cassazione» (Cass., sez. 5, n. 17134 del 28/06/2018; Cass. n. 26457 del 16/12/2014; Cass. n. 28354 del 21/2/2005).

Nel controricorso la contribuente ha riportato il contenuto del ricorso in primo grado e del ricorso in appello dai quali si evince che già in quella sede la società aveva espressamente

chiesto al giudice di merito l'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni e, pertanto, tale richiesta è stata legittimamente reiterata in sede di legittimità.

6.2. L'art. 12, comma 5, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 dispone: «Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate».

La disposizione normativa, riformulando la disciplina del concorso di violazione e dell'istituto della continuazione nel sistema tributario, prevede, in linea generale, l'applicazione del principio del cumulo giuridico, reso obbligatorio e non più facoltativo (come invece disponeva l'art. 8 della precedente legge n. 4 del 1929), ossia l'applicazione di una sanzione unica ridotta, in luogo di quella derivante dalla somma delle sanzioni relative ai singoli illeciti (cd. cumulo materiale).

Funzione dell'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni è quella di attenuare il maggior rigore del cumulo materiale, non consentendo che nell'applicazione concreta della continuazione sia comminata al contribuente una sanzione eguale o maggiore a quella che sarebbe derivata dalla somma delle singole sanzioni irrogabili per ciascuna infrazione (Cass. n. 7163 del 16/5/2002).

La nuova nozione di continuazione (recte, progressione) di cui all'art. 12 citato costituisce, in sostanza, un superamento della previgente normativa sotto diversi rilevanti profili: quello dell'obbligatorietà (si chiarisce che la concessione del beneficio non è facoltativa per gli uffici); quello dell'elemento psicologico (non essendo richiesta una "medesima risoluzione"); quello temporale (non essendo limitata allo stesso periodo di imposta); quello oggettivo (applicandosi alla generalità dei tributi ed anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo) (Cass. n. 21570 del 26/10/2016).

Va, pertanto, riconosciuta la continuazione quando, pur mancando un cumulo formale, sussistano tuttavia più violazioni fra loro connesse per le quali, in attuazione del principio del favor rei, può essere applicato il cumulo giuridico delle sanzioni (Cass. n. 21570 del 26 ottobre 2016).

6.3. In ipotesi di violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, l'Ufficio in sede di notifica dell'atto di irrogazione deve, quindi, procedere alla ricostruzione di un'unica serie progressiva, che comprende anche le violazioni precedentemente considerate e contestate, e deve tenere conto, nel determinare l'importo della sanzione, di quello già indicato nell'originario atto notificato.

L'art. 12, comma 5, citato ha introdotto lo stesso principio in campo processuale, stabilendo che quando siano pendenti più giudizi, non riuniti, anche dinanzi a giudici diversi e sempre con

riferimento a una serie di violazioni suscettibili di unificazione, il giudice a cui è devoluta la cognizione dell'ultimo degli atti di irrogazione per una delle violazioni coinvolte possa procedere, a seguito di ricognizione di tutte le sentenze intervenute nei singoli processi non riuniti, ad una ricostruzione unitaria, ove ne sussistano i presupposti, dell'intera serie di violazioni, secondo le regole fissate dall'art.

12, rideterminando quindi la sanzione unica applicabile (in senso conforme, circolare del Ministero delle Finanze n. 138 E del 5 luglio 2000 e circolare n. 180 del 1998).

Secondo l'interpretazione condivisibile data alla norma da questa Corte, in caso di separati processi per avvisi contenenti irrogazione di sanzioni connesse l'ultimo giudice deve rideterminare la «sanzione complessiva» fino a che le precedenti sentenze che hanno annullato i ricorsi non siano passate in giudicato (Cass. n. 9501 del 12/4/2017).

6.4. Posto ciò, nella fattispecie in esame sono state irrogate, per periodi di imposta diversi, sanzioni in relazione a violazioni legate dal vincolo della progressione, originando tutte dal recupero di base imponibile eseguito in dipendenza della pattuizione contenuta nel medesimo contratto stipulato in data 17 luglio 2000, e, pertanto, la rideterminazione della sanzione unica spetta al giudice a cui è devoluta la cognizione del processo avente ad oggetto l'anno d'imposta 2006, posto che l'ultimo atto di irrogazione riguarda proprio tale annualità.

6.5. La Commissione regionale, con la sentenza impugnata in questa sede, dopo avere correttamente riconosciuto che l'applicazione del cumulo giuridico invocato dalla contribuente può trovare accoglimento nel presente processo, trattandosi del giudizio in cui si controverte dell'ultima annualità (anno 2006) oggetto di contestazione, anziché rideterminare la sanzione complessiva, come richiesto dall'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, ha proceduto, peraltro senza offrire adeguata motivazione, ad un annullamento delle sanzioni irrogate per l'anno 2006.

Così facendo, ha chiaramente violato l'art. 12, comma 5, citato, il quale non dispone che in caso di più giudizi non riuniti originatisi da atti di irrogazione relativi a violazioni della stessa indole il giudice debba annullare le sanzioni applicate con l'ultimo atto di irrogazione, ma al contrario prevede che egli debba, come peraltro ammesso dalla stessa Agenzia in ricorso, a rideterminare la sanzione complessiva, tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

La sentenza va, pertanto, cassata.

7. In conclusione, rigettati il primo motivo del ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale, in accoglimento del secondo motivo del ricorso principale e del secondo motivo del ricorso incidentale, la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, la quale dovrà procedere a nuovo esame, tenendo conto, ai fini della rideterminazione delle sanzioni, della legge più favorevole sopravvenuta, ossia delle disposizioni di cui al d.lgs. n. 158 del 2015, oltre che alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso principale e il primo motivo del ricorso incidentale; accoglie il secondo motivo del ricorso principale e il secondo motivo del ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 20 dicembre

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza