Sentenza del 17/11/2021 n. 34868 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle dogane aveva notificato a ACSM AGAM s.p.a., quale incorporante di AGAM A. A. M. s.p.a., un avviso di irrogazione delle sanzioni relativa al pagamento delle indennità di mora e delle sanzioni per tardivi e parziali omessi versamenti delle rate di acconto relative all'imposta erariale di consumo e relative addizionali di energia elettrica; avverso il suddetto atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato parzialmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello principale e l'Agenzia delle dogane appello incidentale; la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva accolto l'appello principale della società; avverso la pronuncia del giudice di appello l'Agenzia delle dogane aveva proposto ricorso per cassazione; la Corte di Cassazione, con sentenza n. 12530/2013, depositata il 22 maggio 2013, aveva cassato con rinvio la sentenza di appello; entrambe le parti avevano provveduto alla riassunzione del giudizio.

A seguito della riassunzione, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha ritenuto fondata la domanda della società di applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni, in quanto non esaminata dal primo giudice poichè ritenuta assorbita dalla questione della inammissibilità del cumulo dell'indennità di mora e delle sanzioni, e, procedendo nel merito, ha ritenuto applicabile al caso di specie la previsione di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, e, in considerazione delle ripetute violazioni per gli anni dal 2002 al 2007, ha aumentato del triplo la sanzione base più grave (versamento in ritardo).

Avverso la pronuncia del giudice del gravame l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato ad un unico motivo di censura, cui ha resistito la società depositando controricorso.

Questa Corte, a seguito dell'adunanza camerale del 23 luglio 2020, ha disposto il rinvio a nuovo ruolo per la trattazione della causa in pubblica udienza.

Motivi della decisione

Preliminarmente va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di specificità proposta dalla controricorrente e basata sulla considerazione che non risulterebbero in esso descritte le posizioni ed il contenuto delle difese delle parti nonchè le statuizioni rese dai giudici di merito e le ragioni ad esse sottese.

In realtà, la violazione del principio di autosufficienza del ricorso postula che parte ricorrente non specifichi tutti gli elementi indispensabili perchè questa Corte possa avere completa cognizione dell'oggetto della controversia, dello svolgimento del processo, delle posizioni assunte dalle parti, senza dovere ricorrere ad altre fonti o atti del processo, al fine di potere comprendere e valutare la ragione delle doglianze prospettate.

Diversamente da quanto sostenuto dalla controricorrente, che, sul punto, si è limitata ad un generico rinvio al contenuto del ricorso, nell'atto introduttivo del presente giudizio sono stati compiutamente specificati sia l'oggetto della pretesa che le posizioni difensive delle parti, significativamente ponendo l'accento sul contenuto della pronuncia di questa Corte n. 12530/2013, che, precisata l'applicazione congiunta sia del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, che del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, comma 4, aveva poi demandato al giudice del rinvio di accertare l'applicabilità del cumulo giuridico delle diverse sanzioni irrogate.

Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5.

Va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del ricorso per violazione dell'art., 366 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere compiutamente esposto nel motivo di ricorso le ragioni della dedotta violazione di legge.

In realtà, parte ricorrente ha evidenziato sotto quali profili ha ritenuto non correttamente applicata al caso di specie la previsione contenuta nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, in particolare ha analizzato la disciplina di riferimento ed evidenziato in quali ambiti soltanto può trovare applicazione la disciplina del cumulo giuridico, pervenendo alla considerazione conclusiva della non applicabilità nel caso, quale quello di specie, in cui si commettano più violazioni sostanziali della medesima disposizione in tempi diversi.

Ciò precisato, il motivo è fondato.

Va premesso che la questione oggetto della controversia era stata delimitata, come già precisato, dalla pronuncia di questa Corte n. 12530/2013 che, in accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ha ritenuto applicabile, in caso di versamento parziale e/o tardivo dell'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica e delle relative addizionali, sia la sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, sia l'indennità di mora di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, comma 4, attesa la diversità di funzione (sanzionatoria, la prima, risarcitoria, la seconda), demandando, inoltre, al giudice del rinvio di esaminare la questione della applicabilità o meno del cumulo giuridico delle diverse sanzioni in caso di versamento parziale e/o tardivo versamento dell'imposta, in quanto non esaminata dal giudice di seconde cure poichè ritenuta assorbita dalla questione preliminare dell'inammissibilità del cumulo di indennità di mora e sanzioni.

Pertanto, ferma restando l'applicabilità congiunta delle sopra indicate previsioni normative (ritenute da questa Corte, con la pronuncia di rinvio, pienamente compatibili tra loro), il giudice

del rinvio era tenuto a verificare se tra le diverse sanzioni, conseguenti al versamento parziale e/o tardivo versamento dell'imposta, fosse applicabile o meno la disciplina del cumulo giuridico.

In questo ambito di giudizio, così delimitato dalla pronuncia di questa Corte, il giudice del gravame ha ritenuto che per le diverse e ripetute violazionè. di ritardato versamento, compiute dalla ricorrente relative a tutti gli esercizi dal 2002 al 2007, potesse trovare applicazione la previsione di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, e, sotto tale profilo, ha individuato la sanzione più grave (ritardato versamento per l'anno 2005) ed applicato il cumulo giuridico.

Va quindi precisato che, in materia tributaria, il cumulo giuridico delle sanzioni trova specifica disciplina nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, che prevede: "1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione. 2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. 3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto. 4. (...). 5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. (...)".

La questione di fondo della presente controversia attiene alla verifica del rapporto configurabile tra la previsione di cui all'art. 12, comma 5, rispetto a quella dei precedenti commi, tenuto conto della fattispecie in esame in cui si è posta la necessità di verificare se l'inosservanza dell'obbligo di versamento entro i tempi previsti per diversi anni di imposta (dal 2002 al 2007) potesse essere riconducibile alla più favorevole disciplina del cumulo giuridico, con conseguente applicazione, quindi, di un aumento percentuale della misura sanzionatoria prevista per la sanzione più grave.

Va quindi osservato, in generale, che le diverse previsioni configuranti l'applicabilità del cumulo giuridico in caso di applicazioni di più sanzioni tributarie sono state individuate dal legislatore in stretta considerazione di elementi caratterizzanti la scelta di attenuare, sotto il profilo dell'esigenza di effettività e proporzionalità della sanzione da applicare e della risposta dell'ordinamento in caso di pluralità di violazioni, il rigore sanzionatorio che sarebbe derivato dall'applicazione del cumulo materiale per ogni singola violazione tributaria realizzata.

Così, più in particolare: nel comma 1, viene valorizzata dal legislatore l'unicità della condotta (attiva od omissiva) da cui è derivata la violazione della stessa disposizione (concorso formale omogeneo) ovvero di diverse disposizioni (concorso formale eterogeneo), ovvero ancora la natura formale delle violazioni della stessa disposizione di legge commesse con più azioni ad omissioni (concorso materiale omogeneo); nel comma 2, l'attenuazione del rigore sanzionatorio trova la sua ragione nella unicità finalistica della condotta, posto che, nell'intento del legislatore, sussiste un intrinseco legame tra le varie violazioni commesse che si sostanzia nell'incidenza progressiva e continua di ciascuna di esse sulla complessiva determinazione dell'imponibile riferibile ad un determinato periodo di imposta (continuazione); infine, nel comma 5, con specifico riferimento alle violazioni commesse in periodi di imposta diverse, è presa in

considerazione la specifica natura delle violazioni compiute, cioè il fatto che si tratti di violazioni della stessa indole.

La questione di fondo da esaminare, va precisato, attiene alla applicabilità alla fattispecie di quest'ultima previsione normativa.

Invero, come precisato, la pretesa sanzionatoria fatta valere dall'amministrazione doganale era relativa a ritardati od omessi versamenti compiuti per diverse annualità dalla contribuente: sotto tale profilo, va escluso che possa trovare applicazione la disciplina del cumulo giuridico previsto dal comma 1, non ravvisandovi nè l'unicità della condotta nè la natura formale delle violazioni della stessa disposizione di legge commesse con più azioni ad omissioni, nè la progressione di cui al comma 2, anche tenuto conto del fatto che, sotto questo profilo, questa Corte (cass. civ., 20 gennaio 2017, n. 1540) ha precisato che "i pagamenti omessi o tardivi riguardano imposte già compiutamente liquidate, ipotesi di ben maggiore gravità in quanto causativa di un sicuro deficit di cassa. Sembra coerente a tal rilievo l'autonomia quoad poneam di ciascun tardivo od omesso versamento d'imposta, per il quale la legge, derogando alla generale applicazione degli istituti di favor rei, commina appunto una distinta sanzione proporzionale, nella misura del trenta per cento di ogni importo non versato (D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13)" (concorso materiale omogeneo).

Si pone, quindi, la questione di verificare se, con specifico riferimento al caso di specie, possa prospettarsi, a prescindere dal contenuto di favore del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, commi 1 e 2, l'applicabilità della previsione di cui al comma 5, come invero ritenuto dal giudice del gravame.

Quel che rileva, ai fini della definizione della presente controversia, è l'esatta individuazione della portata applicativa della previsione contenuta nel sopra citato comma 5.

Invero, va osservato che la previsione di cui al comma 5, sopra riportata ed applicabile ratione temporis, è stata introdotta dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, art. 2, comma 1, lett. a), mentre il testo previgente si limitava a prevedere che: "Se le violazioni riguardano periodi d'imposta diversi la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo".

La precedente previsione contenuta nel comma 5, in realtà, era configurabile quale fattispecie aggravata rispetto alle previsioni contenute nei commi della medesima disposizione contemplanti la disciplina del concorso e della progressione, proprio in quanto si limitava, secondo il senso letterale della medesima, a fare esplicito richiamo alle precedenti violazioni, dunque ai presupposti configurati dalle specifiche previsioni in materia di cumulo delle sanzioni, introducendo, come circostanza autonoma il solo fatto che le suddette violazioni riguardavano periodi di imposta diversi: di qui, la scelta di prevedere un aggravamento della misura del cumulo giuridico da applicare.

La modifica apportata alla previsione contenuta nel nuovo testo del comma 5, induce a ritenere che la stessa, in realtà, si configuri in termini di autonomia precettiva rispetto alle altre previsioni di favore.

A tal proposito, va evidenziato che nella relazione illustrativa al D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, è stato evidenziato che, con riferimento alle violazioni compiute in diversi periodi di imposta, non è più "indispensabile che le singole violazioni siano legate da un nesso di progressione, ai sensi del 2 comma, essendo sufficiente che si tratti di violazioni della stessa indole", mostrando, in tal modo, di volere sottolineare la distinzione tra la disciplina di favore contemplata dai commi precedenti con quella conseguente alla modifica del comma 5, per il quale, nella scelta discrezionale del legislatore di prevedere la risposta sanzionatoria in caso di pluralità di violazioni tributaria, il fattore determinante dell'applicabilità, anche in questo caso, del trattamento del cumulo giuridico, è stata, questa volta, incentrata sulla commissione di violazioni aventi la stessa indole, profilo estraneo rispetto ai presupposti applicativi delle altre previsioni in materia di cumulo giuridico già configurate nei commi precedenti. Sicchè, anche alla luce delle indicazioni provenienti dalla stessa relazione illustrativa, l'utilizzo della dizione "violazioni della stessa indole" non può che condurre a ritenere che si sia voluto introdurre, nel caso di violazioni commesse in diversi periodi di tempo, un elemento incidente su di un trattamento di favore sul piano dell'applicazione delle diverse sanzioni in modo distinto e diverso da quelle già configurate nei commi precedenti.

L'attenzione, quindi, deve essere spostata sulla valutazione di quando possa concretamente realizzarsi una violazione della stessa indole ed a tal proposito, in difetto di specifica indicazione nel testo in esame come modificato a seguito dell'intervento normativo, non può, sotto il profilo sistematico, che farsi riferimento alla previsione contenuta nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7.

In particolare, è ivi espressamente previsto che "Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentato profili di sostanziale identità".

La pronuncia censurata non ha fatto corretta applicazione della previsione contenuta nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, avendo ritenuto sussistenti i presupposti del cumulo giuridico discostandosi dai principi sopra indicati.

Ne consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il motivo di ricorso, cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 17 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza