Sentenza del 30/11/2021 n. 37366 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente A. AUTOMOBILI SRL ha separatamente impugnato alcuni avvisi di accertamento integrativi, relativi ai periodi di imposta 2003, 2004 e 2005, con i quali si contestava alla società contribuente l'utilizzo di fatture relative a operazioni soggettivamente inesistenti, con recupero di IRES, IRAP e IVA, oltre sanzioni e accessori. L'avviso traeva origine da un PVC nel quale si accertavano acquisti di autovetture, anche di grossa cilindrata, tramite dodici soggetti interposti tra il fornitore Eurounitario e la società contribuente, rivenduti sul mercato interno senza versamento di IVA. L'Ufficio riteneva sussistente una frode fiscale, commessa dalla società contribuente e dai soggetti interposti, volta all'evasione dell'IVA da parte dei soggetti interposti e finalizzata ad attribuire una indebita detrazione alla società contribuente, per cui disconosceva i costi sostenuti dalla società contribuente e riteneva indebita la detrazione IVA. La CTP di Foggia ha accolto i ricorsi riuniti. La CTR della Puglia, con sentenza in data 20 settembre 2017, ha accolto l'appello principale dell'Ufficio. Ha ritenuto, nel merito, il giudice di appello - per quanto qui rileva - sussistente l'interposizione fittizia dei fornitori nazionali residenti sulla base dell'assenza di struttura organizzativa dei suddetti soggetti interposti, nonchè sulla base di ulteriori circostanze in fatto, quali l'assenza di spese per il trasporto delle auto presso la sede della contribuente, l'irreperibilità dei legali rappresentanti delle società residenti emittenti, le modalità di pagamento e l'assenza di un adeguato iato temporale tra l'acquisto delle auto da parte della contribuente dai fornitori, "quasi sempre esteri" e la successiva rivendita. Da tali elementi, il giudice di appello ha tratto la conclusione che i soggetti interposti non siano stati parti dei relativi contratti di compravendita ma meri interposti in una "sequela di transazioni" volta a evadere l'IVA comunitaria. Ha, inoltre, ritenuto il giudice di appello irrilevante l'elemento psicologico del dolo specifico, dovendosi avere riguardo alla astratta configurabilità del fatto in chiave essenzialmente oggettiva, con conseguente indebita deduzione dei costi e indebita detrazione IVA. La CTR ha, infine, rigettato l'appello incidentale della società contribuente in tema di potere di delega del funzionario sottoscrittore, sulla base di documentazione comprovante il possesso della qualifica di dirigente di seconda fascia; ha, infine, ritenuto sussistenti i presupposti per il raddoppio dei termini di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, anche in relazione all'IRAP, nonchè in relazione al disconoscimento dei costi D.L. 2 marzo 2012, n. 16, ex art. 8.

Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a undici motivi, ulteriormente illustrato da memoria; resiste con controricorso l'Ufficio.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato. Osserva la ricorrente che in appello l'Ufficio avrebbe riconosciuto la piena deducibilità dei costi in relazione ai periodi di imposta in oggetto sulla base dello ius superveniens di cui al D.L. n. 16 del 2012, art. 8 sia ai fini IRES sia ai fini IRAP e alle relative sanzioni, riducendo la pretesa alla sola IVA e relative sanzioni, sul presupposto che si trattasse di acquisti di beni regolarmente commercializzati. La pronuncia in ordine all'indeducibilità dei costi ai fini IRPEG e IRAP costituirebbe, pertanto, violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in via gradata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.L. n. 16 del 2012, art. 8 nella parte in cui la CTR ha ritenuto indeducibili i costi da reato. Osserva la ricorrente che i costi relativi a operazioni oggettivamente inesistenti sarebbero deducibili anche in caso di "frodi carosello", salvo che siano stati utilizzati per il compimento di un delitto non colposo o siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, certezza e determinatezza.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in via gradata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per il solo periodo di imposta 2003, per intervenuta decadenza dell'accertamento IRAP, non essendo applicabile alla suddetta imposta il raddoppio dei termini in oggetto, come previsto dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57 in relazione all'avviso di accertamento integrativo relativo al periodo di imposta 2003 e ai fini IVA, ritenendo inapplicabile alla suddetta imposta il raddoppio dei termini decadenziali in oggetto ai fini IVA. Deduce la ricorrente che il raddoppio dei termini è deducibile in relazione a fatti costituenti reato, laddove la società contribuente, in quanto persona giuridica, non potrebbe commettere alcun reato, al più riferibili all'operato del legale rappresentante. Osserva, inoltre, il ricorrente che la notizia di reato riguarderebbe il reato di dichiarazione fraudolenta di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2 che sarebbe stato consumato all'atto della dichiarazione (2005) e non nel precedente periodo di imposta (2004).

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 1, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, dell'art. 4, paragrafi 1 e 2, Dir. IVA 2006/112/CE e dell'art. 2697 c.c.. Osserva il ricorrente che l'accertamento compiuto in sede amministrativa e condiviso dal giudice di appello circa l'inesistenza dei fornitori residenti contrasterebbe con la giurisprudenza Eurounitaria, nella parte in cui non vi sarebbe prova che l'emittente sarebbe estraneo alla cessione dei beni e in cui mancherebbe qualsiasi prova di un qualche collegamento tra la società contribuente e gli originari fornitori Eurounitari ("fornitori comunitari dei fornitori nazionali").

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 633 del 1982, art. 19 e dell'art. 2697 c.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha escluso la detraibilità dell'IVA sul presupposto della compartecipazione della società contribuente alla frode IVA. Deduce parte ricorrente che la CTR ha errato nell'omettere di valutare se la società contribuente fosse estranea alla frode carosello, ovvero fosse consapevole

soggettivamente di avvantaggiarsi di un meccanismo fraudolento svolto da terzi. Evidenzia il ricorrente che l'onere della prova della partecipazione alla frode carosello non spetta al contribuente ma all'amministrazione finanziaria. Osserva, in particolare, il ricorrente di non potersi ritenere responsabile del comportamento fraudolento assunto dai propri fornitori, non essendo suo onere verificare l'esistenza di una frode IVA nella catena a monte delle cessioni, perchè questo comporterebbe una sorta di "attività di polizia e di indagine" non richiesta, risultando - diversamente - distonico il comportamento richiesto alla contribuente rispetto a "una persona qualunque" che credesse di "aver fatto un buon affare". Errerebbe, pertanto, la sentenza impugnata nella parte in cui avrebbe imposto al contribuente verifiche sulla catena a monte che non gli spetterebbero.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 6 e art. 5, comma 4, nella parte in cui la sentenza ha ritenuto legittime le sanzioni per illegittima detrazione dell'imposta e per infedele dichiarazione IVA. Evidenzia la ricorrente che le operazioni sottostanti sarebbero effettivamente avvenute, per cui si sarebbero dovute dichiarare non dovute le sanzioni, non potendosi definire soggettivamente inesistenti le fatture di acquisto dai fornitori nazionali.

1.8. Con l'ottavo motivo si chiede, in via gradata rispetto al motivo precedente, la sospensione del processo e la rimessione della causa alla Corte di Giustizia, a termini dell'art. 267, comma 3, TFUE sulla questione se - ove il diritto alla detrazione dell'imposta venga negato - ciò costituisca una sanzione sul presupposto che il contribuente sapesse che a monte della cessione fosse stata realizzata una frode IVA e, in caso affermativo, se tale sanzione risulti proporzionata rispetto al corretto funzionamento dell'IVA, sul presupposto che a tale "sanzione" della perdita della detrazione si aggiungano ulteriori sanzioni.

1.9. Con il nono motivo si deduce l'illegittimità costituzionale del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 17 e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2 nella parte in cui consentono agli uffici dell'Agenzia delle Entrate di irrogare sanzioni amministrative, aventi natura sostanzialmente penale. Questo motivo viene, ulteriormente, sviluppato in memoria, invocando nella specie parte ricorrente, ai fini della qualificazione delle sanzioni tributarie irrogate quali sanzioni penali, i c.d. Engel's criteria, elaborati dalla giurisprudenza della Corte EDU al fine di individuare se una sanzione ammnistrativa di uno Stato membro possa essere qualificata quale sanzione penale.

1.10. Con il decimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 34, omessa pronuncia in relazione al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, per non avere la CTR fatto applicazione di ufficio, nei tre separati avvisi impugnati, della "unificazione" delle sanzioni irrogate separatamente per ciascuna delle tre annualità.

1.11. Con l'undicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, omessa pronuncia e violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione allo ius superveniens costituito dall'entrata in vigore del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, entrati in vigore (1 gennaio 2016) prima della pubblicazione della sentenza impugnata, che ha modificato con effetto retroattivo il sistema sanzionatorio tributario, con particolare riferimento alla riduzione della sanzione per infedele dichiarazione dal 100% al 90%.

2. Il primo motivo è fondato. Il ricorrente ha documentato che l'Ufficio ha preso atto, durante il giudizio di appello, della novella in materia di costi da reato di cui al D.L. n. 16 del 2012, art. 8 non direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come reato non colposo e per i quali sia stata esercitata l'azione penale, per cui ha rinunciato alle maggiori imposte IRES IRAP e sanzioni, come del resto diffusamente ribadito dal patrono erariale nel controricorso. Nel qual caso, incorre nel vizio di ultrapetizione la sentenza del giudice del merito che pronunci su una domanda sulla quale vi sia stata rinuncia, tanto se intervenuta nel giudizio di primo grado, quanto in quello d'appello (Cass., Sez. II, 24 gennaio 2019, n. 2060; Cass., Sez. VI, 12 febbraio 2020, n. 3516). E', conseguentemente, assorbito l'esame del secondo e del terzo motivo.

3. Il quarto motivo, nella parte in cui riguarda l'accertamento di maggiore IVA, è infondato. Il raddoppio dei termini è stato motivato in forza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di documentazione non veritiera in relazione al periodo di imposta oggetto di accertamento. Al proposito, l'art. 43, comma 3, pro tempore D.P.R. n. 600 del 1973 prevede il raddoppio dei termini per l'accertamento ove sussistano i presupposti per l'obbligo di denuncia per uno dei reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Stante il rinvio recettizio al menzionato D.Lgs., deve farsi applicazione del disposto di cui al D.Lgs. ult. cit., art. 1, comma 1, lett. e), secondo cui "riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce". La violazione di rilievo penale commessa dalle persone fisiche che agiscono nell'interesse di enti collettivi societari spiega, pertanto, efficacia in relazione alla "società", quale che sia la forma giuridica della stessa. Nè è ravvisabile "ingiustizia" - come deduce il ricorrente in memoria (benchè non venga espressamente formulata questione di violazione del principio del ne bis in idem) - nell'ipotesi in cui il legale rappresentante venisse assolto in sede penale e, poi, tali fatti fossero posti a fondamento dell'atto impositivo nei confronti della società, perchè quello che rileva ai fini della proroga dei termini dell'accertamento tributario è la mera sussistenza in astratto di fatti costituenti reato e non il loro accertamento in concreto.

4. Parimenti infondata è la deduzione relativa al periodo di imposta in relazione al quale dovrebbe essere accertata la violazione (che, secondo il ricorrente, dovrebbe essere quello in cui sarebbe consumato l'illecito penale della presentazione della dichiarazione fraudolenta e non il precedente periodo di imposta), essendo chiaro il riferimento contenuto nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, al raddoppio del termine di accertamento - in caso di violazioni comportanti l'obbligo di denuncia - non in relazione al periodo in cui il reato sarebbe stato consumato, bensì in relazione "al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione", locuzione da intendersi riferita al periodo di imposta al quale si riferisce la documentazione utilizzata dalla società contribuente in sede di dichiarazione. Se così non fosse, la norma in oggetto non avrebbe puramente istituito un incremento (raddoppio) dei termini di decadenza per l'accertamento relativo a quel determinato periodo di imposta, ma ne avrebbe comportato lo spostamento dell'accertamento in relazione a un successivo periodo di imposta (quello della dichiarazione), il che appare estraneo alla lettera e alla funzione della disposizione normativa, oltre che alla natura della dichiarazione dei redditi.

5. Il quinto e il sesto motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati. Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'evasione tributaria ai fini IVA si configura anche quando un soggetto passivo avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione di cui trattasi, a un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessione (Corte di Giustizia UE, 18 maggio 2017, Litdana, C-624/15, punto 33; Corte di Giustizia UE, 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, punti da 38 a 40; Corte di Giustizia UE, 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punto 54; Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 e C-164/13, punti 49 e 50; Corte di Giustizia UE; 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C- 439/04 e C440/04, punti 45, 46, 56). Non è, quindi, contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possano ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione tributaria (Corte di Giustizia UE, 17 dicembre 2020, n. Bakati Plus, C-656/19, punto 80; Corte di Giustizia UE, Corte di Giustizia UE, 17 ottobre 2019, Unite, C-653/18, punto 33; Corte di Giustizia UE, 28 marzo 2019, Ving, C-275/18, punto 33; Corte di Giustizia UE, 8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, punto 41; Corte di Giustizia UE, Litdana, cit., punto 34). La buona fede dell'operatore che intende avvalersi della detrazione in un'operazione che si inserisca nell'ambito di una evasione IVA va, pertanto, intesa in termini oggettivi alla stregua di un elevato livello di diligenza, secondo standard esigibili in ragione dell'attività professionale da questi prestata e non in termini meramente soggettivi, nella misura in cui si provi che il cessionario avrebbe dovuto sapere, secondo la diligenza a lui richiesta (art. 1176 c.c., comma 2), di partecipare a un'evasione IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte nella catena di cessione. La natura oggettiva della responsabilità comporta, pertanto, che a soggetti professionali particolarmente qualificati venga imposto uno standard di diligenza superiore rispetto alla diligenza richiesta a un normale contribuente.

6. La giurisprudenza di questa Corte si esprime in termini del tutto analoghi in caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria di operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello. Si ritiene, difatti, che l'Ufficio ha l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inserisca in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; nel qual caso, incombe al contribuente l'onere della prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la massima diligenza esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass., Sez. V, 17 agosto 2021, n. 22969; Cass., Sez. V, 3 agosto 2021, n. 22107; Cass., Sez. V, 20 luglio 2021, n. 20648; Cass., Sez. V, 8 luglio 2021, n. 19387; Cass., Sez. VI, 11 novembre 2020, n. 25426; Cass., Sez. V, 20 luglio 2020, n. 15369; Cass., Sez. V, 28 febbraio 2019, n. 5873; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27566; Cass., Sez. V, 24 agosto 2018, n. 21104; Cass., Sez. V, 20 aprile 2018, n. 9851; Cass., Sez. V, 19 aprile 2018, n. 9721; Cass., Sez. U., 12 settembre 2017, n. 21105). Onere della prova che si considera assolto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, ove si contestino elementi indiziari che facciano ritenere che il cessionario che eserciti la detrazione IVA non abbia adottato un comportamento adeguato allo

standard di diligenza a lui richiesto, ove ad esempio non verifichi, in relazione all'emittente, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/ committente), l'inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione (Cass. Sez. V, 28 giugno 2018, n. 17173; Cass., Sez. V, 15 dicembre 2017, n. 30148; Cass., Sez. V, 21 aprile 2017, n. 10120), ovvero l'utilizzo di documentazione fiscale non corrispondente alla realtà economica (Cass., Sez. V, 19 agosto 2020, n. 17335).

7. Nella specie, la sentenza impugnata non si è sottratta alla corretta applicazione dei principi Eurounitari, avendo inteso la diligenza del contribuente "in chiave essenzialmente oggettiva", escludendola (valorizzando positivamente l'assolvimento dell'onere della prova incombente sull'Amministrazione finanziaria) sulla base di una serie di elementi indiziari, come indicati in narrativa (assenza di struttura organizzativa dei dodici soggetti interposti, irreperibilità dei legali rappresentanti, assenza di spese per il trasporto delle auto cedute, bonifici accreditati su banche estere, vicinanza cronologica tra l'acquisto dal fornitore residente e la rivendita alla società contribuente, "discrasie" tra le fatture di acquisto rinvenute presso la contribuente e quelle rinvenuto presso le cedenti), complessivamente idonei a inferire il giudizio presuntivo di insussistenza di buona fede, secondo la diligenza richiesta a un operatore professionale. La memoria del ricorrente, la quale non si confronta con la menzionata giurisprudenza Eurounitaria (salvo poi riproporre l'istanza di rimessione alla Corte di Giustizia), non aggiunge ulteriori utili argomenti di discussione.

8. Conseguentemente va rigettato l'ottavo motivo relativo alla rimessione della causa alla Corte di Giustizia in ordine all'operatività del diniego della detrazione per operazioni soggettivamente inesistenti, posto che l'autorità dell'interpretazione data dalla Corte in forza dell'art. 267 TFUE può far cadere la causa dell'obbligo previsto dall'art. 267, comma 3, TFUE, e renderlo senza contenuto, segnatamente, qualora la questione sollevata sia materialmente identica ad altra questione, sollevata in relazione ad analoga fattispecie, che sia già stata decisa in via pregiudiziale o, a maggior ragione, nell'ambito del medesimo procedimento nazionale, o qualora una giurisprudenza consolidata della Corte risolva (come nella specie) il punto di diritto di cui trattasi, quale che sia la natura dei procedimenti che hanno dato luogo a tale giurisprudenza, anche in mancanza di una stretta identità delle questioni controverse (Corte di Giustizia UE, 6 ottobre 2021, Consorzio Italian Management e a., C-561/19, punto 36; Corte di Giustizia UE, 2 aprile 2009, Pedro IV Servicios, C-260/07, punto 36; Corte di Giustizia UE, 4 novembre 1997, Parfums Christian Dior, C-337/95, punto 29; Corte di Giustizia UE, 6 ottobre 1982, Cilfit e a., C-283/81, punti 13 e 14). La giurisprudenza della Corte di Giustizia interpreta, difatti, costantemente la perdita della detrazione in senso conforme a quanto ritenuto dal giudice di appello. L'ulteriore ragione di rinvio pregiudiziale (legata al cumulo delle diverse "sanzioni", tra cui quella della perdita della detrazione) è, pertanto, assorbita, oltre che inammissibile per difetto di specificità in ordine alle sanzioni applicate (difettando la trascrizione e l'allegazione degli atti impugnati).

9. Il settimo motivo è infondato. Parte ricorrente non ha censurato l'accertamento, compiuto nella sentenza impugnata (e pertanto passato in cosa giudicata), secondo cui gli emittenti "non hanno mai addebitato e riscosso dalla contribuente l'IVA annotata in tali fatture", in relazione

alle quali è, pertanto, stata ritenuta dalla CTR indebita la detrazione. Risulta, pertanto, dovuta la sanzione per computo in detrazione e indicazione in dichiarazione IVA di un'imposta non assolta in via di rivalsa D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 5, commi 4 e 6.

10. Il nono motivo, con cui si deduce l'illegittimità costituzionale del sistema sanzionatorio (nel suo complesso) di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997 per contrasto con la giurisprudenza della Corte EDU, procede dalla qualificazione (ribadita in memoria) delle "sanzioni amministrative tributarie" quali sanzioni (apoditticamente) "sicuramente penali" (pag. 9 mem.), sanzioni, come si è già osservato, che il ricorrente non descrive analiticamente nel ricorso. La natura di tali sanzioni aventi "natura sostanzialmente penale" viene dedotta genericamente dall'ammontare della sanzione irrogata rispetto all'ammontare dell'imposta evasa. Il motivo viene (benchè non specificamente) ulteriormente illustrato dalle argomentazioni contenute in memoria, ove il ricorrente deduce che il giudice dovrebbe valorizzare, al fine della qualificazione della sanzione amministrativa in termini di sanzione sostanzialmente penale, i c.d. Engel's criteria elaborati dalla giurisprudenza della Corte EDU, i quali costituirebbero parti integranti anche del nostro ordinamento costituzionale (anche in tal caso, il parametro normativo viene integrato in memoria in relazione all'art. 117 Cost., comma 1).

11. Il motivo è manifestamente infondato, come anche la dedotta questione di illegittimità costituzionale. Si osserva in proposito come l'intero impianto del D.Lgs. n. 472 del 1997 (disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie) e del D.Lgs. n. 471 del 1997 (sanzioni tributarie non penali), in attuazione della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 133, in tema di delega della disciplina delle sanzioni tributarie non penali, qualifica le sanzioni come di natura amministrativa, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di sanzioni aventi ad oggetto una obbligazione, di carattere civile, le quali spiegano efficacia sul patrimonio del trasgressore, obbligandolo al pagamento di una somma di denaro, con conseguente attribuzione della natura amministrativa all'illecito compiuto in forza della natura della sanzione applicata.

12. Infondato è, poi, il riferimento alla natura penale delle sanzioni irrogate secondo i criteri della sentenza "Engel" (Corte EDU, 8 giugno 1976, Engel c/Paesi Bassi), solitamente invocata sotto il diverso profilo della violazione del ne bis in idem (Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2016, n. 25815, Scagnetti; Cass. pen., Sez. IV, 10 dicembre 2020, n. 35055, Naso). La giurisprudenza della Corte EDU ha elaborato - a partire dalla richiamata pronuncia del 1976 - tre criteri, tra loro alternativi, al fine di stabilire la qualificazione di un'infrazione come penale da un punto di vista sostanziale, consistenti nella qualificazione giuridica della sanzione, nella natura e nella finalità dell'infrazione e (infine) nel grado di severità della sanzione stessa. Il ricorrente deduce la natura penale della sanzione tributaria dalla mera gravità delle sanzioni in concreto irrogate che, a causa dell'applicazione del cumulo giuridico, sarebbero superiori al 100% dell'imposta evasa. Tuttavia, prescindendosi dalla, già richiamata, incompleta descrizione delle sanzioni applicate (il ricorrente si limita a indicare l'importo delle sanzioni "a seguito del cumulo giuridico", senza trascrizione degli atti impugnati, nè indicazione delle originarie sanzioni applicate), occorre osservare che il carattere sostanzialmente penale di una sanzione va valutato in relazione al massimo edittale della sanzione applicabile a priori (Corte EDU, Grande Stevens c/Italia, 3 marzo 2014, par. 98) e non dalla sua applicazione in concreto, peraltro conseguente nella specie al

cumulo (giuridico e non materiale) di una pluralità di violazioni, non analiticamente indicate in ricorso. Nè parte ricorrente ha dedotto se e in che termini le sanzioni applicate siano prive di una funzione compensativa del danno erariale applicato e, invece, siano volte a realizzare una funzione afflittiva e deterrente, che è criterio utile al fine di dedurre la natura sostanzialmente penale della sanzione (Corte EDU, Jussila c/Finlandia, 23 novembre 2006; Corte Cost., 21 marzo 2019, n. 63; Corte Cost., 16 aprile 2021, n. 68). Va, comunque, osservato che non sarebbe, in ogni caso, possibile dedurre dall'art. 4 prot. 7 un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa (ancorchè qualificabile come "sostanzialmente penale" ai fini delle garanzie dell'equo processo) per quei fatti di evasione fiscale in cui è possibile, altresì, perseguire e condannare penalmente il soggetto, in relazione a un elemento ulteriore rispetto al mero mancato pagamento del tributo, come una condotta fraudolenta, alla quale non potrebbe dare risposta sanzionatoria adeguata la mera procedura amministrativa (Corte EDU, A e B c/Norvegia del 15 novembre 2016, par. 123; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2019, n. 34219). Così come non può prospettarsi violazione dell'art. 4 del protocollo n. 7 CEDU e dell'art. 50 della Carta Fondamentale UE nell'ipotesi in cui si proceda penalmente nei confronti del legale rappresentante della società e con sanzione amministrativa nei confronti della società, trattandosi di soggetti distinti (Corte di Giustizia UE, 5 aprile 2017, Orsi e a., C-217/15 e C-350/15, punto 25).

13. Il decimo motivo è inammissibile in quanto questione nuova, mai dedotta nel giudizio di merito. Qualora una questione giuridica implicante un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che la proponga in sede di legittimità, onde non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, per consentire alla Corte di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la censura stessa (Cass., Sez. VI, 13 dicembre 2019, n. 32804; Cass., Sez. II, 24 gennaio 2019, n. 2038).

14. L'undicesimo motivo è fondato, posto che la disciplina sanzionatoria invocata, applicabile per il principio del favor rei (Cass., Sez. V, 30 marzo 2021, n. 8716), è intervenuta in epoca successiva alla deliberazione della decisione (23 giugno 2015) e, in ogni caso, successivamente all'esercizio del diritto di difesa dei ricorrenti davanti alla Commissione di appello. La sentenza va, pertanto, cassata con rinvio al fine di procedere alla rideterminazione in concreto del trattamento sanzionatorio.

15. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al primo e all'undicesimo motivo, con rinvio alla CTR a quo, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e l'undicesimo motivo; dichiara assorbiti il secondo e il terzo motivo; rigetta i motivi dal quarto al nono; dichiara inammissibile il decimo motivo; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Puglia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza