Sentenza del 20/07/2022 n. 22675 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di una articolata e complessa verifica nei confronti della A. Italia Spa, già EGL Italia Spa, operatore del settore energetico in qualità di "cliente-grossista" D.Lgs. n. 79 del 1999 ex art. 2, comma 5, per i periodi d'imposta dal 2003 al 2007 ed estesa a tutte le province in cui operava, emergeva che, per numerose sedi gestite dalla società, era stato omesso il versamento delle imposte dovute per un importo di oltre 8 milioni di Euro, ancorchè, per altre sedi esistevano crediti d'imposta di importo ancora superiore. La società, pertanto, presentava istanza per poter operare la compensazione tra le opposte pretese.

L'Agenzia delle dogane, nelle more di tale procedura, emetteva avvisi di pagamento per le somme dovute, oltre interessi ed indennità di mora, avviso che, con riguardo alla provincia di Verona, era impugnato dalla contribuente. Il relativo giudizio, intervenuto il provvedimento di autorizzazione alla compensazione delle posizioni creditorie/debitorie - fermo l'obbligo di corrispondere gli interessi e l'indennità di mora, oltre all'irrogazione delle sanzioni -, veniva dichiarato estinto per cessazione della materia del contendere.

L'Ufficio, pertanto, emetteva atto di contestazione per non aver la contribuente, con riguardo alla provincia di Verona, presentato, alla prescritta scadenza, la dichiarazione di consumo di energia elettrica per l'anno 2006, nonchè per non aver versato la rata di acconto dell'accisa dovuta per l'agosto 2007 e le rate di acconto della addizionale provinciale per i mesi di giugno, luglio e agosto 2007.

L'impugnazione della contribuente era rigettata dalla CTP di Verona. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

A. Italia Spa ricorre per cassazione con cinque motivi.

L'Agenzia delle dogane ha depositato atto di costituzione ai fini della partecipazione all'udienza di discussione.

La contribuente ha altresì depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione circa un fatto controverso avuto riguardo alla asserita assenza di contestazioni da parte della società in merito agli addebiti di cui al pvc del 12.10.2007, genericamente affermata dalla CTR. Deduce, in

particolare, che la dichiarazione di consumo era stata presentata il 21.5.2007 e che nello stesso pvc emergevano crediti di importo superiore ai debiti.

1.1. Il motivo è infondato ed ai limiti dell'inammissibile.

Il termine per la presentazione della dichiarazione di consumo scadeva il 20.2.2007, sicchè la stessa affermazione della società di aver presentato la suddetta dichiarazione solo il 21.5.2007 equivale a riconoscimento che l'adempimento era stato omesso alla scadenza di legge.

Al contempo, la affermata esistenza di controcrediti (relativi ad altre sedi provinciali) idonei ad essere portati in compensazione dei debiti riscontrati (per la sede di Verona) costituisce indubbio e chiaro riconoscimento dell'omesso versamento delle somme dovute.

La motivazione della CTR, dunque, è corretta e per nulla omissiva attesa la totale irrilevanza e impertinenza delle asserite contestazioni sugli addebiti, invece in sostanza riconosciuti dalla stessa società.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 59 TUA, del quale non erano ravvisabili nè l'elemento oggettivo, nè quello soggettivo,, attesa, da un lato, l'assenza di una imposta evasa per la compensazione della pretesa in relazione ai maggiori crediti vantati dalla società, che aveva determinato la cessazione della materia del contendere con riferimento al giudizio relativo al recupero dei tributi, mentre la dichiarazione di consumo non era stata omessa ma solo ritardata, e, dall'altro, l'assenza di un fine evasivo.

2.1. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo con riguardo all'avvenuta compensazione del tributo, che non avrebbe fatto venire meno le sanzioni, genericamente affermata dalla CTR.

3. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono infondati.

3.1. Occorre premettere, invero, che la questione, con riguardo alle medesime parti, è già stata oggetto di esame da parte di questa Corte con riferimento alla dichiarazione di consumo per l'anno 2006 con la sentenza 31/07/2020 n. 16463, la quale, a parti invertite, ha accolto il ricorso dell'Ufficio e ritenuto l'infondatezza dell'originario ricorso della contribuente per essere non rilevante la compensazione ai fini della insussistenza del debito d'imposta e degli obblighi violai:i, sussistendo gli elementi oggettivi e soggettivi della violazione di cui all'art. 59 TUA, ossia le stesse questioni in diritto qui in discussione. Ne deriva che la relativa motivazione è qui espressamente condivisa e richiamata ex art. 118 disp. att. c.p.c.

3.2. Ciò premesso, va ulteriormente precisato che nessun rilievo va riconosciuto alla disposta compensazione che, oltre ad integrare un fatto successivo (se e in quanto consentita dall'Amministrazione), in ogni caso estingue il debito ma non incide sul fatto, pregresso, dell'omissione dell'obbligo di versamento alla scadenza di legge.

Occorre ricordare, invero, che, secondo i consolidati principi della Corte, "in materia tributaria, 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, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge", principio che non può considerarsi superato per effetto della L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 1, che ha comunque lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione dell'istituto ai tributi per i quali non era contemplato (v. Cass. n. 17001 del 09/07/2013; Cass. n. 10207 del 18/05/2016; da ultimo Cass. n. 12136 del 26/01/2021).

E' poi irrilevante - a maggior ragione - che il giudizio sulla pretesa impositiva sia stato definito con la declaratoria di cessazione della materia del contendere, sia perchè questa è stata determinata per fatto sopravvenuto (ossia, il provvedimento deOl'Ufficio che ha autorizzato a poter procedere a compensazione), sia perchè tale statuizione, anzi, consolida - e in via definitiva - l'assetto delineato con l'avviso di pagamento, per cui la contribuente aveva omesso di effettuare i versamenti alle scadenze dovute e di presentare la dichiarazione di consumo.

3.3. Tali considerazioni, inoltre, confermano quanto accertato dalla CTR in ordine alla sussistenza dell'elemento oggettivo e di quello soggettivo della violazione di cui all'art. 59 TUA. La contribuente infatti ha pacificamente omesso di presentare la dichiarazione nei termini di legge (ininfluente che abbia provveduto tardivamente).

3.4. Quanto al profilo soggettivo, poi, va sottolineato che l'art. 59 TUA dispone "1. Indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato, sono puniti con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso a 258 Euro, i soggetti obbligati di cui all'art. 53 che:

a)...;

b)); c) omettono o redigono in modo incompleto o inesatto le dichiarazioni di cui all'art. 53, comma 8, e all'art. 55, comma 2, non tengono o tengono in modo irregolare le registrazioni di cui all'art. 55, comma 7, ovvero non presentano i registri, i documenti e le bollette a norma dell'art. 58, commi 3 e 4" Orbene, contrariamente a quanto sostenuto in ricorso, in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, per l'affermazione della responsabilità del contribuente, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, "è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento) o ancora di una volontà di evasione di imposta anche a mero titolo di tentativo atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso" (v. Cass. n. 22329 del 13/09/2018; Cass. n. 12901 del 15/05/2019; Cass. n. 2139 del 30/01/2020).

E' poi errato l'assunto del ricorrente per il quale l'art. 59 TUA prevederebbe come condotta sanzionabile esclusivamente quella sostenuta dal dolo di evasione, poichè dalla lettura de(la prima parte della norma, su riportata, emerge invece che il riferimento alla imposta evasa o che si è tentato di evadere riguarda soltanto la quantificazione della somma non versata o non dichiarata e quindi la somma "evasa", mentre la condotta che interessa nel caso in esame, e cioè

quella di cui alla lettera c), è costituita dalla omissione o dalla incompletezza della dichiarazione ai sensi di cui all'art. 55 TUA, senza altri connotati.

3.5. Neppure si può ritenere, infine, che la presenza di rilevanti crediti a favore della contribuente riveli una condotta in buona fede: la varietà e consistenza delle incongruenze (per omessi versamenti superiori a 8 milioni di Euro per alcune sedi, nonchè per crediti anche superiori per altre sedi), emerse in sede di verifica, evidenzia, infatti, l'esistenza di gravi carenze e disordini gestionali, che, lungi dal potersi ascrivere a "buona fede", costituiscono invece indici di gravi e negligenti inadempienze agli obblighi fiscali, tali da aver imposto all'Ufficio - come riporta lo stesso ricorso - una complessa e lunga analisi delle diverse attività per definire il procedimento di compensazione.

4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, commi 1 e 2, sotto una pluralità di profili, ossia (a) per l'inesistenza di versamenti omessi o ritardati attesa l'esistenza di maggiori crediti posti in compensazione e l'intervenuta cessazione della materia del contendere sulla pretesa impositiva; (b) l'inapplicabilità della norma alla disciplina delle accise; (c) la duplicazione del trattamento sanzionatorio rispetto alla previsione di cui all'art. 3 TUA, comma 4.

4.1. Il motivo va integralmente disatteso.

5. Il profilo sub a) è, per le ragioni qià sopra esposte, infondato, restando priva di rilievo - ai fini dell'osservanza degli obblighi di versamento alle scadenze - l'esistenza di altri e diversi crediti, suscettibili di essere posti in compensazione.

6. Quanto ai profili sub b) e c), che possono essere trattati unitariamente, ritiene il collegio di aderire ai principi affermati dalle recenti sentenze nn. 19338, 19339 e 19340 del 16/06/2022, che hanno chiarito, in termini inequivoci, l'esegesi e la portata dell'art. 3 TUA, comma 4.

6.1. Occorre ricordare, infatti, che l'orientamento tradizionale di questa Corte, che qualificava l'indennità di mora di cui alla citata norma come "accessorio naturale del tributo", con funzione di ristoro del danno causato dal ritardato pagamento dell'imposta, era stato oggetto di riflessione con la sentenza n. 30034 del 21/11/2018, che aveva concluso che l'indennità di mora aveva natura sanzionatoria e, quindi, non si poteva cumulare con la sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

6.2. Le sentenze nn. 19338-19339-19340/2022, peraltro, con un'ampia ed esaustiva motivazione, fondata su una interpretazione storica, sistematica e letterale, hanno ribadito e confermato la natura risarcitoria dell'indennità di mora prevista dall'art. 3 TUA, comma 4, e, conseguentemente, la sua cumulabilità con la sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

6.3. Le citate sentenze hanno infatti posto in rilievo:

a) l'omogeneità linguistica della locuzione "indennità di mora" nelle discipline via via succedutesi (dal R.D.L. 6 novembre 1930, n. 1465, art. 4), accompagnata da una omogeneità strutturale della sua concreta determinazione (misura fissa, parametrata all'importo non pagato a prescindere

dalla durata del tardivo pagamento, salvo che l'adempimento non intervenisse entro pochi giorni);

b) la collocazione sistematica dell'indennità di mora nell'alveo del Testo Unico sulle accise, che regola in ambiti distinti la disciplina sostanziale (Titolo I) e l'apparato sanzionatorio (Titolo IV);

c) la conferma della persistenza dell'istituto anche in relazione ai successivi interventi del legislatore, i quali, anzi, risultano ancorati alla netta distinzione tra indennità di mora e sanzioni; in particolare: con l'introduzione del successivo comma 4 bis, con cui è stata regolata la rateazione del debito d'imposta e le conseguenze in caso di decadenza dal beneficio (pagamento integrale delle somme residue "oltre agli interessi e all'indennità di mora di cui al comma 4, nonchè della sanzione prevista per il ritardato pagamento delle accise"); con il D.L. n. 34 del 2020, art. 131, con cui è stata disposta la rimessione in termini per i versamenti delle accise per l'emergenza COVID, che ha espressamente stabilito, nel caso di inosservanza dei nuovi termini, che "si applicano le sanzioni e l'indennità di mora previste per il ritardato pagamento" ed è stata, quindi, ribadita la dicotomia tra le due voci e la loro cumulabilità;

d) l'esegesi letterale e sistematica dell'art. 3 TUA, comma 4, dove prevede che, in caso di ritardato pagamento, sono dovuti, accanto all'indennità di mora, "gli interessi in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali", il cui riferimento non è, nè può essere, l'art. 1284 c.c., ma va individuato nell'art. 79 TULD sul "Pagamento differito di diritti doganali", secondo il quale l'operatore può fruire dell'agevolazione del differimento del pagamento dietro versamento di interessi, per il cui computo è, tuttavia, previsto un meccanismo di autonoma definizione (saggio stabilito semestralmente dal Ministero delle Finanze sulla base del rendimento netto dei BOT a tre mesi) e il tasso d'interesse annuale oscilla, a seconda delle annualità, dallo 0,213% annuo fino allo 0,165% annuo;

e) a tale rilievo, inoltre, si associa la considerazione dell'omogeneità del meccanismo ripristinatorio previsto in caso di tardivo pagamento dei diritti doganali dall'art. 86 TULD, comma 1, rispetto a quanto stabilito dall'art. 3 TUA, comma 4, posto che la norma doganale prevede "per il ritardato pagamento dei diritti doganali e di tutti gli altri tributi che si riscuotono in dogana si applica un interesse pari al tasso stabilito per il pagamento differito dei diritti doganali, di cui all'art. 79, maggiorato di quattro punti";

f) gli "interessi" richiesti dall'art. 79 TULD costituiscono in realtà, dunque, solo il "costo" per fruire del differimento; di converso, in caso di tardivo pagamento, il richiamo operato dall'art. 86 ne delinea la diversa ma corrispondente funzione di ristoro della specifica perdita derivante dall'aver, indebitamente, fruito dell'agevolazione (il differimento del pagamento) che non era stata chiesta, non era concedibile o non era stata concessa; danno che, però, si aggiunge e si cumula - a quello generale per il ritardato pagamento dell'imposta;

g) tale esito vale, atteso l'esplicito rinvio alle nozioni doganali, per le accise, restando priva di rilievo la non identica formulazione dell'art. 3 TUA, comma 4, rispetto alla disciplina doganale posto che in entrambe le situazioni la parte è tenuta a corrispondere, oltre all'interesse per il differimento, un "interesse" di mora di alcuni punti percentuale; inoltre, per le accise, la diversità di formulazione è, sul piano tecnico, chiaramente giustificata ove si consideri che per queste

ultime, a differenza di quanto stabilito per i diritti doganali, viene diversificata l'entità del tasso in rapporto alla gravità del ritardo (inferiore o superiore a 5 giorni), cui si aggiunge, per il maggior ritardo, la sanzione inibitoria del divieto di estrazione dal deposito fiscale fino all'estinzione del debito.

6.4. Da tutto ciò, la conclusione che l'indennità di mora ha natura risarcitoria del ritardato versamento dell'imposta e costituisce, nella struttura della fattispecie, uno dei due elementi (il più rilevante) che, in termini congiunti, determinano il complessivo risarcimento del danno per il ritardo: l'uno per il ristoro del ritardo nel versamento dell'imposta; l'altro, per il ristoro del "costo", indebitamente non sostenuto, per il differimento del pagamento.

Ne deriva, inoltre, l'ammissibilità e legittimità dell'irrogazione, accanto all'indennità di mora, della sanzione D.Lgs. n. 471 del 1997 ex art. 13, posto che non solo non si pone un profilo di proporzionalità rispetto ai principi unionali ma, diversamente, si realizzerebbe una irragionevole disparità di trattamento rispetto ai contribuenti che non versino le altre imposte (diverse dalle accise), tenuti non solo al pagamento delle somme non versate e ai risarcimento del danno per ritardo (gli interessi di mora) ma destinatari della relativa sanzione.

7. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo con riguardo alla notifica dell'atto sanzionatorio avvenuta prima della sentenza di cessata la materia del contendere per l'avviso di pagamento, genericamente affermata dalla CTR.

7.1. Il motivo è inammissibile, attingendo ad un mero argomento impiegato dalla CTR, ininfluente rispetto alla ratio della decisione che, correttamente, ha ritenuto inincidente - come sopra rilevato l'intervenuta compensazione della pretesa impositiva (e la relativa declaratoria di cessazione della materia del contendere) ai fini della irrogazione delle sanzioni.

8. Il ricorso va pertanto rigettato.

La peculiarità della questione, su cui si è registrata una divaricazione nella recente giurisprudenza, solo da ultimo ricomposta dalle decisioni richiamate in motivazione, giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, in data 15 settembre 2021, riconvocata, il 18 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 20 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza