

Sentenza del 09/05/2023 n. 12409 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con atto di contestazione del 26.6.2004, l'Ufficio Tecnico di Finanza di Como irrogò ad E. Trading Spa (ora E. Spa , che l'ha incorporata) la sanzione amministrativa di Euro 2.069.933,22, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 59, comma 1, lett. a), (di seguito, TUA), per aver la società esercitato, dal 15.1.2003 al 12.9.2003, l'attività di "grossista" di energia elettrica, senza aver ottenuto la licenza di esercizio ex art. 53 TUA, così omettendo di versare le accise dovute per i primi otto mesi del 2003; la posizione venne regolarizzata solo a seguito della notifica dell'avviso di pagamento in data 19.9.2003. La società contribuente impugnò l'atto di contestazione con ricorso dinanzi alla C.T.P. di Como, che con sentenza n. 1/06 lo accolse parzialmente, derubricando la sanzione comminata e ritenendo applicabile quella, più mite, prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13. Avverso detta sentenza, propose appello l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, cui resistette la società; la C.T.R. della Lombardia, con sentenza n. 87/27/08, rigettò il gravame doganale. La decisione venne però cassata da questa Corte con sentenza n. 3098/2014, che accolse il primo, secondo, terzo e quinto motivo di ricorso dell'Agenzia, riscontrando il denunciato vizio di inesistenza della motivazione (sotto le diverse angolazioni prospettate) e l'omessa pronuncia sui motivi di gravame dell'Agenzia stessa; la Corte accolse anche il quarto motivo, con cui si era denunciata la violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 59, comma 1, lett. a), del TUA e art. 5, comma 1, testualmente affermando che "risulta senz'altro applicabile nella fattispecie il D.Lgs. n. 472 del 1997 (rectius, il D.Lgs. n. 504 del 1995, n. d.e.), art. 59, comma 1, in quanto il giudice di merito, dopo aver accertato la sussistenza della fattispecie sanzionata consistente nell'attività di produzione elettrica senza licenza di esercizio nonchè l'omesso versamento delle rate di acconto per i primi mesi dell'anno 2003, non poteva escludere l'applicabilità della sanzione di cui all'art. 59, comma 1, lett. a) Testo Unico Accise, in considerazione della coscienza e volontarietà dell'atto vietato e della sussistenza quantomeno dell'elemento della colpa a carico della società". Al contempo, venne rigettato il ricorso incidentale della società, inerente ad un preteso giudicato interno - ritenuto dalla Corte non configurabile - sulla questione dell'applicabilità del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

Riassunta la causa in sede di rinvio, la C.T.R. della Lombardia, con sentenza n. 2255/2016 del 15.4.2016, rigettò nuovamente l'appello doganale, confermando la prima decisione. In particolare, il giudice del rinvio evidenziò che il carattere vincolante della sentenza di legittimità - avendo essa cassato la prima decisione d'appello per i concorrenti motivi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - doveva intendersi limitato all'enunciazione della corretta interpretazione della norma di legge riguardo all'elemento soggettivo, non estendendosi alla sussunzione nella norma stessa della fattispecie concreta, giacchè tale fase del procedimento logico era da ritenersi ricompresa nell'ambito del libero riesame demandato allo stesso giudice del rinvio.

Pertanto, sebbene nella specie sussistesse il vincolo del principio di diritto enunciato riguardo all'elemento soggettivo occorrente ai fini dell'applicabilità della sanzione ex art. 59, comma 1, TUA, non altrettanto poteva dirsi su tutte le altre questioni di fatto e di diritto a suo tempo sollevate dall'Ufficio appellante. La C.T.R. del rinvio ha dunque proseguito evidenziando che l'equiparazione tra produttore e grossista di energia elettrica - posta a base della contestazione dell'Agenzia - era però venuta meno per effetto del D.Lgs. n. 26 del 2007, che aveva novellato l'art. 59 cit., continuando a sanzionare la sola attivazione di officina a scopo di produzione di energia elettrica senza possesso di licenza e sopprimendo la precedente analoga previsione relativa al mero rivenditore di energia. Ne è conseguita, secondo la C.T.R., l'applicabilità del principio del favor rei D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 3 e quindi il ricorso al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 stante il suo carattere residuale, riguardo ai ritardati versamenti, dovendo comunque escludersi la buona fede di E., che pure l'aveva invocata, chiedendo l'annullamento in toto della sanzione.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ricorre ora per cassazione, affidandosi a due motivi, cui resiste E. Spa con controricorso; la società ha anche depositato memoria. Il P.G. ha rassegnato conclusioni scritte, chiedendo l'accoglimento del secondo motivo di ricorso.

Motivi della decisione

1.1 - Con il primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 384 e 324 c.p.c. e art. 2909 c.c., nonché del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Sostiene la ricorrente che la C.T.R. abbia frainteso il principio di diritto enunciato da Cass. n. 3098/2014, giacché esso era sì specificamente riferito all'elemento soggettivo - ritenendosi sufficiente la coscienza e volontà della condotta sanzionata, senza necessità di accertare il dolo specifico - ma sul presupposto dalle già riscontrata sussistenza degli elementi oggettivi della fattispecie sanzionata, che il giudice del rinvio avrebbe soltanto dovuto indagare in concreto e con motivazione adeguata. Aggiunge poi la ricorrente che la questione dello ius superveniens era stata dedotta dalla società solo con la memoria depositata nel giudizio di rinvio, benché inerente ad una novella del 2007, ossia addirittura antecedente alla stessa decisione d'appello, non solo a quella di legittimità. Pertanto, la decisione impugnata si pone anche in violazione del giudicato interno, formatosi non solo quanto all'elemento psicologico, ma anche agli elementi oggettivi della fattispecie.

1.2 - Con il secondo motivo si deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3 e del D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 53 e 59 (nel testo vigente all'epoca della violazione ed anche in quella riformulata a seguito del D.Lgs. n. 26 del 2007), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver la C.T.R. ritenuto che la novella del 2007 avesse abrogato la fattispecie punitiva riguardo al rivenditore di energia elettrica, per concentrare la reazione sanzionatoria nei confronti del solo produttore. Osserva infatti la ricorrente che - ferma la pacificità del ruolo di grossista ascrivibile alla società - la novella apportata dal D.Lgs. n. 26 del 2007 nulla ha modificato circa le condizioni di punibilità dello stesso acquirente-rivenditore di energia elettrica, giacché l'art. 59 del TUA, anche nel testo riformulato, pur sempre rinvia ai soggetti obbligati di cui all'art. 53 dello stesso TUA, quali destinatari della sanzione: soggetti, quelli tenuti a richiedere e ottenere la licenza di esercizio, tra i quali continua ad essere considerato anche il grossista di

energia. Del resto, conclude la ricorrente, qualora l'attività di grossista, all'attualità, venisse considerata solo soggetta ad autorizzazione a seguito di denuncia di attività e non anche a licenza di esercizio, non per questo verrebbe meno l'illecito contestato; infatti, l'art. 59, comma 1, lett. d), del TUA - con riguardo agli stessi soggetti di cui all'art. 53 (e quindi, anche del grossista) - prevede la medesima sanzione per coloro che "non presentano o presentano incomplete o infedeli denunce di cui all'art. 53, comma 4"; in ogni caso, resterebbe ferma la norma di chiusura dettata dal comma 3 della stessa disposizione, che assoggetta alla stessa sanzione "chi sottrae, o tenta di sottrarre, in qualsiasi modo, l'energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta".

2.1 - Preliminarmente, va rilevato che la nota di deposito della società, con costituzione di nuovo procuratore, deve ritenersi regolare, giacchè la procura è stata rilasciata dalla società stessa con atto pubblico e, dunque, in conformità a quanto previsto dall'art. 83 c.p.c., anche nel testo applicabile *ratione temporis* (il presente giudizio è iniziato in epoca antecedente al 4.7.2009). Da ciò discende che la memoria ex art. 378 c.p.c., sottoscritta dal nuovo procuratore della controricorrente, deve ritenersi senz'altro ammissibile.

2.2 - Sempre in via preliminare, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del primo motivo, sollevata dalla controricorrente. Il mezzo, infatti, non si risolve affatto nella richiesta di riesame delle risultanze processuali, ma mira a censurare l'operato della C.T.R. riguardo ai vincoli derivanti dalla precedente pronuncia di cassazione - incontestati e, anzi, pacifici essendo gli elementi fattuali -, che si assumono violati; esso è quindi pienamente ammissibile.

3.1 - Ciò posto, i due motivi di ricorso possono trattarsi congiuntamente, perchè connessi; essi sono nel complesso fondati, nei termini di cui appresso.

Accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Dogane avverso la prima sentenza d'appello, la già citata Cass. n. 3098/2014, a fronte di motivazione adottata per *relationem* a quella di primo grado, evidentemente errata, non soltanto ha ritenuto sussistenti i denunciati vizi motivazionali e di nullità processuale, ma - con specifico riferimento al quarto motivo del ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e anch'esso accolto - ha vincolato il giudice del rinvio in relazione all'inequivoca necessità di applicare l'art. 59, comma 1, lett. a), del TUA, soluzione messa invece in dubbio dalla decisione della C.T.P., cui il giudice d'appello s'era comunque riferito.

Orbene, la C.T.R. del rinvio - per quanto abbia complicato lo scrutinio delle questioni demandate, soffermandosi oltremodo sulla ricostruzione dei suoi poteri - non ha in definitiva violato l'art. 384 c.p.c., perchè (nonostante la ridondante premessa) ha mantenuto ferma la sussumibilità della fattispecie (ossia, svolgimento di attività di grossista di energia elettrica senza licenza d'esercizio) nell'ambito dell'art. 59, comma 1, lett. a), del TUA, come appunto stabilito da Cass. n. 3098/2014; senonchè, onde ribadire la finale soluzione circa l'applicabilità della sanzione più mite ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 (soluzione adottata dalla C.T.P., per difettare il dolo specifico di E.), ha ritenuto di poter rilevare l'*ius superveniens* del D.Lgs. n. 26/2007, che a suo avviso avrebbe abrogato la fattispecie incriminatrice concernente il grossista, per riservare il trattamento sanzionatorio in parola al solo produttore abusivo. Da qui, dunque, la ritenuta necessità di applicare il principio del *favor rei*, D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 3, comma 3, con conseguente ricorso alla *lex mitior* di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 stante appunto il suo

carattere residuale e la sua "riemersione", per effetto della disposta (rectius, supposta) abolitio criminis.

Così stando le cose ed almeno in linea astratta, non può pertanto configurarsi neppure la denunciata violazione del giudicato interno, perchè appunto la C.T.R. ha mostrato di voler rispettare la statuizione di questa Corte di legittimità circa l'applicabilità - nel caso concreto - dell'art. 59, comma 1, lett. a), del TUA, superandola però al lume del presunto fatto normativo sopravvenuto, ossia del ritenuto ius superveniens.

3.2.1 - Senonchè, l'intervento normativo individuato a tal fine dal giudice del rinvio, ossia la novella del TUA apportata dal D.Lgs. n. 26/2007 - a parte ogni considerazione sul fatto che le nuove disposizioni entrarono in vigore in pendenza del primo giudizio d'appello, e quindi prima dell'adozione della stessa sentenza, poi cassata da questa Corte - non può affatto qualificarsi come ius superveniens, nel senso voluto dalla stessa C.T.R., perchè detto intervento non ha per nulla disposto l'abrogazione della norma sanzionatoria a carico del grossista abusivo, avendo solo operato una sistematizzazione delle disposizioni punitive, resa necessaria a seguito del riordino della materia della tassazione sull'energia disposta dal D.Lgs. n. 26 del 2007, in attuazione della Direttiva n. 2003/96/CE.

3.2.2 - Infatti, premesso che, a fini sanzionatori, il previgente art. 59, comma 1, lett. a), TUA, equiparava espressamente la posizione del produttore privo della licenza di esercizio a quella dell'acquirente-rivenditore che ne fosse anch'esso privo, ritiene la Corte che la modifica della prima parte dello stesso comma 1 disposta dal D.Lgs. n. 26 del 2007 (laddove s'è eliminata detta equiparazione) non abbia per ciò solo reso non punibile, ai sensi dello stesso art. 59, la condotta imputabile al grossista abusivo, come erroneamente ritenuto dalla C.T.R.: il nuovo art. 53, comma 5, TUA (anch'esso modificato), prevede infatti che (tra gli altri) ai "soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali", ossia ai venditori - tenuti a denunciare preventivamente l'attività (come da comma 4), e a versare una cauzione calcolata sui dati contenuti nella denuncia - l'Ufficio rilascia una autorizzazione; mentre il successivo comma 7, come novellato, stabilisce che "ai soggetti di cui ai commi 1 e 2 che esercitano officine di energia elettrica è rilasciata, dal competente ufficio dell'Agenzia delle dogane successivamente alla verifica degli impianti, una licenza di esercizio, in luogo dell'autorizzazione di cui al comma 5".

3.2.3 - Pertanto, l'attività di rivendita di energia a consumatori finali, benchè non collegata all'esercizio di officina elettrica - come appunto l'attività per cui è processo - non è stata affatto liberalizzata, sicchè il grossista che l'abbia esercitata (non già senza licenza di esercizio, come nell'ipotesi del produttore titolare di officina, ma) senza l'autorizzazione di cui all'art. 53, comma 5, TUA, commette un illecito punibile esattamente allo stesso modo del produttore privo della licenza.

Ciò risulta in modo inequivoco dal disposto del nuovo art. 59 TUA, che commina le sanzioni a carico dei soggetti di cui all'art. 53 (disposizione anch'essa corrispondentemente modificata), tra cui si annoverano, come s'è visto, i venditori: è evidente che la nuova fattispecie punitiva che qui viene in rilievo, a seguito della sistematizzazione, benchè non possa (più) rientrare nell'ambito dell'art. 59, comma 1, lett. a) (che oggi sanziona i soli soggetti che "attivano l'officina a scopo di

produzione di energia elettrica senza essere provvisti della licenza di esercizio"), è senz'altro sussumibile nell'ipotesi di cui alla lett. d) dello stesso comma, che sanziona coloro che "non presentano o presentano incomplete o infedeli le denunce di cui all'art. 53, comma 4" e comunque nell'ipotesi del comma 3, che punisce "chi sottrae o tenta di sottrarre, in qualsiasi modo, l'energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta".

In sostanza, nell'ambito del riordino della materia disposto con il D.Lgs. n. 26 del 2007, la fattispecie sanzionatoria che qui rileva è stata ortopedicamente novellata, con una previsione più puntuale, sia dal punto descrittivo, che sistematico.

3.2.4 - Quanto precede non implica affatto - come sostenuto dalla società controricorrente (v. controricorso, pp. 25-26) - una nuova lettura dei fatti ed una nuova contestazione di illecito al lume di norme sopravvenute, ma costituisce una logica disamina delle vicende che hanno interessato le disposizioni sanzionatorie che qui rilevano, onde verificare se effettivamente il D.Lgs. n. 26 del 2007 abbia determinato quella abolitio criminis ritenuta dal giudice del rinvio.

3.2.5 - L'esito dell'indagine, per quanto detto, consente di affermare che lo ius superveniens non ha affatto determinato la modifica dei presupposti per l'applicabilità della lex mitior, perchè - anche a prescindere dalla questione circa la possibilità di ricorrere, nel caso, al disposto del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 (in senso negativo, da ultimo, Cass. n. 22342/2020, giacchè l'evasione s'è già concretata; contra, Cass. n. 15202/2019) - si tratta di un mero fenomeno di successione di leggi nel tempo, che ha nella sostanza lasciato inalterati il disvalore della condotta e la risposta sanzionatoria dell'ordinamento: insomma, applicando il criterio "strutturale" di stampo penalistico, oramai fatto proprio anche da questa Corte di legittimità (si veda la recentissima Cass., Sez. Un., n. 13145/2022), non v'è dubbio che la fattispecie incriminatrice concernente l'avvio di attività di grossista di energia elettrica senza licenza di esercizio (avuto riguardo all'epoca dei fatti) non è stata affatto abrogata, ma solo diversamente modellata, al lume del riordino complessivo della materia, disposto dal D.Lgs. n. 26 del 2007, che in proposito ha riservato la licenza di esercizio (a differenza che in passato) ai soli produttori titolari di un'officina di produzione o di acquisto per uso proprio o per forniture a consumatori finali, prevedendo per i grossisti "puri" (ossia, per i meri acquirenti-rivenditori di energia elettrica a consumatori finali, senza esercizio di officina) il rilascio di una autorizzazione. Pertanto, pur a seguito della novella, l'avvio della detta attività senza il rilascio di un titolo lato sensu autorizzatorio da parte dell'Ufficio costituisce condotta illecita e senz'altro sanzionabile (il che vale sia nell'ipotesi di mancata presentazione della denuncia di inizio da parte del venditore, perchè funzionale al rilascio dell'autorizzazione, sia perchè, in ogni caso, una simile condotta costituisce un ostacolo all'accertamento dell'imposta).

3.3 - Pertanto, può affermarsi senza alcun dubbio che la vicenda per cui è processo era illecita al momento dei fatti, e tale è rimasta, pur dopo la novella del D.Lgs. n. 26 del 2007, essendo sanzionata esattamente nello stesso modo.

Ha dunque errato la C.T.R. nel ritenere di poter applicare il principio della lex mitior, non sussistendo alcuna modifica normativa in senso favorevole alla contribuente; non v'è dunque alcuna ragione per non sussumere l'intera vicenda per cui è processo nell'egida del previgente

art. 59, comma 1, lett. a), del TUA, applicabile ratione temporis, come peraltro stabilito da Cass. n. 3098/2014.

4.1 - In definitiva, il ricorso è accolto per quanto di ragione. La sentenza impugnata è dunque cassata in relazione e, non occorrendo procedere ad ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384 c.p.c., comma 2, col rigetto dell'originario ricorso della società contribuente, perchè infondato.

4.2 - Al riguardo, vale qui la pena rilevare, anzitutto, che - da quanto risulta dagli atti - la prima decisione d'appello (ossia, la sentenza n. 87/27/08) disattese la "richiesta incidentale" della società per "la riforma in parte qua della sentenza gravata", nel senso dell'annullamento integrale dell'atto di contestazione, richiesta fondata sul fatto che le ragioni della controversia erano interamente addebitabili all'U.T.F. di Como, che aveva attribuito il codice ditta con ben nove mesi di ritardo (v. controricorso, pp. 7-8); non è ben chiaro se detta domanda fosse stata ritualmente formulata dalla società con appello incidentale, ma la statuizione in discorso non venne impugnata con ricorso per cassazione dalla stessa contribuente (con l'impugnazione incidentale condizionata da essa proposta - e rigettata da Cass. n. 3098/2014 - si invocò il preteso giudicato interno circa la questione dell'applicabilità del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13).

Il giudice del rinvio è comunque ritornato sulla medesima questione, stavolta evidenziando esplicitamente che la "richiesta in via principale della società di annullamento in toto della sanzione" era infondata, giacchè E. era da considerare quantomeno compartecipe nella causazione dei ritardi amministrativi lamentati; nè essa poteva addurre la propria buona fede rispetto ai "macroscopici" ritardi con cui erano stati corrisposti gli importi dovuti, che ben avrebbero potuto essere pagati indipendentemente dalla attribuzione del codice ditta, presso la tesoreria della banca d'Italia o a mezzo c/c postale.

Neppure tale statuizione è stata impugnata dalla società, che in questa sede non ha proposto ricorso incidentale.

Pertanto, è indiscutibile che sulla oggettiva gravità della condotta imputabile ad E. e sulla sua assenza di buona fede, nell'occorso, si sia formato il giudicato.

4.3 - Da quanto precede, discende che - ad avviso della Corte - la sanzione irrogata dall'Agenzia delle Dogane, nella misura minima rispetto alla previsione edittale (l'art. 59 TUA la quantifica in "una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere"), non violi in concreto il principio di proporzionalità di matrice Eurounitaria, apparendo anzi del tutto adeguata alla violazione ed in linea con i criteri di quantificazione della sanzione D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 7, comma 1: ciò sia in relazione alla sua natura sostanziale (giacchè un simile comportamento incide non solo sulle modalità di accertamento e di controllo da parte dell'Ufficio, ma anche sul versamento periodico del tributo, adempimento pacificamente omesso - v., al riguardo, Cass. n. 8283/2022), sia alla gravità della condotta, per come accertata dal giudice del merito, sia all'entità dell'imposta evasa, assolta solo in seguito alla contestazione dell'Ufficio, ed infine anche alla stessa professionalità esigibile da un qualificato imprenditore del settore dell'energia.

Del resto, la già citata Cass. n. 15202/2019 ha precisato che "E' principio comunemente affermato dalla giurisprudenza unionale quello secondo cui le misure che vengono adottate dagli Stati membri devono essere adeguate a garantire la realizzazione degli obiettivi perseguiti e non eccedenti quanto necessario per raggiungerli (cd. principio di proporzionalità: Corte di Giustizia, 17 aprile 2018, Egenberger, Cp.414/16, punto 68), ciò in aderenza all'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ove prevede che le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al comportamento colpito, principio che vincola gli Stati membri quando essi attuano il diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 51, par. 1, della Carta". Ed ha poi soggiunto che la disposizione sanzionatoria di cui all'art. 59, comma 1, TUA, è collegata a tipica fattispecie di pericolo, perchè i comportamenti selezionati dalla norma stessa incidono a priori sul corretto svolgimento del procedimento di accertamento dell'imposta: il che giustifica una "pesante" reazione dell'ordinamento.

4.4 - Pertanto, non è qui in discussione la stessa possibilità di disapplicare la norma nazionale in contrasto con il diritto UE; solo, si ritiene che non ne sussistano i presupposti, giacchè la misura della sanzione comminata ad E., pari al doppio dell'imposta evasa, appare ragionevole e proporzionata rispetto all'illecito in concreto accertato.

Non v'è dunque ragione di disporre il rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE, sul punto, come pure richiesto da E. nel controricorso e ancora in memoria.

4.5 - Le spese di lite possono interamente compensarsi in relazione al giudizio di merito, compresa la fase di rinvio; per il resto - anche con riguardo al precedente giudizio di legittimità - esse seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa in relazione e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della società contribuente. Compensa le spese di lite del giudizio di merito, condannando la ricorrente alla rifusione di quelle del giudizio di legittimità definito da Cass. n. 3098/2014 e di quelle del presente giudizio, liquidate quanto al primo in Euro 20.000,00 per compensi, e per il presente in Euro 17.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il 25 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza