

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23986 Anno 2020

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 29/10/2020

### ORDINANZA

1552  
wa

sul ricorso iscritto al n. 4611/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

contro

VALTUR s.p.a. (già SO.T.IM. s.r.l., a seguito di fusione per incorporazione di quest'ultima e della Valtur s.p.a. nella FIN.CAB: s.p.a., divenuta poi Valtur s.p.a. per cambio di denominazione) in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa,

10

per procura speciale in atti, dall'Avv. Prof. Renato Clarizia, ed elettivamente domiciliato presso lo studio di quest'ultimo in Roma, via d Villa Patrizi, n. 13;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 112/42/2013, depositata il 22 luglio 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26 giugno 2020 dal Consigliere Michele Cataldi;

**Rilevato che:**

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 112/42/2013, depositata in data 22 luglio 2013, che, per quanto qui ancora interessa, accogliendo parzialmente l'appello della Valtur s.p.a., ha ridotto alla misura del dieci per cento la sanzione edittale in materia di ritardati od omessi versamenti diretti di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, pari al trenta per cento di ogni importo non versato, comminata alla predetta contribuente per ritardato versamento dell'Iva relativa ai mesi di marzo, agosto, settembre ed ottobre 2005, e delle ritenute Irpef di cui all'anno 2005.

2. La contribuente si è costituita con controricorso ed ha depositato memoria.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., l'Ufficio ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 2 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462; 7, primo comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; e 13, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Lamenta l'Ufficio che il giudice *a quo* avrebbe erroneamente ridotto la sanzione, ricorrendo al criterio di gradualità di cui all'art. 7, primo comma, d.lgs. n. 472 del 1997, secondo il quale nella determinazione

della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione, desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.

Tale disposizione, infatti, sarebbe inapplicabile alle sanzioni tributarie determinate in misura fissa dal legislatore, quindi non graduabili all'interno di un minimo e di un massimo edittali, come quella di cui all' art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997 (sulla cui legittimità costituzionale cfr. Corte cost., sent. 03/07/2007, n. 249).

Il motivo è fondato e va accolto, nei termini che seguono.

Infatti, dalla motivazione della sentenza impugnata risulta che la CTR ha esercitato il potere di determinare la sanzione (avuto riguardo alla gravità della violazione, desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali) di cui all' art. 7, primo comma, d.lgs. n. 472 del 1997, che tuttavia non è dato in caso di condotta illecita sanzionata in misura fissa (Cass. n. 1660/2013, proprio in materia di sanzione ex art. 13 d.lgs n. 471 del 1997). Né, peraltro, soccorre ad una diversa conclusione la giurisprudenza (Cass. 13/12/2017, n. 29998) che ritiene applicabile, in mancanza di specifiche eccezioni, anche alle sanzioni, che la legge stabilisce in misura proporzionale o fissa, la disposizione contenuta nel comma quarto dello stesso art. 7 del d.lgs. n. 462 del 1997, che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa. Si tratta, infatti, di una fattispecie legale e concreta differente da quella di cui al primo comma della stessa disposizione, ed estranea all'oggetto del presente giudizio, in quanto non dedotta né esaminata nei gradi di merito e, comunque, non applicata dalla sentenza impugnata e non allegata in questa sede.

Pertanto, quanto meno in ordine alla sanzione per la violazione in materia di Irpef, il giudice *a quo* ha errato nell'esercitare un potere che non gli era concesso dal legislatore ed il ricorso erariale va quindi accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata, con riferimento all'irrogazione delle sanzioni, e rinvio al giudice *a quo*, per l'applicazione del trattamento sanzionatorio più favorevole derivante dall'entrata in vigore, in pendenza del giudizio, del d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

Infatti, « In materia di irrogazione di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, nel rispetto del principio del "favor rei", trova applicazione il trattamento più favorevole di cui al d.lgs. n. 158 del 2015, la cui utilizzabilità quale "ius superveniens" è assicurata in pendenza di giudizio dall'art. 32, comma 1, (come modificato dall'art.1, comma 133, della l. n. 208 del 2015), a condizione che vi sia un processo ancora in corso ed il provvedimento impugnato non sia, quindi, divenuto definitivo.» (Cass. 27/06/2017, n. 15978, *ex plurimis*).

Tanto premesso, deve inoltre rilevarsi che, in materia di Iva, è sopravvenuta alla sentenza impugnata, ed alla proposizione del ricorso per cui si procede, la sentenza della Corte di Giustizia del 17 luglio 2014, resa nella causa C-272/13, *Equoland*, che, proprio con riferimento all'art. 13, primo comma, d.lgs. n. 472 del 1997, ha chiarito che il trattamento sanzionatorio deve rispettare il principio di proporzionalità (punti 34 ss.) e che la previsione interna della sanzione fissa del trenta per cento dell'importo dell'imposta, senza che sussista la possibilità di graduarla per adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie, può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e potrebbe quindi rivelarsi, almeno in parte, sproporzionata, per cui la valutazione finale del carattere proporzionato della sanzione di cui trattasi va rimessa al giudice nazionale.

Inoltre, la medesima sentenza unionale ha sottolineato che, «ai sensi della giurisprudenza della Corte, il versamento di interessi moratori può costituire una sanzione adeguata in caso di violazione di un obbligo formale, purché non ecceda quanto necessario al conseguimento degli obiettivi perseguiti, consistenti nel garantire l'esatta riscossione dell'Iva e nell'evitare l'evasione (v. sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU.C.:2012:458, punto 75). Tuttavia, qualora l'importo globale degli interessi posti a carico del soggetto passivo dovesse corrispondere all'importo dell'imposta detraibile, privando quindi quest'ultimo del suo diritto a detrazione, una siffatta sanzione dovrebbe essere considerata sproporzionata.».

Premesso che le sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea - avendo efficacia immediata nell'ordinamento nazionale e valenza retroattiva, salvo il limite dei rapporti esauriti (Cass. 09/10/2019, n. 25278; Cass. 12/09/2014, n. 19301)- integrano una fattispecie di *ius superveniens*, all'accoglimento del ricorso deve seguire pertanto la rimessione al giudice *a quo*, affinché, applicando i predetti criteri, indicati nella citata sentenza della Corte di giustizia, valuti in fatto se, nel caso di specie, la sanzione applicata in materia di Iva sia o meno proporzionata, rideterminandola altrimenti in modo proporzionato (nello stesso senso cfr. Cass. n. 17814/2015; Cass. n. 3080/2019; Cass. n. 26649/2019).

Non può, infatti, ritenersi che la variazione della sanzione operata dalla CTR nella sentenza impugnata, ai sensi del primo comma dell'art. stesso art. 7 del d.lgs. n. 462 del 1997, coincida necessariamente con il test di proporzionale adeguatezza descritto nella pronuncia unionale, posto che non vi è necessaria sovrapposizione tra i criteri generali di cui alla predetta disposizione nazionale ed i parametri specifici per l'Iva, di cui alla sentenza *Equoland*.

2. Resta assorbito, tanto ai fini Irpef che a quelli Iva, il secondo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, num.

3, cod. proc. civ., con il quale l'Agencia censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione delle medesime norme di cui al primo motivo, per avere il giudice *a quo* valutato, ai fini della riduzione proporzionale della sanzione, anche la circostanza del mancato invio, da parte dell'Amministrazione, di una preventiva comunicazione di irregolarità, che nel caso di specie, secondo l'Amministrazione ricorrente, non sarebbe invece prevista.

**P.Q.M.**

Accoglie il primo motivo nei termini di cui in motivazione e dichiara assorbito il secondo;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia 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 26 giugno 2020.

Il Presidente