

Civile Ord. Sez. 5 Num. 35066 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 29/11/2022

Sanzioni tributarie-
dichiarazione infedele ed
omesso versamento-
concorso apparente-
assorbimento

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13091/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro-tempore*, elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

IW BANK s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, difesa e rappresentata per procura speciale dall'Avv. Nicola Pennella, con domicilio eletto presso lo studio di quest' ultimo in Roma, presso Assonime, in piazza Venezia, n. 11;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 141/32/2013, depositata il 22 novembre 2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 novembre 2022 dal consigliere dott. Michele Cataldi;

Rilevato che:

1. L' Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia di cui all'epigrafe, che ha rigettato l'appello erariale avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva

accolto il ricorso della IW Bank s.p.a. contro la cartella di pagamento ex art. 36-*bis* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, avente ad oggetto sanzioni ed interessi pretesi per il ritardato versamento di parte delle ritenute dovute dalla stessa banca (ai sensi dell' art. 35, commi primo e secondo, d.l. 18 marzo 1976, n. 46, convertito dalla legge 10 maggio 1976, n. 249, e dell'art. 7, comma 12, d.l. 26 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425) sugli interessi attivi maturati dalla sua clientela sui conti correnti, relativamente all'anno d'imposta 2007.

Infatti, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2007 la contribuente aveva erroneamente indicato nel quadro RZ del modello Unico-SC 2008, in misura inferiore al dovuto le ritenute operate e l'ammontare del relativo saldo ed aveva effettuato, entro la scadenza del 16 febbraio 2008, un versamento a saldo insufficiente.

Rilevati tali errori, la Banca aveva presentato dichiarazione integrativa relativa allo stesso periodo d'imposta, correggendoli e versando, il 10 marzo 2010, le ritenute effettivamente dovute e gli interessi.

L'Amministrazione aveva quindi contestato alla contribuente, per l'originaria dichiarazione infedele, la sanzione amministrativa, che la banca aveva definito in via agevolata ai sensi dell'art. 16, comma 3, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, versando il dovuto importo.

Successivamente l'Ufficio, a seguito del controllo automatizzato dell'originaria dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2007, ha irrogato, con la cartella qui *sub iudice*, la sanzione amministrativa per l'omesso versamento a saldo di parte delle predette ritenute, non pagate entro la scadenza del 16 febbraio 2008, ma solo il 10 marzo 2010 ed a seguito della dichiarazione integrativa.

La CTR - confermando la sentenza di primo grado, che aveva accolto integralmente il ricorso della contribuente- ha ritenuto, quanto alla relazione tra la sanzione per dichiarazione infedele e quella per omesso pagamento, che nel caso di specie ricorressero gli estremi sia di un'unica condotta omissiva (il mancato pagamento a saldo) che avrebbe integrato le due violazioni di legge; sia della continuazione; sia dell'assorbimento (della sanzione per omesso versamento in quella per infedele dichiarazione). Il giudice *a quo* ha quindi concluso che l'Amministrazione avrebbe dovuto

contestare le due violazioni con un unico atto ed applicare il cumulo giuridico e la sola sanzione prevista per la violazione più grave.

Si è costituita la contribuente con controricorso, depositando successivamente memoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agazia deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 12 d.lgs. n. 472 del 1997 e 13, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

In sintesi, secondo l'Agazia, non ricorrerebbe alcuna delle fattispecie che, ai sensi dell'art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997, legittimerebbero l'applicazione del cumulo giuridico, in quanto:

la contribuente avrebbe commesso due violazioni di carattere sostanziale, realizzate con due distinte condotte: l'infedele dichiarazione ex art. 1, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ed il ritardato versamento ex art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997; pertanto non sarebbe configurabile tra i due illeciti il concorso formale di cui al primo comma del ridetto art. 12;

il concorso materiale non riguarderebbe più violazioni formali della medesima disposizione, come richiesto dallo stesso primo comma dell'art. 12;

la tardività del versamento, non arrecando pregiudizio alla determinazione e liquidazione dell'imponibile, non darebbe luogo all'ipotesi di progressione criminosa con la dichiarazione infedele, disciplinata dal secondo comma dell'art. 12;

essendo state commesse nel medesimo periodo d'imposta, le due violazioni neppure rientrerebbero tra quelle della stessa indole di cui alla fattispecie del quinto comma dell'art. 12.

Tanto premesso, l'Agazia ribadisce la pretesa applicabilità del mero cumulo materiale tra le sanzioni relative ai due illeciti.

Il motivo è infondato, sebbene vada corretta la motivazione della sentenza impugnata che, pur correttamente individuando la fattispecie dell'assorbimento della violazione dell'omesso o tardivo versamento in quella dell'infedele dichiarazione, ed (anche) per tale ragione giustamente confermando la sentenza di primo grado che aveva integralmente accolto il

ricorso avverso la cartella che applicava invece la sanzione per la violazione assorbita, ha tuttavia sovrapposto una serie di ulteriori considerazioni (attinenti il concorso formale, la continuazione ed il cumulo giuridico), che sono in gran parte contraddittorie tra loro e rispetto all'assorbimento effettivamente sussistente, ma che non hanno deviato la decisione dall'esito (l'annullamento della cartella *de qua*) che questa Corte ritiene fondato.

Infatti è stato già affermato che « In tema di violazioni tributarie, la sanzione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997 punisce la "dichiarazione infedele", che si realizza quando il contribuente indica nella dichiarazione un importo inferiore a quello dovuto, mentre quella di cui all'art. 13 del citato d.lgs. punisce il mancato pagamento, alle scadenze stabilite, delle somme indicate dal contribuente nella dichiarazione, senza che rilevi al riguardo la loro indicazione nella contabilità. Ne deriva che, in caso di omessa indicazione, nella dichiarazione annuale IVA, dell'importo effettivamente dovuto, il mancato pagamento dell'imposta costituisce diretta conseguenza dell'omessa dichiarazione, integrandosi in tal modo la fattispecie sanzionatoria di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 471 del 1997, che copre sia la violazione formale, sia il conseguente ed inevitabile mancato pagamento dell'imposta dovuta, con conseguente assorbimento della sanzione meno grave di cui all'art. 13 del d.lgs. citato.» (Cass. 07/12/2020, n. 27963).

Questa Corte ha poi recentemente riaffermato tale principio di diritto, con la precisazione che si tratta di « affermazione espressa a definizione di una controversia in tema di IVA, ma formulata con generale riferimento ad ogni ipotesi di violazione di disposizioni tributarie», ed ha quindi ribadito che «mentre la dichiarazione infedele si concreta nella indicazione ad opera del contribuente di un'imposta inferiore a quella effettivamente dovuta, per l'effetto mancando di dichiarare somme dovute e di versare i relativi importi, l'omesso versamento sanziona la mancata esecuzione, in tutto o in parte, dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione nonché l'ipotesi in cui, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Anche in materia di IRAP, il mancato versamento dell'imposta che sia diretta conseguenza dell'omessa indicazione

nella dichiarazione dell'importo effettivamente dovuto, integra solo ed unicamente un contegno di dichiarazione infedele, la cui sanzione, comminata nei modi e nei termini di cui all'art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997, assorbe l'inevitabilmente conseguente mancato versamento dell'imposta effettivamente dovuta.» (Cass. 11/01/2022, n. 483, in motivazione).

Dando ulteriore continuità al principio in questione, deve allora ritenersi che (fatte le predette precisazioni in ordine alla motivazione adottata dalla CTR) la sentenza impugnata non abbia errato nell'affermare l'efficacia assorbente della sanzione già irrogata, e definita in via agevolata dalla contribuente, per la dichiarazione infedele, rispetto a quella irrogata per il tardivo versamento con la cartella qui controversa, per l'effetto integralmente annullata all'esito dei due gradi di merito favorevoli integralmente alla contribuente.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 112, avendo la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo d'appello con il quale l'Amministrazione aveva riproposto l'eccezione di inapplicabilità del cumulo giuridico anche perché la sanzione per l'infedele dichiarazione era stata già definita in via agevolata dalla contribuente ai sensi dell'art. 16, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997.

Il motivo va rigettato, per le ragioni argomentate a proposito del primo mezzo a proposito dell'individuazione di un concorso solo apparente tra le due violazioni, in realtà da porre in relazione di assorbimento di quella del tardivo versamento in quella dell'infedele dichiarazione, rimanendo quest'ultima, già definita, l'unico illecito da sanzionare. Pertanto, la sentenza impugnata, sia pur corretta nella motivazione come già illustrato, individuando la fattispecie dell'assorbimento e, nella sostanza, l'unicità della violazione sanzionabile e definita, ha implicitamente rigettato anche il motivo d'appello *de quo*.

3. La sopravvenuta formazione, dopo la proposizione del ricorso, dell'orientamento giurisprudenziale applicato giustifica la compensazione delle spese di legittimità.

4. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa

dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1- quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22 novembre 2022.