



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO SEZIONE 7

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 6933/2015 (runicato)

UDIENZA DEL

02/03/2017 ore 15:00

riunita con l'intervento dei Signori:

- SARESELLA WALTER Presidente
- BERTOLO ROBERTO Relatore
- ERCOLANI GIORGIO Giudice
-
-
-
-

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 6933/2015
depositato il 14/09/2015

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 068/2015/00488437-56-000 IRPEF-ALTRO 1995
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 068/2015/00488437-56-000 IRPEF-ALTRO 1997
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:

difeso da:
TESAURO AVV. FRANCESCO, TESAURO DR. ALESSIO
VIA S. SOFIA, 21 20122 MILANO MI

terzi chiamati in causa:

- sul ricorso n. 7897/2015
depositato il 29/10/2015

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 068/2015/00722425-56-000 IRPEF-ALTRO 1997
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:

N°

3317/07/17

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

12.05.2017

Il Segretario
Gloria Annamaria
Gloria



(segue)

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 6933/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

02/03/2017 ore 15:00

difeso da:

TESAURO AVV.FRANCESCO, TESAURO DR. ALESSIO, INNOCENZI AVV.BARBARA
VIA SANTA SOFIA,21 20122 MILANO MI

terzi chiamati in causa:

AG. RISCOSSIONE MILANO EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.P.A.

- sul ricorso n. 79/2016
depositato il 08/01/2016

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820150082765510 IRPEF-ALTRO 1998
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820150082765510 IVA-ALTRO 1998
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820150082765510 IRAP 1998

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:

difeso da:

TESAURO AVV.FRANCESCO, INNOCENZI AVV. BARBARA, TESAURO DR. ALESSIO
VIA SANTA SOFIA,21 20122 MILANO MI

terzi chiamati in causa:

AG. RISCOSSIONE MILANO EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.P.A.

difeso da:

PERRI EMANUELA
V.LE DELL'INNOVAZIONE,1/B 20100 MILANO MI

- sul ricorso n. 1874/2016
depositato il 04/03/2016

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820150092653228000 IVA-ALTRO 1995
contro:

AG. RISCOSSIONE MILANO EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.P.A.

proposto dal ricorrente:

difeso da:

TESAURO AVV.FRANCESCO, TESAURO DR. ALESSIO



(segue)

VIA SANTA SOFIA,21 20122 MILANO MI

terzi chiamati in causa:

AG. RISCOSSIONE MILANO EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.P.A.

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 6933/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

02/03/2017 ore 15:00

PREMESSA IN FATTO e SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO

La ricorrente premette di essere stata raggiunta dalle notifiche di dodici avvisi di accertamento a fronte della pretesa di Iva, Ilor, Irap ed Irpef afferenti gli anni d'imposta a far tempo dal 1995 sino al 2000 a titolo di ritenuti redditi di impresa ravvisati dall'Agenzia delle entrate nei proventi ricavati dalla cessione alla soc. di materiali lapidei estratti da una cava in un terreno di sua proprietà in Ravenna.

A detta della ricorrente tutti gli avvisi sono stati impugnati e riposano sui medesimi presupposti di fatto e di diritto.

Alcuni accertamenti sono stati in parte annullati. I giudizi sono poi proseguiti in Cassazione dove pendono tuttora alcuni ricorsi in fase di revocazione avverso le sentenze sfavorevoli alla contribuente pronunciate dalla Corte sovraterritoriale.

In questa sede la ricorrente impugna le cartelle che traggono origine dagli accertamenti.

Afferma di aver già corrisposto le sanzioni pagando le cartelle per un importo di € 988.109,46, superiore al dovuto, reputando le sanzioni, ove correttamente conteggiate, pari, al più concedere, ad € 521.806,13 in caso di ritenuta applicazione del principio c.d. del *favor rei*.

La Signora prospetta infatti la necessità di una rideterminazione (in unica sanzione) delle sanzioni amministrative dovute in base al nuovo sistema sanzionatorio di cui al D.Lgs. 158/15, entrato in vigore l'1.1.2016, assumendo quale sanzione base quella afferente la dichiarazione infedele ai fini iva per il 1995 ridotta al 90%, maggiorata di un aumento del 20% (ex art. 12, 3° co, D.Lgs. 472/97), il tutto maggiorato del 25% (ex art. 12, 1° co, stesso decreto, per il concorso di violazioni) e successivamente aumentato del 50% sul totale, ex art. 12, 5° co. trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in diversi anni d'imposta. Allega apposito prospetto di calcolo.

Ritiene applicabile la c.d. continuazione, nella forma della progressione, oggi divenuta obbligatoria, da facoltativa che era in precedenza.

Deduce altresì difetto di motivazione delle cartelle in ordine alla misura degli interessi.

Eccepisce inoltre la mancata l'indicazione del responsabile del procedimento.

Deduce infine l'illegittimità dei compensi di riscossione richiesti.

Afferma di aver pagato a detto titolo 76.000 euro entro 60 gg. dalla notifica delle rispettive cartelle e richiama ordinanza della CTR sez. 34 dell'8.6.2016 che ha rimesso alla Corte Cost.le la questione di legittimità dell'art. 17 d.lgs. 112/99 che regola i compensi di riscossione, ipotizzando una

irragionevole disparità di trattamento tra il contribuente che decide di resistere in giudizio per far valere le proprie ragioni e colui il quale si dispone a pagare *illico et immediate*.

Chiede la condanna alla restituzione di quanto versato in eccedenza rispetto alla giusta misura delle sanzioni.

§§§

L'Agenzia rileva che la cartella ha un contenuto vincolato dettato dall'art. 25 DPR 602/73 di tal che non richiede di essere motivata.

Osserva di aver iscritto a ruolo quanto definitivamente accertato con sentenze cresciute in cosa giudicata.

Afferma che il principio di cui all'art. 12, co. 5 D. Lgs 472/97 avrebbe dovuto essere fatto valere, sempre che ne ricorressero i presupposti, in sede di impugnazione degli avvisi presupposti.

Quand'anche ricorresse l'identico disegno criminoso, essendo l'aumento di sanzione commisurato ad una percentuale variabile tra la metà ed il triplo della sanzione, l'Ufficio avrebbe potuto applicare un aumento superiore al minimo.

Quanto alla misura degli interessi rileva che si tratta degli interessi già iscritti a ruolo e riportati in cartella.

Ancora deduce che la decorrenza degli interessi è ancorata alla data di esecutività del ruolo. Gli interessi di mora invece decorrono dalla data della notifica della cartella. Il loro tasso è determinato annualmente con decreto ministeriale con riguardo alla media dei tassi bancari attivi, e ciò ex art. 30 DPR 602/73. In cartella non sono calcolati perché dipendono dal giorno in cui verrà pagata la stessa.

Il tasso è quindi conoscibile con la comune diligenza.

Quanto ai compensi di riscossione, evidenzia che l'aggio non costituisce una sanzione ma la remunerazione del servizio di riscossione in relazione non alle singole attività espletate bensì alla complessiva attività istituzionale di mantenimento in efficienza del sistema e quindi ai costi delle strutture a ciò destinate.

Esso è predeterminato per legge nella misura fissa dell'8% (4,65% se pagato entro 60 giorni) ed è quindi sottratto alla discrezionalità dell'Agente; per le stesse ragioni non deve essere indicato il responsabile del procedimento di determinazione dell'aggio; in cartella è comunque riportata l'indicazione del responsabile della stampa e notifica della cartella.

Chiede respingersi i ricorsi perché infondati.

All'udienza odierna la Commissione ha trattenuto in decisione i ricorsi, che sono stati riuniti per evidente connessione soggettiva (vertendo fra le stesse parti) ed oggettiva (riguardando, fra l'altro, la medesima problematica, ovverossia l'applicabilità a plurime cartelle emesse a fronte di più anni d'imposta e più tributi, dell'istituto del concorso di violazioni e della continuazione contemplato dall'art. 12 D. Lgs 472/97) essendo questa Commissione deputata a ravvisare se ricorrano i presupposti per la determinazione di una sanzione unica per tutti gli anni in contestazione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

I ricorsi, che sono stati riuniti, sono fondati nei limiti di cui alle seguenti motivazioni.

Per quanto attiene alle sanzioni esse vanno rideterminate in questa sede, spettando alla Commissione il compito di quantificarle concretamente adeguandole alla fattispecie, alla stregua delle "nuove" disposizioni di cui al D. Lgs. 158/2015 e tenuto conto dei criteri previsti da tale decreto.

Preme peraltro osservare che il legislatore ha perso una buona occasione per riscrivere le norme sanzionatorie in guisa veramente innovativa enunciando principi di facile lettura e ispirati a criteri che consentano una pronta liquidazione delle sanzioni, essendosi limitato ad un'operazione di mero maquillage peraltro apportando riduzioni di portata infinitesimale e di dubbia conformità ai principi comunitari: a fronte della millantata riduzione delle sanzioni ci si è infatti ritrovati al cospetto di una irrisoria diminuzione dei minimi e massimi: l'art. 15, sostituendo l'art. 1 del D.Lgs. 471/97, ha diminuito dal 100% al 90% (sic) i minimi e dal 200% al 180% (percentuale tuttora iperbolica) i massimi.

Non può essere ulteriormente sottaciuto che il sistema sanzionatorio c.d. amministrativo in realtà poco o nulla si differenzia da quello dichiaratamente "penale": è noto che il carattere penale della sanzione va ormai determinato secondo i tre criteri, alternativi, stabiliti dalla nota sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ENGEL ed altri Vs. Paesi Bassi, ovverossia:

- classificazione legale formale dell'illecito;
- natura sostanziale dell'illecito commesso: quando si tratti di una norma preposta alla tutela *erga omnes* di beni giuridici della collettività;
- grado di severità della sanzione, come nella fattispecie che ci occupa.

Facendo applicazione di tale ultimo criterio la sentenza

(Corte Edu Sez. IV 20.5.2014) ha stabilito che una sanzione pecuniaria di € 1.700,00 ha natura di sanzione penale;

si confronti anche la sentenza addove il ricorrente
era stato condannato a pagare in sede amministrativa una somma ritenuta considerevole (analogamente € 1.700) - ravvisando nella sanzione uno scopo dissuasivo, nonché il caso (sentenza CORTE EDU

10.2.2015); quanto sopra per non parlare della nota sentenza che ha riconosciuto la natura penale delle sanzioni irrogate dalla CONSOB.

Ciò premesso e ritenuta, in conformità alla giurisprudenza comunitaria, la sostanziale natura penale di ogni sanzione pecuniaria eccedente l'importo di € 1.700,00, si osserva che a mente dell'art. 4 della CEDU (carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea) del 7.12.2000, alla quale è riconosciuta pari dignità e valore identico a quello dei trattati europei, nessuno può essere sottoposto a pene o trattamenti inumani o degradanti.

In effetti qualunque pena, per il solo fatto di essere tale, possiede un'ineliminabile componente di inumanità, cioè di sofferenza e di umiliazione volontariamente date, con la conseguenza che il limite, il divieto delle pene inumane ha una natura necessariamente "quantitativa". Non rileva pertanto necessariamente la qualità e la natura detentiva della pena, ben potendo anche una pena pecuniaria degradare e affliggere moralmente, psicologicamente ed economicamente la persona umana, inducendola, nei casi più estremi, anche a disperati tentativi di suicidio, laddove l'entità della sanzione pecuniaria sia idonea a privare il soggetto del sostentamento, della casa e delle risorse atte a soddisfare i più elementari bisogni della vita.

In questa prospettiva una normativa che stabilisca la sanzione in misura pari o superiore, anziché in una frazione inferiore, al tributo omesso, è da stigmatizzare.

Del resto anche il aveva tuonato: "Dunque vi deve essere una proporzione fra i delitti e le pene".

Al riguardo si confronti anche la sentenza della Corte di Giustizia Europea sez. VI 17.7.2014 in causa C 272/13 (c.d. Equoland) la quale, pur riconoscendo che *"È quindi legittimo per uno Stato membro, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'IVA all'importazione e di evitare l'evasione, prevedere nella propria normativa nazionale sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto dell'obbligo di introdurre fisicamente una merce importata nel deposito fiscale"* nondimeno ci ha tenuto a precisare che *"Siffatte sanzioni non devono tuttavia eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi (v., in tal senso, sentenze Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punti da 65 a 67; EMS Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 67, e Rēdlihs, EU:C:2012:497, punto 47) e che "Al fine di valutare se una simile sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa."*

Pertanto, in attesa di più incisivi interventi del legislatore, che sottraggano lo Stato a procedimenti instaurati dalla Corte EDU, allo scopo di adeguare il più possibile le attuali sanzioni a quelle conformi ai dettami della Carta di Nizza, non è possibile non affermare la insostenibilità, per tacer d'altro, dei massimi edittali stabiliti dal D. Lgs. 471/97 anche dopo la risibile (in parte qua) riforma

di cui al D.lgs. 158/15 e non ritenere dunque applicabili le sanzioni minime ivi previste.

Nel caso di specie occorre stabilire quale sia la sanzione da assumere quale base per il calcolo di quella unica: la sanzione base va individuata in quella prevista per la presentazione della dichiarazione infedele ai fini iva per il 1995, nella misura minima del 90%, in applicazione del principio di legalità (*favor libertatis*) stabilito dall'art. 3, comma 3°, del D. Lgs. 472/97, maggiorata di un aumento del 20% in quanto le violazioni rilevano ai fini di più tributi (ex art. 12, 3° co, D. Lgs. 472/97), il tutto maggiorato del 25% (ex art. 12, 1° co, stesso decreto, per il concorso, avendo violato diverse disposizioni di legge) e successivamente aumentato del 50% sul totale, ex art. 12, 5° co. poiché si tratta di violazioni della stessa indole commessi in diversi anni d'imposta.

Pertanto la sanzione per la violazione più grave sulla quale applicare gli aumenti è quella di € 231.913,83.

Detto importo va accresciuto del 20% (pari ad € 46.382,77) a sensi dell'art. 12, comma 3, D. Lgs. 472/97, in quanto le violazioni rilevano ai fini di più tributi così determinandosi in € 278.296,60 la c.d. "sanzione base" per tutti gli anni e atti impositivi in considerazione.

L'importo così acquisito va aumentato del 25% (pari ad € 69.574,15) quale aumento, minimo, sempre in virtù dei principi di proporzionalità sopra enunciati, a norma dell'art. 12 primo comma del D.Lgs 472/97, ottenendo il risultato di € 347.870,75.

Va quindi applicato l'aumento (sempre contenuto nella misura minima del 50%) ai sensi dell'art. 12 comma 5° D.Lgs. 472/97 trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi, per le quali l'Ufficio non ha irrogato la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, ma con separati avvisi, sicchè spetta a questo Giudice provvedere.

Potrebbe in teoria sostenersi che l'aumento debba essere commisurato al 50% della sola sanzione base (giusta il tenore letterale della norma), ovvero di € 278.296,60 anziché del totale complessivo di € 347.870,75 ma questo Giudice non può incorrere nel vizio di ultrapetizione, avendo la parte contenuta la propria domanda *quantum minoris* in € 521.806,13 (anziché in € 487.019,05).

La misura definitiva della sanzione unica è pertanto di € **521.806,13**.

Peraltro si osserva fin d'ora che anche siffatto meccanismo legislativo di aumenti plurimi, ai limiti della vessazione allo stato puro, appare non scevro da criticità, sotto il profilo del criterio di proporzionalità già esaminato, considerato che, in un sistema incentrato su di un'unica base imponibile valida per più tributi, risulta praticamente impossibile, con una sola condotta, violare un'unica norma.

Giova spendere qualche parola in ordine all'applicabilità dell'istituto della continuazione ("progressione" laddove le plurime violazioni, omessa fatturazione, omessa registrazione, omessa liquidazione periodica, omessa dichiarazione, e via dicendo, pregiudichino la determinazione dell'imponibile).

In effetti nell'ispecie si ravvisano violazioni, ancorchè distribuite in periodi d'imposta diversi, accomunate dalla medesima scaturigine economica, costituita dall'omessa dichiarazione di redditi di impresa ravvisati dall'Agenzia delle entrate nei proventi ricavati dalla cessione a terzi di materiali lapidei.

Pertanto le condotte per cui si procede, del tutto affini fra loro, appaiono essere state commesse in esecuzione di un medesimo disegno, ovverosia con l'obiettivo di evadere le imposte che sarebbero state dovute quale conseguenza della (omessa) dichiarazione del reddito d'impresa realizzato in più anni d'imposta.

L'istituto in oggetto è in gran parte speculare a quello contemplato dall'art. 671 c.p.p. in forza del quale "nel caso di più sentenze o decreti penali irrevocabili pronunciati in procedimenti distinti contro la stessa persona, il condannato o il pubblico ministero possono chiedere al giudice dell'esecuzione l'applicazione della disciplina del concorso formale o del reato continuato, sempre che la stessa non sia stata esclusa dal giudice della cognizione ... Il giudice dell'esecuzione provvede determinando la pena in misura non superiore alla somma di quelle inflitte con ciascuna sentenza o ciascun decreto."

In un'ottica di unità di sistema i due istituti realizzano la stessa esigenza in differenti campi giuridici.

Ben si comprende e giustifica pertanto l'applicazione in ambito tributario della continuazione, in sede di esecuzione, e per essa in sede di impugnazione delle cartelle che preludono all'esecuzione "esattoriale", anche laddove i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni non siano intervenuti contemporaneamente e dove sia mancata, da parte del Giudice che abbia preso cognizione per ultimo del merito dei provvedimenti sanzionatori impugnati, la rideterminazione della sanzione complessiva, come statuito dall'ultimo alinea del 5° comma dell'art. 12 D.Lgs. 472/97 più volte citato.

§§§

La domanda di ripetizione di quanto versato in esubero rispetto alla sanzione in questa sede rideterminata appare fondata.

Le sanzioni nella misura intimata nelle cartelle di pagamento sono state versate in corso di procedimento, entro i termini di legge (giorni 60) dalla rispettiva notifica. Nessuna preclusione si è pertanto verificata rispetto

all'obbligo dell'Agenzia di rifusione della misura eccedente la sanzione unica quale rideterminata alla luce dell'istituto della continuazione.

L'Agenzia avrà cura pertanto di rimborsare alla ricorrente l'importo di € 466.303,33 oltre interessi, nella misura prevista dalle disposizioni vigenti in materia di rimborsi, a far tempo dalla domanda fino al saldo effettivo.

§§§

Non ricorre il prospettato vizio della cartella afferente la pretesa mancata indicazione del responsabile del procedimento relativo alla determinazione dell'aggio.

La sanzione della nullità della cartella di pagamento per mancata indicazione del responsabile del procedimento, introdotta dal D.l. n° 248/07 recante "*Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria*", che si applica solamente alle cartelle relative a ruoli consegnati all'agente della riscossione a partire dal 1° giugno 2008 ⁽¹⁾ è conseguenza dell'obbligo di rendere edotti i contribuenti sulle figure dei responsabili del procedimento di iscrizione a ruolo (di pertinenza dell'ente impositore) e di formazione e notificazione della conseguente cartella (ad opera dell'agente della riscossione).

Nelle cartelle *de quibus agitur* sono correttamente indicati i due responsabili, l'uno per la formazione del ruolo e l'altro per la formazione della cartella: all'evidenza, trattandosi di due momenti distinti e di competenza di due Uffici diversi, l'agenzia delle entrate (nel caso che ci occupa) e l'agente della riscossione, l'uno non può sapere quello che compie l'altro. E' dunque giocoforza che siano due i soggetti responsabili.

Il secondo funzionario, quello competente per la formazione della cartella risponderà anche per tutto quanto attiene al suo contenuto, ivi compreso il calcolo dell'aggio, intendendosi per "stampa" della cartella anche il trasferimento su supporto cartaceo dei calcoli di aggio (che peraltro consistono nella mera applicazione di un'aliquota percentuale prestabilita per legge, di tal che non dovrebbe essere soverchiamente difficile al contribuente ricostruire i conteggi), interessi e quant'altro eseguito dall'agente a tavolino o informaticamente.

§§§

¹) Detto obbligo non è previsto a pena di nullità dall'articolo 7, comma 2, lett. a), dello Statuto dei diritti del contribuente, essendo stato introdotto, con la decorrenza sopra specificata, solamente col decreto legge 248/07.

Passando alla disamina della sollevata questione afferente l'aggio "esattoriale" *alias* compensi di riscossione, si osserva quanto in appresso.

E' dovuto l'aggio (diritti di riscossione) indicato nelle cartelle.

Già Cass. sez. 1, n° 6646 del 15.3.2013, ancorchè in sede di ricorso avverso provvedimento reiettivo della richiesta di ammissione al passivo di un fallimento formulata da Equitalia ed a seguito della conseguente opposizione a stato passivo da questa promossa, aveva enunciato il seguente principio, valido ad ogni effetto: *"È solo in virtù dello svolgimento della predetta attività di riscossione e di eventuale esecuzione che all'esattore compete un aggio sulle somme riscosse. Se tale attività viene iniziata e svolta prima della dichiarazione di fallimento, sia pure con la sola notifica della cartella di pagamento, non è dubbio che all'esattore compete l'aggio di cui al D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 17."*

Nel caso di specie la riscossione ha avuto inizio, con la notifica delle cartelle (assimilabili al precetto di pagamento nel processo civile di espropriazione forzata) di tal che la pretesa di addebito dei diritti di riscossione trova fondamento.

Le spese vanno compensate in ragione della reciproca soccombenza delle parti, atteso il limitato accoglimento dei motivi di impugnazione e la reiezione di alcuni di essi.

P.Q.M.

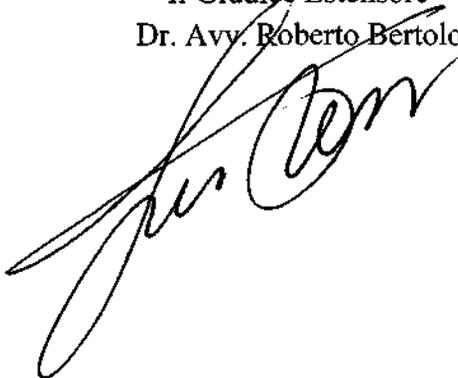
La Commissione accoglie i ricorsi riuniti e determina la sanzione unica in € 521.806,13.

Dispone la restituzione da parte dell'Ufficio della somma di € 466.303,33 oltre interessi dalla domanda.

Compensa le spese di lite.

Milano addì 2.3.2017

Il Giudice Estensore
Dr. Avv. Roberto Bertolo



Il Presidente
Dr. Walter Saresella

