Sentenza del 29/10/2020 n. 23870 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

(XXXXX), in qualita' di legale rappresentante della societa' " (XXXXX) s.r.l", ricorre per la cassazione della sentenza n. 2/01/13 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, svolgendo sette motivi che, in controversia riguardante la sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio dell'attivita' emessa dall'Agenzia delle Entrate e notificata in data 7.6.2013, aveva rigettato l'appello proposto dalla societa' contribuente. L'Agenzia delle Entrate, a seguito di un controllo della societa' sugli obblighi strumentali, aveva riscontrato con P.V.C. alcune irregolarita' da cui era conseguita la sanzione accessoria Decreto Legislativo n. 471 del 1997, ex articolo 12, comma 2. La contribuente presentava istanza di accertamento con adesione per la definizione delle violazioni accertate, che veniva rigettata dall'Ufficio accertatore, il quale successivamente irrogava una sanzione amministrativa pecuniaria di Euro 11. 840,63, con verbale di contestazione finale, che si concludeva con definizione agevolata. Successivamente l'Agenzia delle Entrate irrogava alla societa' contribuente la sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio dell'attivita' per la durata di ventitre' giorni consecutivi. L'Agenzia delle Entrate si e' costituita con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo si denuncia violazione dell'articolo 24 Cost. e della L. n. 212 del 2000, articolo 12, atteso che i rilievi indicati nel verbale di constatazione finale non sarebbero attendibili, in quanto i verbalizzanti non avrebbero tenuto conto, nell'ambito dell'attivita' di accertamento, delle fatture emesse dalla societa' ricorrente nel periodo controllato, ne' avrebbero tenuto conto del fatto che i ticket (conteggiati nel calcolo degli elementi extra contabili) sono da considerarsi corrispettivi non incassati oggetto peraltro di successiva fatturazione. Si lamenta, inoltre, che le omesse certificazioni delle comande contestate sarebbero state rintracciate dopo una Diu' accurata ricerca e, comunque, alcune delle stesse sarebbero state erroneamente computate (e quindi erroneamente confrontate) dai verbalizzanti in un anno di imposta diverso dalle comande stesse. La ricorrente si duole del fatto che, nel corso della redazione del verbale di constatazione, l'Agenzia delle Entrate avrebbe rifiutato verbalmente l'accoglimento di documentazione atta a dimostrare l'infondatezza dei rilievi proposti, con la conseguenza che i verbalizzanti non farebbero menzione dei documenti esibiti, rimandando alle sedi competenti per l'esibizione degli stessi.

2.Con il secondo motivo si denuncia violazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articoli 16 e 16-bis e L. 212 del 2000, articolo 12, in quanto l'atto di contestazione e' stato emesso oltre i

novanta giorni previsti, a pena di decadenza, dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16-bis, mentre l'atto ci irrogazione della sanzione accessoria fa riferimento ad un atto di contestazione con numerazione diversa. La ricorrente, nonostante fosse consapevole delle predette incongruenze e del vizio dell'atto di contestazione ricevuto, decideva di evitare lungaggini nella definizione della controversia, uniformandosi alla proposta di definizione agevolata (Decreto Legislativo n. 472 del 1997, ex articolo 16) contenuta a pagina 10 dell'atto. La societa' sostiene che se l'Agenzia delle Entrate era gia' consapevole che, nonostante la definizione agevolata, comunque poteva procedere con l'applicazione della sanzione accessoria di cui al Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 12, comma 2, perche' norma speciale rispetto al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, poneva in essere un atto in violazione della L. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) mancando di quel principio di chiarezza e trasparenza degli atti amministrativi.

3. Con il terzo motivo si denuncia violazione dell'articolo 12 Statuto del contribuente ed eccesso di potere, in quanto nell'atto antecedente era stata indicato il Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 12, come sanzione accessoria da applicare al caso di specie, precisando che con il pagamento della sanzione agevolata si sarebbe evitata l'applicazione di tale sanzione. Ne consegue che con il successivo atto di irrogazione della sanzione accessoria non era chiaro quale fosse la vera volonta' della P.A.

4. Con il quarto motivo si denuncia violazione del Decreto Legislativo n. 471 del 1996, articolo 12, comma 2-bis, e del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16-bis, in quanto il provvedimento di irrogazione della sanzione accessoria dovrebbe essere notificato, ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 12, comma 2-bis, a pena di decadenza, entro sei mesi dalla contestazione della terza violazione. Il contribuente rileva che se il termine ultimo di notifica dell'atto di contestazione deve considerarsi il 24.7.2009 (ovvero 90 giorni dalla constatazione Decreto Legislativo n. 472 del 1997, ex articolo 16-bis) allora i termini di notifica sarebbero ampiamente superati, con effetto decadenza dell'atto. Nel caso, invece, si consideri decorrere i sei mesi a partire dal 25.9.2019 (termine di notifica dell'atto di contestazione) allora il provvedimento dovrebbe essere annullato poiche' basato su un atto viziato da decadenza (Decreto Legislativo n. 472 del 1997, ex articolo 16-bis). I giudici del merito sulla questione al pungo 4.2. lettera c) della sentenza hanno sostenuto che per espresso disposto Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 12, comma 2-bis, il provvedimento di sospensione deve intervenire ed essere notificato alla parte entro sei mesi dalla contestazione, e non gia' 90 giorni dalla constatazione, della quarta violazione dell'obbligo di emissione della ricevuto o scontrino fiscale, sicche' una volta acclarato per risultanza desunta dalle stesse indicazioni di parte che la contestazione era stata notificata il 25.9.2009 ed il provvedimento sanzionatorio era stato notificato il 1.2.2020 la decadenza doveva ritenersi esclusa, con la conseguenza che la lagnanza dell'appellante non aveva ragione di essere. Ne' puo' condividersi l'orientamento dei giudici di secondo grado (punto 4 della sentenza) per il mancato ingresso alle censure di questa parte in relazione alla pretesa inattendibilita' dei rilievi di cui al verbale di constatazione, poiche' afferenti all'evidenza a controversia pregressa gia' fatta oggetto di irretrattabile definizione agevolata.

5. Con il quinto motivo si denuncia violazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 7, in quanto non puo' non tenersi conto nell'applicazione della sanzione delle condizioni soggettive

del ricorrente (Decreto Legislativo n. 472 del 1997, ex articolo 7), atteso che la chiusura dell'esercizio per un lasso di tempo cosi' ampio pregiudicherebbe in maniera definitiva il futuro dell'azienda. Nel caso di specie, non si puo' prescindere nei criteri di valutazione della potenziale perdita di clientela dovuta alla chiusura, quali mancati ricavi, deperimento di derrate alimentari, impossibilita' di realizzare programmi si sviluppo di impresa, situazioni di il-liquidita' o insolvenza, ai tagli occupazionali dell'azienda, all'effettivo valore di mercato. Secondo la ricorrente, andrebbero valutati il pregiudizio al diritto all'immagine di onesto contribuente, al diritto ad una esistenza libera e dignitosa ed al diritto alla liberta' di impresa.

6. Con il sesto motivo si denuncia violazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16 ed eccesso di potere, in quanto nel provvedimento di sospensione non risulterebbe rispettata la previsione di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16, laddove viene previsto che l'atto deve riportare i criteri adottati per la determinazione della sanzione. L'Ufficio avrebbe imposto la chiusura per un periodo di giorni 23 senza specificare i criteri adottati per la scelta della sanzione, e qualora tali criteri fossero oggettivi mancherebbe della valutazione delle circostanze soggettive indicate al punto precedente, da cui l'ente che irroga una sanzione non puo' assolutamente prescindere. Si eccepisce ancora l'ipotesi di eccesso di potere tale per cui la P.A. non puo' incidere sulle situazioni soggettive istituzionalmente libere dei cittadini senza la guida e l'esternazione di idonei parametri di riferimento, senza i quali si concretizza una ipotesi di eccesso di potere ogni volta che la pretesa tutelata del singolo sia in posizione di conflitto con quella analoga di altri soggetti. Sul punto non puo' condividersi quanto hanno affermato i giudici di appello, in quanto la Commissione Tributaria Regionale asserisce che il danno della chiusura avrebbe potuto essere evitato dalla ricorrente se solo si fosse adottato un comportamento rispettoso della legge, atteso che, nella specie, si tratterebbe di un numero di violazioni di gran lunga superiore rispetto a quelle minime indicate dalla legge, tutte perpetrate in un arco di tempo di gran lunga inferiore.

7. Con il settimo motivo di ricorso si denuncia violazione dello Statuto del Contribuente e dell'articolo 97 Cost., atteso che la societa' contribuente decideva di definire la controversia pagando la somma richiesta di Euro 2.965,32 pari ad un quarto della sanzione determinata ai sensi del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 16, comma 3, e nell'atto di adesione c'era chiaramente scritto che la definizione agevolata avrebbe escluso sanzioni accessorie, nonostante cio' la Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, con atto n. 6164 del 2010, irrogava la sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio dell'attivita' per la durata di ventitre' giorni consecutivi, a decorrere dal 29.3.2010. A tale riguardo la Commissione Tributaria Regionale ha rigettato le doglianze, affermando che e': "negato ingresso alle agnanze di parte appellante alla pretesa inattendibilita' dei rilievi di cui al verbale di contestazione finale (...) infatti si tratta di questioni afferenti, all'evidenza, a controversia pregressa (gia' fatta oggetto di irre-trattabili definizione agevolata)", sicche' alla contribuente con la definizione agevolata si vede preclusa per sempre la possibilita' di far valere le proprie ragioni.

8. I motivi proposti sono inammissibili, per i rilievi di seguito enunciati.

8.1. Il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in

maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali e l'esatte indicazione numerica di una delle predette ipotesi (Cass. n. 4036 del 2014). Nondimeno, il motivo del ricorso, deve necessariamente possedere i caratteri della tassativita' e della specificita' ed esige una precisa enunciazione che rientri nelle categorie logiche previste dal codice di rito (Cass.n. 19959 del 2014; Cass. n. 18202 del 2008).

Nella specie, nessuno dei motivi di ricorso riconduce esplicitamente le censure ad uno dei paradigmi previsti dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, sicche' non e' consentito a questa Corte comprendere se le dedotte violazioni di norme siano riconducibili ad un vizio di violazione di legge, o ad un vizio di motivazione della sentenza impugnata.

Siffatto modo di articolare e censure, in difetto di qualsivoglia coordinamento con le fattispecie di vizio tassativamente previste dall'articolo 360 c.p.c., non e' rispettoso del sistema processuale vigente, in relazione alla formula prevista per il ricorso per cassazione, cosi' come inveratasi nella norma sopra citata (Cass. n. 11603 del 2018). Le ragioni del dissenso che la parte intende marcare nei riguardi della decisione impugnata devono essere formultate in termini tali da soddisfare esigenze di specificita', di completezza e di riferibilita' a quanto pronunciato, secondo le censure previste tassativamente dall'articolo 360 c.p.c., comma 1 (Cass. n. 10862 del 2018).

8.2. Va, altresi', rilevata l'inidoneita' delle argomentazioni espresse in alcuni mezzi a rilevare e censurare espressamente la "ratio decidendi " della motivazione della decisione, posto che con i motivi n. 1, n. 2, n. 3, n. 5, non si esprime nessuna specifica censura alla sentenza impugnata, limitandosi a dissertare su questioni che involgono specificamente gli atti impositivi, in alcuni casi anche svolgendo rilievi avverso l'atto di contestazione e non avverso l'atto di irrogazione di sanzioni (v. es. secondo motivo) oltre al fatto che il primo motivo, come evidenziato anche dalla Procura Generale della Cassazione (v. memoria), pone questioni sollevate per la prima volta in sede di legittimita' (Cass. n. 20694 del 2018; Cass. n. 2038 del 2019).

Ne consegue che l'intero sviluppo illustrativo del ricorso, quindi anche i restanti motivi, sembrano introdurre un inammissibile terzo grado di giudizio, tramite il quale far valere le doglianze nei confronti dell'atto impositivo, articolate in una inestricabile commistione di elementi di fatto, riscontri di risultanze istruttorie e principi di diritto, senza una effettiva critica propositiva nei confronti della sentenza impugnata.

La Corte di cassazione non e' mai giudice del fatto in senso sostanziale, ma esercita un controllo sulla legalita' e logicita' della decisione che non consente di riesaminare e di valutare autonomamente il merito della causa (Cass. n. 6519 del 2019; Cass. n. 25332 del 2014).

8.3.In disparte l'inammissibilita' di tutte le censure per le ragioni sopra ampiamente esposte, le doglianze espresse sono, altresi', infondate. La Commissione Tributaria Regionale, con motivazione congrua e priva di vizi logici, ha ritenuto la gravita' della violazione sotto l'aspetto quantitativo e qualitativo, essendosi la stessa tradotta nella mancata emissione di n. 81 scontrini fiscali (v.Cass. n. 739 del 2019, in fattispecie analoga). Inoltre, ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 12, comma 2, "qualora siano state contestate ai sensi del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, n. 16, nel corso di un quinquennio, quattro distinte

violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, compiute in giorni diversi, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle Disp. del cit. Decreto Legislativo n. 472 del 1997, e' disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attivita' ovvero dell'esercizio dell'attivita' medesima per un periodo di tre giorni ad un mese", e secondo quanto previsto dal comma 2-bis "gli atti di sospensione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro 6 mesi da quanto e' contestata la quarta violazione", sicche' dalla piana lettura delle norme si evince anche che il termine decadenziale per l'irrogazione della sanzione decorre dalla contestazione, non dalla constatazione.

Inoltre, costituisce principio consolidato quello secondo cui, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, il Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, articolo 12, comma 2, il quale prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio ovvero dell'esercizio dell'attivita' medesima nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale, ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nel Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 16, comma 3, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non e' impedita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultima disposizione (Cass. n. 739 del 2019; Cass. n. 25468 del 2008; Cass. n. 25671 del 2008; Cass. 2439 del 2007).

9. In definitiva, il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate come dadispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite, che liquida in complessivi Euro 2.900,00, oltre spese prenotate a debito ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1-quater, da' atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio, per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a).

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza