Sentenza del 15/11/2021 n. 34264 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Il 5/06/2007 l'Agenzia delle Entrate di Como notificò alla F.lli B. S.r.l. un avviso di contestazione che irrogava una sanzione pecuniaria per mancata emissione di un certo numero di scontrini fiscali, in alcuni negozi di proprietà della ricorrente, nei mesi di dicembre 2006 e gennaio 2007.

Alle deduzioni difensive della società seguirono, prima, l'annullamento dell'atto di contestazione e, successivamente, in data 19/10/2007, la revoca dell'annullamento in autotutela, con la motivazione che il provvedimento era stato emesso per un "mero errore materiale".

2. La società si oppose all'atto di contestazione e alla successiva revoca dell'annullamento in autotutela e la Commissione Tributaria Provinciale ("C.T.P.") di Como, con sentenza n. 125/2008, accolse il ricorso.

3. Il 26/11/2007, le Entrate irrogarono alla società la sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio dell'attività per la durata di 22 giorni consecutivi.

4. La C.T.P. di Milano, con sentenza n. 83/16/2008, su ricorso della società, annullò tale provvedimento sanzionatorio.

5. L'Ufficio ha appellato entrambe le pronunce di primo grado; la C.T.R. lombarda, dopo averli riuniti, ha accolto i gravami e, in riforma delle sentenze appellate, ha dichiarato la legittimità della revoca del 19/10/2007 e degli atti sanzionatori.

6. La Commissione Regionale ha rilevato che l'Amministrazione finanziaria ("A.F.") aveva esercitato il potere di revoca per soddisfare l'interesse pubblico all'eliminazione di un atto emesso per un "mero errore materiale", senza ledere i diritti della contribuente, rimessa in termini per contrastare la pretesa fiscale, in sede giudiziaria, sicchè l'atto di contestazione, posto a base della sanzione accessoria, continuava ad essere quello notificato il 5/06/2007, "annullato ma poi ripristinato dall'atto di revoca." (cfr. pag. 5 della sentenza impugnata).

Sul merito, la sentenza conferma la legittimità del rilievo fiscale, da cui è scaturita la sanzione accessoria, poggiante sul processo verbale della Guardia di Finanza che aveva accertato la mancata emissione di 56 scontrini fiscali, a causa del disallineamento tra gli importi dei POS e gli scontrini fiscali.

7. La società ricorre con sei motivi, illustrati con una memoria; l'Agenzia resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso ("I. Violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, commi 4 e 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), la ricorrente censura la sentenza impugnata che ha erroneamente trascurato che l'atto di contestazione, ai sensi dell'art. 16, ha un'efficacia sanzionatoria condizionata alla mancata presentazione delle deduzioni difensive da parte dei destinatari dell'atto e, ancora, ritenendo contra legem irrilevanti le deduzioni difensive della contribuente, non ha considerato che doveva essere emesso un nuovo provvedimento di irrogazione delle sanzioni - nella specie, mancante -, visto che nemmeno la revoca dell'annullamento in autotutela rappresentava un valido atto di applicazione delle sanzioni.

2. Con il secondo motivo (II. "Nullità del procedimento e della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), la ricorrente censura la sentenza impugnata per omessa pronuncia sulla domanda avente ad oggetto il perdurare o meno dell'esistenza e della validità di un provvedimento sanzionatorio, dopo le deduzioni difensive dell'interessata e in assenza di un successivo atto di irrogazione delle sanzioni.

3. Con il terzo motivo ("Nullità del procedimento e della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), la ricorrente censura la sentenza impugnata per omessa pronuncia sulla questione decisiva del giudizio, riguardante la nullità del provvedimento di revoca, perchè privo di motivazione, e la conseguente estinzione del procedimento sanzionatorio.

4. Con il quarto motivo ("Violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), la ricorrente, in subordine rispetto alla precedente doglianza, deduce l'errore di diritto della sentenza impugnata che non ha rilevato il difetto di motivazione del provvedimento di revoca, atteso che l'obbligo di motivazione non può ritenersi assolto tramite il generico riferimento operato dall'A.F. a un "mero errore materiale", senza l'esplicita indicazione delle ragioni che hanno indotto l'Ufficio a revocare l'annullamento in autotutela.

5. Con il quinto motivo ("Contraddittorietà della motivazione ex art. 360 c.p.c., n. 5, circa l'esistenza della motivazione del provvedimento di revoca (fatto controverso decisivo ai fini dell'esistenza di un procedimento sanzionatorio)."), la ricorrente censura la contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata che, pur ravvisando l'esistenza di un obbligo di motivare i provvedimenti in autotutela, e, quindi, riconoscendo che il Fisco deve esplicitarne le ragioni giuridiche e i presupposti di fatto, tuttavia, ha ritenuto assolto il relativo onere tramite il generico riferimento all'emissione dell'atto di revoca, a causa di un "mero errore materiale".

6. Con il sesto motivo ("Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 6 c.c., del D.Lgs. n. 471 del 1997, artt. 3 e 4, e degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; in subordine, illogicità della motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in punto di

prova per presunzioni della mancata emissione di scontrini fiscali."), la ricorrente censura la sentenza impugnata per avere erroneamente desunto la mancata emissione di scontrini fiscali dall'assenza di corrispondenza tra i pagamenti effettuati con moneta elettronica (carta di credito o bancomat) e gli scontrini fiscali. Assume che una simile inferenza non è corretta, a rigor di logica, in quanto i verificatori hanno accertato che, in nessun caso, alla chiusura giornaliera dei negozi della società contribuente, la somma dei pagamenti elettronici era maggiore dei corrispettivi effettivamente documentati dagli scontrini fiscali registrati in contabilità. Da una diversa angolazione giuridica, inoltre, rimarca che la massima d'esperienza adottata dall'Ufficio, per la quale lo scostamento tra pagamenti elettronici e risultanze del "giornale di fondo" prefigura la mancata emissione degli scontrini fiscali, vale solo quando per un verso vi è coincidenza tra il titolare dell'attività e l'addetto all'emissione dello scontrino (mentre, nella specie, tutti i punti vendita erano gestiti da personale dipendente); per altro verso, e diversamente da quanto è avvenuto nella vicenda in esame (nella quale la contribuente è titolare di quattro negozi posti a Como e di cinque negozi posti a Lecco, collocati tutti a 50-100 m di distanza l'uno dall'altro), non sono ipotizzabili modalità di vendita e pagamenti cumulativi, in più negozi appartenenti alla stessa compagine sociale.

7. Il primo motivo è fondato.

Secondo il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, che disciplina il procedimento di irrogazione delle sanzioni, l'Ufficio notifica al trasgressore un atto di contestazione (comma 2) e, se questi non addiviene a definizione agevolata, entro un certo termine, può produrre deduzioni difensive, in mancanza delle quali l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile con ricorso alle commissioni tributarie (comma 4); quando sono state proposte deduzioni, l'Ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime.

Così composto il quadro normativo di riferimento, nella presente controversia tributaria, si osserva che, diversamente da quanto afferma la C.T.R., è mancato un valido atto d'irrogazione delle sanzioni (principale e accessoria) in quanto all'atto di contestazione (notificato il 5/06/2007) hanno fatto seguito le deduzioni difensive della contribuente, sicchè l'Ufficio, ravvisandone i presupposti, nel termine di decadenza di un anno dalla presentazione delle deduzioni, avrebbe dovuto emettere un nuovo provvedimento, ossia un atto di irrogazione delle sanzioni, motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime.

Inoltre, sbaglia la C.T.R. nel ritenere che l'atto sanzionatorio "rimane quello notificato in data 5.6.2007, annullato ma poi ripristinato dall'atto di revoca." (vedi supra).

E' il caso di ribadire, al riguardo, il principio espresso da questa Corte, per il quale: "In materia tributaria, il potere della P.A. di provvedere in via di autotutela e con effetti retroattivi all'annullamento d'ufficio (o alla revoca) degli atti illegittimi o infondati (nella specie, un atto di contestazione di sanzioni) è espressamente riconosciuto dal D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2-quater, comma 1 (convertito in L. 30 novembre 1994, n. 656) e non sussistono ragioni per non ritenere che possa essere annullato anche un precedente atto di annullamento, senza che da tale annullamento, tuttavia, consegua la reviviscenza dell'originario atto impositivo, ormai definitivamente eliminato dall'ordinamento. Ne consegue che, in tal caso, l'amministrazione

finanziaria ha l'obbligo di un positivo esercizio del suo potere impositivo mediante un nuovo atto "sostitutivo" del precedente, da adottare entro il termine previsto per il compimento dell'atto." (Cass. 8/10/2013, n. 22827; 08/10/2019, n. 25055).

Sulla scia di tale canone giuridico, è chiaro che l'atto di contestazione ha perso la propria potenziale valenza di atto sanzionatorio, per due concorrenti ragioni: da un lato, perchè ad esso hanno fatto seguito le deduzioni difensive della contribuente; dall'altro, perchè l'Amministrazione finanziaria lo aveva annullato (in autotutela) e la successiva revoca dell'autotutela non ne aveva, per così dire, ripristinato gli effetti.

8. Tutti gli altri motivi restano assorbiti in conseguenza dell'accoglimento del primo.

9. Alla stregua di queste considerazioni, accolto il primo motivo del ricorso ed assorbiti i rimanenti, la sentenza è cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, la causa può essere decisa nel merito, coll'accoglimento del ricorsi introduttivi della contribuente.

10. Le spese processuali dei gradi di merito vanno compensate, tra le parti, mentre quelle del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara assorbiti gli altri motivi, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi della contribuente; compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate a corrispondere alla ricorrente le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.800,00, a titolo di compenso, oltre a Euro 200,00, a titolo di esborsi, al 15% sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza