Sentenza del 28/01/2022 n. 2629 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di accesso presso i locali della società Nuova G. s.r.l., l'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 2003, per il recupero a tassazione di maggiori imposte ai fini Irpeg, Irap e I.V.A., contestando ricavi non dichiarati e sopravvenienze passive.

2. La Commissione tributaria provinciale accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo fondata soltanto la censura concernente i costi indeducibili per difetto di inerenza e di competenza.

La sentenza veniva impugnata dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale che rigettava l'impugnazione.

I giudici regionali, in particolare, respingevano l'eccezione di presunta violazione dei limiti di permanenza dei verificatori presso i locali della società, evidenziando che dagli stralci dei verbali depositati si evinceva che la verifica era stata condotta con una permanenza saltuaria e che i verbalizzanti avevano correttamente effettuato indagini relative sia alle imposte sui redditi che all'Irap. Rilevavano, pure, che il processo verbale di constatazione faceva fede fino a querela di falso per le attività di fatto, per cui il materiale contabile ed extracontabile, rinvenuto presso la sede della società, era utilizzabile perchè riferibile alla società e costituiva un quadro indiziario preciso e concordante, che ben poteva essere posto a base dell'accertamento.

3. Per la cassazione della suddetta decisione ha proposto ricorso la società Nuova G. s.r.l., con sette motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate mediante controricorso.

In prossimità dell'udienza pubblica del 13 febbraio 2019 la società contribuente, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata di cui al D.L. n. 119 del 2018, art. 6, ha chiesto la sospensione del processo. Il Collegio ha sospeso il processo, rinviando la causa a nuovo ruolo.

La società contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Preliminarmente deve rilevarsi che la contribuente non ha coltivato la definizione agevolata a cui aveva inizialmente dichiarato di voler aderire.

2. Con il primo motivo la società contribuente deduce la "Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto e precisamente della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, ultimo periodo (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", lamentando che la C.T.R. ha rigettato la censura con la quale

aveva eccepito la violazione della disposizione normativa richiamata per omessa allegazione del processo verbale di constatazione, richiamato nell'avviso di accertamento.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Secondo il costante insegnamento di questa Corte (cfr. Cass., sez. 5, 25/07/2012, n. 13110; Cass., sez. 5, 13/02/2019, n. 4176), "l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento, o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notifica". In particolare, deve ritenersi che lo Statuto del contribuente, art. 7, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisca esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass., sez. 5, 4/07/2014, n. 15327; Cass., sez. 5, 19/11/2019, n. 29968).

2.3. Alla ricorrente erano ben noti i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della ripresa fiscale, considerato che, all'esito della verifica eseguita presso la sede, il legale rappresentante aveva sottoscritto il processo verbale di constatazione ed era stato, quindi, reso edotto delle ragioni poste a supporto dell'avviso di accertamento, cosicchè, in difetto di un concreto pregiudizio al diritto di difesa, correttamente i giudici di secondo grado hanno disatteso la censura prospettata.

3. Con il secondo motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per "violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto e precisamente della L. 27 luglio 2000, n. 21, art. 12, comma 5 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", in quanto i giudici di appello hanno respinto l'eccezione con la quale era stato fatto rilevare che la verifica si era protratta dal 15 febbraio 2005 sino al 6 maggio 2005 e, quindi, per un tempo superiore ai trenta giorni previsti come termine massimo dalla disposizione richiamata. Assume la ricorrente che erroneamente la C.T.R. ha ritenuto che il divieto di superare i trenta giorni riguardi soltanto una verifica condotta con una permanenza "continua", ossia che non subisca alcuna interruzione, posto che, perseguendo la norma il contemperamento di due interessi contrastanti, quello pubblico alla completezza delle operazioni di verifica e quello privato alla minore compressione possibile dell'attività economica dei contribuenti, il computo dei trenta giorni deve essere operato considerando, quale dies a quo, il giorno in cui la verifica fiscale coinvolge "la sede del contribuente" e, quale momento finale, il giorno in cui la stessa verifica viene conclusa ovvero prosegue in locali diversi dalla sede. Il legislatore, ad avviso della società, non ha inteso limitare la norma in esame ai casi di presenza effettiva ed ininterrotta nei locali del contribuente e, pertanto" il computo non deve essere effettuato avendo riguardo ai soli giorni di verifica presso i locali durante i quali vi sia stata una effettiva presenza dei militari.

3.1. Il motivo è inammissibile.

3.2. La Commissione tributaria provinciale ha rigettato tale doglianza e, in difetto di appello incidentale da parte della società avverso tale statuizione della decisione, si è formato il giudicato interno sul punto.

In ogni caso, la censura è anche infondata, in quanto, in tema di verifiche tributarie, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, nel fissare agli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria il termine di trenta giorni lavorativi (successivamente prorogabile) di permanenza presso la sede del contribuente, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta presso tale sede, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi; nè, in materia, assumono alcuna rilevanza le disposizioni, peraltro di natura meramente amministrativa, adottate, come il D.M. Finanze 30 dicembre 1993, per mere finalità di autorganizzazione e di coordinamento della capacità operativa dell'Amministrazione finanziaria da destinare all'azione accertatrice (Cass., sez. 5, 11/11/2011, n. 23595; Cass., sez. 5, 12/05/2017, n. 11878).

Peraltro, costituisce principio consolidato quello secondo cui la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dal citato art. 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (Cass., sez. 5, 27/01/2017, n. 2055; Cass., sez. 5, 15/04/2015, n. 7584).

4. Con il terzo motivo la ricorrente deduce la "violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto e precisamente della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 2 (art. 360 c.p.c., n. 3)" per avere la C.T.R. rigettato la doglianza con cui si lamentava che dal processo verbale del 15 febbraio 2005, redatto nel corso del primo giorno di verifica, non era possibile desumere le ragioni di quest'ultima. Ad avviso della ricorrente la disposizione richiamata impone un obbligo di informazione a carico dei verificatori circa le ragioni dell'ispezione che deve essere assolto prima dell'inizio della verifica e non nella fase terminale, quando viene redatto il processo verbale di constatazione.

4.1. Il motivo è inammissibile.

4.2. La Commissione tributaria provinciale ha rigettato tale doglianza e avverso la statuizione non è stato proposto appello incidentale, con conseguente formazione del giudicato interno sul punto.

Peraltro, il motivo è infondato. Infatti, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 2, nel prevedere obblighi informativi, "quando viene iniziata la verifica", non li contempla a pena di nullità e, poichè anche in materia tributaria vale la regola della tassatività delle nullità, l'inosservanza di tale obbligo non comporta alcuna invalidità (Cass., sez. U, 17/02/2010, n. 3676; Cass., sez. 5, 28/12/2018, n. 33572).

Inoltre, le ragioni della verifica sono riportate nel processo verbale di constatazione, tanto che esse risultano comunicate alla società già dal 15 febbraio 2005 (si legge a pag. 7 del controricorso "in realtà, come sancito da pag. 1 a pag. 3 del p.v.c., i verificatori hanno informato il contribuente delle ragioni della verifica già dal 15-2-2005, data dell'accesso...Ne dà atto il giudice di prime cure, che richiama persino il contenuto del p.v.c...., nel quale i militari descrivono le fasi dell'accesso").

5. Con il quarto motivo la società contribuente, deducendo la "violazione e falsa applicazione delle norme di diritto che disciplinano l'attività di esecuzione degli accessi e delle verifiche ed in particolare del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, del D.P.R. 26 febbraio 1972, n. 633, art. 52, e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25 (art. 360 c.p.c., n. 3)", lamenta che l'ordine di servizio del 15 febbraio 2005 era limitato solo alle imposte dirette ed all'I.V.A., ma non conteneva alcun riferimento all'Irap, tributo al cui accertamento era stata pure rivolta l'attività dei verbalizzanti. La Commissione tributaria regionale aveva disatteso tale doglianza sostenendo che il mancato espresso riferimento all'Irap non determinava alcuna preclusione, in quanto la disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 446 del 1997, faceva espresso rinvio alle disposizioni dettate ai fini delle imposte sui redditi, ma tale deduzione, secondo la ricorrente, non abilitava l'Agenzia delle entrate ad utilizzare i dati acquisiti ai fini delle imposte dirette anche per l'accertamento ai fini dell'Irap, in assenza di specifica autorizzazione.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. Invero, la Commissione regionale ha correttamente affermato che, poichè il D.Lgs. n. 446 del 1997, istitutivo dell'Irap, faceva riferimento per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e la riscossione, nonchè per gli obblighi documentali e contabili, alle disposizioni in materia di imposte sui redditi, è possibile estendere la verifica, già prevista per l'Iva e per le imposte dirette, anche all'Irap. Secondo un consolidato orientamento di questa Corte, è possibile estendere la verifica, ampliandone l'oggetto, anche a tributi diversi rispetto a quelli indicati (Cass., sez. 5, 16/12/2009, n. 26321; Cass., sez. 5, 7/08/2009, n. 18155) ed anche ad annualità diverse (Cass., sez. 5, 28/12/2018, n. 33572, in cui l'ampliamento della verifica, ad anno diverso, è stato portato a conoscenza del contribuente al momento della sottoscrizione del processo verbale di constatazione; Cass., sez. 5, 21/01/2015, n. 992, in cui si è escluso che l'imprecisa indicazione circa l'estensione temporale della verifica comportasse l'automatica invalidità dell'atto, tanto più che l'atto impositivo si fondava sulla documentazione offerta dal contribuente e nel processo verbale di rilevamento della giacenza era previsto il compimento di una contestuale verifica generale, Cass., sez. 5, 14/01/2015, n. 429).

6. Con il quinto motivo, deducendo la "Nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell'art. 112 c.p.c. (art. 360 c.p.c., n. 4)", la ricorrente si duole che la Commissione regionale abbia omesso di pronunciare sul motivo riportato alle pagine 28 e 29 delle controdeduzioni in sede di appello, già esposto nel ricorso di primo grado (alle pagine 13 e 14), inerente alla violazione delle norme che disciplinano l'obbligo di motivazione degli avvisi di accertamento, con particolare riguardo all'obbligo di esplicitare le ragioni giuridiche poste a sostegno dell'atto impositivo, segnatamente delle norme di legge su cui si fonda l'accertamento, indicando la tipologia dello stesso tra quelle indicate negli artt. da 38 a 41-ter.

6.1. Il motivo è inammissibile perchè la statuizione di rigetto, da parte della C.T.R., di tale doglianza non è stata oggetto di appello incidentale, cosicchè si è formato il giudicato interno sul punto.

Infatti, nel processo tributario, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 c.p.c., all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione "non accolte", non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato (ad esempio, perchè ritenute assorbite), non essendo ipotizzabile, in relazione alle domande o eccezioni espressamente respinte, la terza via - riproposizione/rinuncia - rappresentata dal detto D.Lgs., art. 56, e dall'art. 346 c.p.c., rispetto all'unica alternativa possibile dell'impugnazione - principale o incidentale - o dell'acquiescenza, totale o parziale, con relativa formazione di giudicato interno (Cass., sez. 5, 6/06/2018, n. 14534).

6.2. Il motivo è comunque anche infondato.

Occorre, al riguardo, rilevare, che ben può l'ufficio finanziario mutare la propria linea difensiva nel corso del giudizio, non comportando tale diversa strategia una immutatio libelli tardiva e non consentita, se non mutano i presupposti dei fatti su cui si basano le sue valutazioni (Cass., sez. 6-5, 14/11/2014, n. 24278). Inoltre, il contribuente può dolersi della scelta da parte dell'amministrazione della tipologia di avviso solo se ne gliene derivi un pregiudizio sostanziale (Cass., sez. 5, 3/02/2017, n. 2872; Cass., sez. 5, 30/09/2005, n. 19258, Cass., sez. 5, 27/07/2012, n. 13430; Cass., sez. 5, 19/08/2015, n. 16980), senza peraltro che sia necessaria l'indicazione delle norme poste a base dell'avviso di accertamento.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico extracontabile e quello condotto con metodo induttivo sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore solo a completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c.. Ne consegue che l'eventuale errore qualificatorio del giudice di merito, sul tipo di accertamento, non rileva ex se come violazione di legge, ma refluisce in un errore sull'attività processuale ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, o in un errore sulla selezione e valutazione del materiale probatorio, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (Cass., sez. 5, 24/07/2013, n. 17952; Cass., sez. 5, 4/02/2015, n. 1951; Cass., sez. 5, 7/10/2016, n. 20132; Cass., sez. 5, 10/06/2016, n. 11942).

I singoli tipi di accertamento costituiscono, quindi, strumenti dell'Amministrazione, che può utilizzarli con discrezionalità, purchè questa risulti concretamente finalizzata all'accertamento e giunga ad un risultato finale plausibile non abnorme (Cass., sez. 5, 3/02/2017, n. 2873).

Premesso ciò, l'indicazione delle norme resta del tutto secondaria, ove si evinca la tipologia di accertamento utilizzata dall'Agenzia che, nella fattispecie in esame, come si desume dalla motivazione della sentenza impugnata, ha utilizzato il metodo analitico induttivo e non quello induttivo puro o extracontabile.

7. Con il sesto motivo la ricorrente censura la decisione impugnata per "omesso esame circa fatti decisivi che sono stati oggetto di discussione tra le parti (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)".

A supporto della censura la ricorrente si limita a riportare ampi brani delle controdeduzioni presentate in sede di appello, con le quali aveva evidenziato che la quantificazione dei presunti ricavi non dichiarati, operata dai verbalizzanti, era inattendibile poichè a base del calcolo era stato posto il costo delle gite organizzate per valorizzare i prodotti, desunto dai volantini pubblicitari reperiti presso il competente Assessorato Regionale al Turismo, senza tenere conto che i volantini erano stati predisposti da un soggetto diverso (la Gamma Tours s.r.l.), incaricato di ottenere dall'Assessorato l'acquisizione della necessaria autorizzazione prescritta dalla legge, e che si trattava di meri programmi pubblicitari predisposti esclusivamente al fine di fornire l'elenco delle attività e dei servizi inclusi nel viaggio. Il prezzo indicato nel materiale pubblicitario, predisposto prima della pubblicazione dei viaggi e della raccolta delle adesioni dei partecipanti, era destinato a subire una forte diminuzione, considerato che lo scopo delle gite organizzate era quello di far conoscere i prodotti da essa commercializzati e che al fine di incentivare la partecipazione di potenziali clienti di tali prodotti era frequente la riduzione del costo di partecipazione, cosicchè i corrispettivi percepiti non corrispondevano al prezzo indicato nel volantino pubblicitario. Aveva, inoltre, evidenziato che i verificatori non avevano tenuto conto degli sconti applicati, nè del fatto che il numero dei viaggiatori indicati dalla società era talora inferiore a quello riportato nelle fatture emesse dalla Gamma Tours; a sostegno delle conclusioni dei verbalizzanti non erano stati peraltro addotti altri elementi idonei a concretare la prova dell'omessa registrazione dei ricavi, quali le risultanze di indagini bancarie o l'acquisizione di dichiarazioni dei viaggiatori circa l'avvenuto pagamento di corrispettivi superiori rispetto a quelli effettivamente registrati dalla società.

7.1. Il motivo è infondato.

7.2. L'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra,

di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. U, 7/04/2014, n. 8053).

7.3. Nel caso in esame la Commissione regionale ha reso una congrua ed analitica motivazione, procedendo all'esame di tutti gli elementi probatori presenti in atti, senza trascurare alcun fatto storico decisivo, non incorrendo, quindi, nel vizio di motivazione dedotto. In particolare, la Commissione ha chiarito che è stata effettuata una comparazione tra i programmi di viaggio stilati dalla Gamma Tours s.r.l., su commessa della contribuente, presentati alla Regione Sicilia, ed i viaggi poi effettuati dalla Nuova G. s.r.l. a scopo di propaganda per vendere i prodotti per la casa da questa commercializzati. L'importo previsto per i viaggi a carico dei singoli clienti è stato, quindi, moltiplicato per il numero dei clienti che hanno effettivamente partecipato ai viaggi, accertando che la contribuente aveva indicato importi minori. La Commissione ha, poi, aggiunto che la società non ha dimostrato di avere praticato sconti ai clienti. Quanto ai costi, i giudici regionali hanno rilevato che l'omessa indicazione delle targhe dei vari veicoli sulle fatture di acquisto non consente di attribuire con certezza le spese ai veicoli che fanno parte dei beni strumentali della società, essendo stata anche omessa l'indicazione dei chilometri percorsi. Ne consegue che la Commissione non ha omesso l'esame di fatti decisivi, ma ha affrontato ogni aspetto della controversia sottoposta alla sua valutazione.

8. Con il settimo motivo la ricorrente denuncia la "nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell'art. 112 c.p.c., sotto altro profilo (art. 360 c.p.c., n. 4)", in quanto la Commissione regionale ha omesso di pronunciare su un ulteriore motivo, riportato nelle controdeduzioni in appello (pag. 31) e, in precedenza, da pag. 24 a pag. 25 del ricorso di primo grado, afferente alla violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 2, difettando nella fattispecie gli elementi che, secondo detta norma, devono essere contenuti, a pena di nullità, nell'atto di contestazione "autonomo" rispetto all'avviso di ricevimento relativo ai tributi, applicabile anche nel caso in cui l'irrogazione della sanzione sia contestuale all'accertamento ai sensi dello stesso decreto, art. 17, comma 1. Inoltre, nel motivo formulato con il ricorso originario e poi riproposto con le controdeduzioni in appello si faceva riferimento anche alla violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, in quanto l'atto impugnato recava l'irrogazione di sanzioni per violazioni attinenti alla mancata o irregolare tenuta delle scritture contabili, pur trattandosi di illeciti di carattere formale, "non collegati al tributo", che avrebbero richiesto l'applicazione del procedimento di irrogazione "autonoma" delle sanzioni di cui all'art. 16.

8.1. La Commissione provinciale ha omesso di pronunciare su tale motivo, proposto con il ricorso originario dalla contribuente e successivamente riproposto in sede di controdeduzioni in appello (a pag. 31), ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56. Pertanto, stante l'avvenuto "assorbimento" del motivo nella sentenza di primo grado, non vi era la necessità per la società di proporre appello incidentale, essendo sufficiente, per evitare la rinuncia al motivo, la mera riproposizione dello stesso nelle controdeduzioni in appello.

Tuttavia, trattandosi di questione di puro diritto, essa può essere esaminata in questa sede, con il rigetto del motivo.

Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (Cass., sez. 5, 28/06/2017, n. 16171).

Inoltre, la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame. In tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, dii cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un error in procedendo, quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perchè erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto (Cass., sez. U, 2/02/2017, n. 2731).

8.2. Ad avviso della ricorrente, quando l'Agenzia delle entrate irroga una sanzione "collegata" al tributo, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, devono essere indicati, comunque, gli elementi previsti, a pena di nullità, dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 2. Nel caso di specie, inoltre, si sarebbe dovuto applicare il procedimento di irrogazione delle sanzioni di cui al medesimo D.Lgs., art. 16, in quanto l'avviso in accertamento ha irrogato sanzioni "anche per violazioni attinenti alla mancata o irregolare tenuta delle scritture contabili", pur integrando tale condotta un illecito "a carattere formale" e, quindi, "non collegato al tributo".

8.3. Il motivo è infondato.

Costituisce principio consolidato quello per cui, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, dal D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 16 e 17, si desume che l'Amministrazione finanziaria deve emettere un apposito provvedimento d'irrogazione in caso di violazioni non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (cd. violazioni formali), mentre può irrogare le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono anche con l'atto di accertamento o di rettifica, ai sensi dell'art. 17, comma 1, e quelle relative agli omessi e ritardati versamenti anche mediante iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 17, comma 3, ferma restando la legittimità di un avviso d'irrogazione avente ad oggetto sia violazioni formali sia sostanziali (Cass., sez. 6 - 5, 15/07/2015, n. 14848).

Nella specie, è evidente il collegamento della irregolare tenuta delle scritture contabili con l'accertamento di maggiori ricavi non dichiarati dalla contribuente, sicchè, del tutto correttamente, l'Agenzia delle entrate ha comminato le sanzioni con l'avviso di accertamento

relativo ai minori tributi versati per l'omessa contabilizzazione di parte dei ricavi percepiti con i viaggi organizzati anche per pubblicizzare i prodotti da vendere sul mercato.

9. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono i criteri della soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 7 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 28 gennaio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza