

Sentenza del 26/07/2024 n. 20999 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Vicenza accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla Plasticline Srl avverso l'atto di contestazione di sanzioni n. (omissis), emesso a seguito di separati avvisi di accertamento, relativi agli anni dal 2006 al 2009, con i quali erano state contestate alla società contribuente l'annotazione e l'emissione di fatture di acquisto per operazioni oggettivamente inesistenti.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR accoglieva l'appello proposto dalla contribuente, osservando che:

- con l'atto di contestazione impugnato erano state irrogate, per gli anni dal 2006 al 2009, la sanzione amministrativa del 50% dell'ammontare delle spese relative a beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati, ai sensi dell' art. 8 , comma 2, del D.L. n. 16 del 2012 , convertito nella L. n. 44 del 2012 , per un totale complessivo di Euro 3.019.182,92, e per gli anni di imposta 2009 e 2010, l'ulteriore sanzione per indebito utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, ai sensi dell' art. 27 , comma 18, del D.L. n. 185 del 2008 , come modificato dall' art. 7 , comma 2, del D.L. n. 5 del 2009 , per complessivi Euro 787.691,28;
- il primo giudice accoglieva il ricorso limitatamente alla sanzione irrogata ai sensi dell' art. 27 , comma 18, del D.L. n. 185 del 2008 ;
- l'atto di contestazione impugnato andava, invece, integralmente annullato, in quanto tra l'accertamento delle maggiori imposte e il conseguente provvedimento di irrogazione della sanzione prevista dall'art. 8, comma 2, della L. n. 44 del 2012 sussisteva un collegamento logico - funzionale che imponeva, ai sensi dell' art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , come modificato dall' art. 23 , comma 39, del D.L. n. 98 del 2011 , l'irrogazione della sanzione contestualmente all'accertamento, "al fine di razionalizzare i procedimenti d'irrogazione delle sanzioni collegate al tributo";
- analoga considerazione valeva anche per la sanzione irrogata con riferimento all'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, stante l'evidente nesso con l'azione accertativa;
- l'appello andava accolto anche con riferimento alla mancata motivazione del provvedimento, in violazione della disposizione di cui all' art. 7 della L. n. 212 del 2000 , con riferimento sia all'anche al quantum, in considerazione della determinazione della sanzione nella misura massima prevista, senza che fosse stata dimostrata la gravità comportamento di evasione della società,

soprattutto quando, come nella specie, l'applicazione della sanzione avviene separatamente dall'avviso di accertamento.

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo tre motivi.

La contribuente resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione degli artt. 16 , comma 2, e 17, comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 , per avere la CTR ritenuto erroneamente che le sanzioni irrogate per operazioni oggettivamente inesistenti ex art. 8, comma 2, della L. n. 44 del 2012 , e per indebita compensazione di crediti inesistenti, ai sensi dell' art. 27 , comma 18, del D.L. n. 185 del 2008 , andavano irrogate unitamente all'avviso di accertamento, in quanto collegate al tributo, laddove è invece corretta la loro irrogazione con atto separato, trattandosi di sanzioni non collegate al tributo, in quanto non si applicano in percentuale del tributo evaso, ma in percentuale dei costi inesistenti e dei crediti inesistenti compensati;

aggiunge che l' art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 non prevede, peraltro, alcuna nullità dell'atto di contestazione eventualmente emesso in violazione della disciplina in esso indicata.

2. Con il secondo motivo, deduce l'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione fra le parti, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., riproponendo sotto altro profilo la medesima censura mossa con il primo motivo.

3. I predetti motivi, che vanno esaminato congiuntamente per connessione, sono fondati nei limiti di seguito indicati.

3.1 La prima parte delle suindicate censure è infondata, in quanto le sanzioni irrogate devono ritenersi collegate al tributo.

3.2 Come ha già condivisibilmente affermato questa Corte (Cass. n. 36886 del 26/11/2021), infatti, il concetto di "sanzioni collegate al tributo" trova un riferimento normativo nell' art. 17 , comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 , secondo il quale "le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica".

3.3 Sebbene la norma richiamata non contenga un'esplicita definizione, dalla stessa si evince, tuttavia, che le violazioni sono direttamente riferibili a un tributo quando, per il recupero di quest'ultimo, viene emesso, in contestualità, un avviso di accertamento o di rettifica, sicché la violazione presuppone che la condotta abbia dato luogo, in concreto, ad una evasione d'imposta o, comunque, abbia arrecato un pregiudizio per l'imposizione.

3.4 Se la condotta, invece, si sia limitata a cagionare un pregiudizio per le azioni di controllo da parte dell'Ufficio, l'illecito non si associa ad una ripresa dell'imponibile, né, in ogni caso, produce

un danno per l'erario (ulteriore rispetto all'inosservanza dell'adempimento) e ciò anche se la violazione sia idonea, in potenza, ad arrecare un simile sostanziale pregiudizio.

3.5 In conclusione, ai fini della nozione in esame, occorre verificare se si tratta di violazioni sostanziali, nel senso che le violazioni "collegate al tributo" sono solo quelle che incidono sulla determinazione ovvero sul pagamento del tributo.

3.6 Contrariamente a quanto sostiene la ricorrente, le violazioni accertate nei confronti della società contribuente sono "collegate al tributo", atteso che sia la sanzione irrogata a seguito di fatturazione per operazioni oggettivamente inesistenti ex art. 8, comma 2, della L. n. 44 del 2012 , sia quella inflitta per indebita compensazione di crediti inesistenti, ai sensi dell' art. 27 , comma 18, del D.L. n. 185 del 2008 , sono violazioni sostanziali, in quanto sussiste una relazione di pregiudizialità necessaria tra l'accertamento dell'obbligazione tributaria e la fattispecie illecita correlata all'imposta evasa, nel senso che la condotta illecita è strumentale all'inadempimento dell'obbligazione tributaria (Cass. n. 18377 del 18/09/2015).

3.7 Nel caso di sanzioni "collegate al tributo", l' art. 17 , comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 , nel testo applicabile *ratione temporis* (come modificato dall' art. 23 , comma 29, lett. b) del D.L. n. 98 del 2011 , convertito nella L. n. 111 del 2011 , applicabile dal 1.10.2011), impone all'Ufficio di adottare il procedimento di irrogazione immediata, contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, non essendo più prevista in questi casi la facoltà di optare per il procedimento ordinario di irrogazione della sanzione, disciplinato dall' art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , che prevede la previa notifica dell'atto di contestazione dell'illecito tributario.

3.8 L'Ufficio avrebbe dovuto procedere, quindi, all'irrogazione delle sanzioni con la procedura disciplinata dall' art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , come modificata dal D.L. n. 98 del 2011 , essendo stato il provvedimento notificato in data 12.12.2012.

4. La seconda parte della doglianza è invece fondata.

4.1 L'erronea adozione del procedimento ordinario di cui all' art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , in luogo di quello di cui all'art. 17 del medesimo D.Lgs., tuttavia, non ha determinato alcuna nullità dell'atto di irrogazione delle sanzioni, in quanto una simile conseguenza non è stata espressamente prevista dalla norma in questione.

4.2 Sebbene l'atto impositivo sia una species del provvedimento amministrativo, secondo l'orientamento di questa corte (Cass. n. 18448 del 18/09/2015 , Cass. n. 22810 del 9/11/2015 , n. 22810), la disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi, prevista dall' art. 21-septies della L. n. 241 del 1990 , non può essere automaticamente trasposta in ambito tributario, ma deve essere coordinata con la normativa tributaria che costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di species a genus, sicché le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema, nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo (Cass. n. 14733 del 27/05/2021).

4.3 Lo stesso art. 21-septies , comma 1, della L. n. 241 del 1990 , peraltro, collega la nullità del provvedimento amministrativo ai casi in cui lo stesso "manca degli elementi essenziali" o "è viziato da difetto assoluto di attribuzione" o "è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge".

4.4 Con particolare riferimento ai vizi del procedimento, poi, occorre ribadire che, affinché l'atto tributario conclusivo sia considerato invalido, in mancanza di una espressa previsione di invalidità, occorre che la violazione abbia determinato una "divergenza dal modello normativo non certo innocua o di lieve entità" (Cass. n. 15331 del 4.07.2014).

4.5 Nella specie, la violazione della disposizione di cui all'art. 17 cit. non ha comportato la nullità dell'atto di irrogazione della sanzione, in quanto una simile conseguenza non è espressamente prevista e non ha determinato alcuna rilevante divergenza dal modello normativo previsto per l'adozione del provvedimento, desumibile anche dal fatto che la contribuente non ha dedotto quale sia stato il concreto pregiudizio alla propria difesa, che le sia derivato dalla denunciata violazione.

5. Con il terzo motivo, deduce, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione degli artt. 7 della L. n. 212 del 2000 e 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , per avere la CTR ritenuto erroneamente che il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, determinate nella misura massima prevista, fosse privo di motivazione, benché la motivazione dell'atto impugnato riportasse i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della ripresa fiscale, anche attraverso il richiamo per relationem alle motivazioni esposte nel PVC e negli avvisi di accertamento, già in precedenza notificati alla contribuente.

6. Con il quarto motivo, deduce l'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione fra le parti, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., riproponendo sotto altro profilo la medesima censura mossa con il terzo motivo.

7. Anche i suindicati motivi, da esaminare unitariamente per connessione, sono fondati.

7.1 L' art. 16 , comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997 prevede, a pena di nullità, la necessaria motivazione dell'atto di contestazione.

7.2 Sul punto occorre ribadire il consolidato indirizzo giurisprudenziale di questa Corte in materia di motivazione degli atti impositivi, che riconosce la legittimità della c.d. motivazione per relationem e ne precisa i limiti.

7.3 È stato più volte affermato, infatti, che "In tema di avviso di accertamento, la motivazione "per relationem" con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto adeguatamente motivato l'avviso di accertamento che, richiamando il processo verbale di

constatazione della Guardia di Finanza, evidenziava che la società contribuente aveva annotato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse da altra società "cartiera", così registrando costi indebiti)" (Cass. n. 32957 del 20/12/2018).

7.4 Allo stesso modo è stato precisato che "In tema di atto impositivo, ai fini dell'ammissibile motivazione "per relationem" è sufficiente il rinvio dell'avviso di accertamento al p.v.c. notificato al contribuente" (Cass. n. 29002 del 5/12/2017).

7.5 Per quanto riguarda l'atto di irrogazione della sanzione, poi, questa Corte ammette sicuramente la motivazione per relationem nel caso in cui le sanzioni siano irrogate contestualmente e unitamente all'accertamento del maggior reddito rispetto a quello dichiarato e contestato (Cass. n. 11610 del 4/05/2021).

7.6 Analoga possibilità va riconosciuta anche con riferimento al provvedimento di irrogazione delle sanzioni separatamente emesso, quando, come nella specie, vengono richiamati atti già pervenuti nella sfera di conoscenza del contribuente, perché allo stesso in precedenza notificati.

7.7 Dal contenuto dell'atto di contestazione impugnato, riportato per autosufficienza nel contenuto del ricorso per cassazione, si evince che la motivazione è stata effettuato anche attraverso il richiamo alle motivazioni esposte nel PVC e negli avvisi di accertamento, prodromici all'atto di contestazione e irrogazione delle sanzioni, tutti in precedenza notificati alla società contribuente e, pertanto, dalla stessa già conosciuti.

7.8 L'Ufficio ha indicato anche i criteri utilizzati per determinare le sanzioni, evidenziando la gravità delle violazioni "desunte dalla condotta dell'agente in merito alle particolari fattispecie constatate col citato pvc e contestate con gli avvisi di accertamento sopra riportati", potendosi ritenere anche su tale punto soddisfatto l'obbligo di motivazione richiesto dalla norma.

8. Il ricorso va, pertanto, accolto e la sentenza cassata con rinvio alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, per nuovo esame e per regolare le spese del presente procedimento.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del presente procedimento.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza