

Civile Sent. Sez. 5 Num. 498 Anno 2026

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: LUME FEDERICO

Data pubblicazione: 09/01/2026

Sanzioni-
motivazione

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 30326/2019 R.G. proposto da:

ICA BARONE S.R.L. UNIPERSONALE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avv. Alessandra Stasi, in forza di procura in calce al ricorso, ed elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avv. Luigi Marsico in Roma, piazza Mincio n. 2;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato e domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente-
avverso la sentenza n. 5448/2019 della Commissione Tributaria Regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, emessa in data 20 febbraio 2019 e pubblicata in data 21 giugno 2019, non notificata; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 9 ottobre 2025 dal consigliere relatore Federico Lume; udito il PM, in persona del sostituto Procuratore generale dott. Alessandro Pepe, che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo del ricorso, assorbiti gli altri; udito l'avv. Angelo Testini per l'Avvocatura Generale dello Stato.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, riformava la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Salerno che aveva accolto il ricorso proposto dalla contribuente contro il provvedimento di irrogazione della sanzione ai sensi dell'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997, per omessa presentazione della documentazione richiesta dall'Agenzia delle Entrate Direzione provinciale di Salerno, ritenendo che la parte non avesse ricevuto la richiesta.

La CTR, invece, evidenziava che era stata la stessa contribuente ad affermare di aver ricevuto il questionario con richiesta di documentazione e che ciò nulla aveva a che vedere con le censure relative all'accertamento e non potevano ritenersi esistenti motivi superiori per la mancata risposta, peraltro non provati.

2. Contro tale sentenza ha proposto ricorso la società Ica Barone s.r.l., affidandosi a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 20 settembre 2022, per la quale la società ha depositato memoria illustrativa, e poi per la pubblica udienza del 9 ottobre 2025, per la quale il PM ha

depositato memoria scritta concludendo per l'accoglimento del primo motivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la società deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 11, comma 1, d.lgs. 18/12/1997, n. 471, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c.; premette in fatto che a fronte della richiesta di esibizione di documentazione, di cui all'invito del 22 febbraio 2017, essa aveva risposto evidenziando che i documenti erano stati già integralmente esaminati dalla Guardia di Finanza nel corso di una verifica nel 2014 e che erano comunque disponibili presso la sede della società, ove avrebbero potuto essere esaminati in contraddittorio, e che infine in parte tali documenti erano già in possesso dell'amministrazione; per cui non poteva configurarsi alcun rifiuto di esibire la documentazione mentre solo il rifiuto poteva essere sussunto nella fattispecie prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a) d.lgs. n. 471 del 1997, in virtù del principio di tassatività delle ipotesi sanzionatorie e del divieto di interpretazione analogica ed estensiva delle stesse.

Nella memoria chiede altresì rinviarsi la questione della interpretazione dell'art. 11 alla Corte di Giustizia dell'Unione europea invocando un precedente reso nella causa C-294/20 sentenza 9/09/2021.

Col secondo motivo la ricorrente deduce la illegittimità costituzionale dell'art. 11, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 471 del 1997, in relazione agli artt. 24 e 111, secondo comma, e all'art. 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, all'art. 14, paragrafo 3, lettera g) del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici e all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Ancora, deduce, premessa la rilevanza della questione, che il contribuente sarebbe davanti alla scelta di collaborare, esponendosi al rischio di una sanzione, amministrativa o eventualmente penale (nel caso di specie l'accertamento ha condotto ad una sanzione complessiva di euro 81.738,45) o di non collaborare, vedendosi applicata una sanzione diretta e plurime sanzioni indirette (accertamento induttivo e inutilizzabilità dei documenti) il che lederebbe il diritto ad una difesa effettiva, il diritto al giusto processo, il diritto al silenzio e il diritto a non collaborare alla propria incriminazione.

Nella memoria poi specifica la natura punitiva delle sanzioni tributarie in base ai cd. Engel criteria e su tale premessa l'applicabilità delle garanzie costituzionali e convenzionali previste per le sanzioni penali, deducendo l'illegittimità costituzionale dell'art. 11, comma 1, lett. a) cit. ove non tiene conto del diritto al silenzio del contribuente, espressione del principio *nemo tenetur se detegere*, sicuramente tutelato dall'art. 6 Cedu, applicabile per il tramite dell'art. 117 Cost., e valido anche per il diritto tributario.

Con il terzo motivo la società deduce l'omessa pronuncia su specifica eccezione (violazione dell'art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.; evidenzia infatti che a seguito dell'atto di contestazione essa aveva proposto memorie difensive, ai sensi dell'art. 16 d.lgs. n. 471/1997, con cui aveva evidenziato di aver risposto all'ufficio, che la documentazione era stata già esibita ed acquisita nel 2014 dalla Guardia di Finanza nel corso dell'accesso, che la documentazione era disponibile presso la sede della società come previsto dall'art. 12, comma 3, l. 212 del 2000 e che parte della documentazione era già a disposizione dell'ufficio trattandosi di dati contenuti nel modello 770/2014, tutte osservazioni su cui l'amministrazione, nell'atto di irrogazione della sanzione, non aveva motivato; tale motivo di ricorso era stato oggetto di espressa

riproposizione nelle controdeduzioni depositate in appello ma la CTR non aveva esaminato la questione.

Col quarto motivo la società deduce, in via gradata rispetto al terzo motivo e per il caso in cui l'eccepita violazione fosse ritenuta oggetto di pronuncia implicita di rigetto, l'omessa motivazione, sulla medesima questione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c.

Col quinto motivo la società deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 16, commi 4 e 7, d.lgs. 472 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., evidenziando che l'atto di irrogazione sanzioni sia nullo per mancanza di specifica motivazione in ordine alle deduzioni difensive, prevista dalle predette disposizioni a pena di nullità.

2. Per ragioni di ordine logico appare necessario esaminare preventivamente i motivi dal terzo all'ultimo.

Secondo l'orientamento di questa Corte non ricorre omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (*ex multis*, Cass. 05/10/2021, n. 26909; Cass. 26/07/2019, n. 17066; Cass. 06/12/2017, n. 29191), il che è quanto ricorre nel caso di specie, poiché i giudici di appello hanno proceduto alla valutazione nel merito della doglianza del ricorrente, che è incompatibile con l'accoglimento dei rilievi sulla legittimità formale dell'atto sanzionatorio (nullità dovuta a vizio motivazionale in merito alle deduzioni difensive) e del relativo procedimento di formazione, aventi carattere pregiudiziale.

Sono però fondati gli altri motivi.

In effetti la parte aveva fin dal ricorso introduttivo eccepito la nullità dell'atto di irrogazione sanzioni, censurando la omessa e comunque inadeguata motivazione di cui all'art. 16, comma 7, d.lgs. n. 472 del 1997, avendo essa prodotto, dopo l'atto di contestazione, delle

deduzioni difensive, con cui aveva evidenziato che la documentazione richiesta era stata già esibita ed acquisita nel 2014 dalla Guardia di Finanza nel corso dell'accesso, che la documentazione era disponibile presso la sede della società, come previsto dall'art. 12, comma 3, l. 212 del 2000; che parte della documentazione era già a disposizione dell'ufficio trattandosi di dati contenuti nel modello 770/2014, tutte osservazioni su cui l'amministrazione, nell'atto di irrogazione della sanzione, non aveva motivato. I termini della censura sono riproposti peraltro nel quinto motivo del ricorso in esame.

La società, poi, pur vittoriosa *in toto* in primo grado, non avendo la sentenza esaminato espressamente il punto, ma avendo deciso in base alla mancanza di prova della ricezione del questionario, aveva riproposto la doglianza in appello chiedendo espressamente pronunciarsi la nullità dell'atto per violazione dell'art. 16 d.lgs. n. 472/1997.

La CTR, pur accogliendo l'appello dell'ufficio e pur dando atto nella esposizione del processo che l'appellato aveva «ribadito le difese già espletate in primo grado», ha del tutto omesso di motivare su tale questione.

Ciò premesso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonché dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111, secondo comma, Cost., 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*, tipicamente la omessa motivazione, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano la decisione assunta (Cass., Sez. U., 02/02/2017, n. 2731).

Occorre premettere che per l'atto di contestazione avente ad oggetto sanzioni amministrative tributarie, non irrogate contestualmente all'accertamento, il legislatore ha disegnato, con il

procedimento di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997, uno specifico spazio di contraddittorio con il contribuente, posteriore all'atto di contestazione ma preventivo rispetto all'eventuale successivo atto di irrogazione della sanzione (Cass. 18/03/2021, n. 7620).

L'art. 16, comma 7, d.lgs. n. 472 del 1997 prevede per il caso in esame che «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».

Si tratta di un contraddittorio cd. rafforzato, affidato ad un atto di contestazione notificato al contribuente e alla facoltà di questi di presentare deduzioni difensive, sulle quali l'ufficio deve motivare a pena di nullità, espressamente prevista dalla disposizione.

Come di recente precisato da questa Corte (Cass. 27/08/2024, n. 23167, per una vicenda in parte analoga) si tratta di una regola di garanzia, prevista a tutela del contribuente, che si traduce nell'obbligo erariale di procedere alla irrogazione di sanzioni solo a mezzo di atto fornito di motivazione rafforzata.

Il rispetto delle garanzie difensive del contribuente si concretizza, pertanto, non già solo nel dare atto delle ragioni difensive del destinatario del provvedimento sanzionatorio, ma nell'obbligo dell'ufficio di spiegare il perché quelle ragioni siano state disattese.

Nel caso di specie, emerge che nelle deduzioni difensive la società aveva dedotto plurime circostanze, non solo in diritto ma anche in fatto, e cioè che la documentazione richiesta dall'ufficio era stata già esibita ed acquisita nel 2014 dalla Guardia di Finanza nel corso dell'accesso; che la documentazione era disponibile presso la sede della società, come previsto dall'art. 12, comma 3, l. 212 del 2000; che parte della documentazione era già a disposizione dell'ufficio trattandosi di dati contenuti nel modello 770/2014.

L'ufficio, nell'atto di irrogazione sanzioni, nel dare atto della presentazione delle deduzioni difensive, ma poi evidenziando solo una di esse (e cioè la richiesta che il controllo si svolgesse presso la sede della società), esplicitava unicamente che esse «non meritano accoglimento» e che la società non aveva prodotto alcun documento, evidentemente sottraendosi allo specifico obbligo motivazionale indicato.

3. Rigettato il terzo motivo, previo esame congiunto di quarto e quinto, e accoglimento nei termini indicati, con conseguente assorbimento dei primi due motivi (e delle connesse richieste di rinvio pregiudiziale e di legittimità costituzionale), la sentenza va quindi cassata e la causa decisa nel merito con accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

4. Alla soccombenza segue condanna al pagamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto e il quinto motivo di ricorso, rigettato il terzo e assorbiti i residui; cassa la sentenza impugnata e, decidendo sul ricorso originario, accoglie il ricorso della contribuente; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della ricorrente, delle spese di lite che liquida in euro 250,00 per compensi del giudizio di primo grado, euro 250,00 per compensi del giudizio di appello, euro 650,00 per compensi del giudizio di legittimità, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 9 ottobre 2025.

Il consigliere estensore

Federico Lume

Il Presidente

Lucio Napolitano