# Sentenza del 28/09/2018 n. 23506 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

G.L. Sistemi di L. e S. s.n.c. impugnava nei termini l'avviso di accertamento n. (XXXXX), notificato in data 4/4/2007, con il quale l'agenzia delle Entrate - Ufficio di Gioia del Colle recuperava a tassazione il credito IVA indicato nella dichiarazione Unico 2004 (anno d'imposta 2003), pari ad Euro 93.580,00 ed irrogava sanzioni per ulteriori Euro 93.580,00.

La ricorrente eccepiva la carenza di motivazione dell'atto impugnato e la infondatezza nel merito della pretesa fiscale, atteso che il contestato credito indicato in dichiarazione, come rettificata con dichiarazione integrativa del 16/11/2004, non era stato rimborsato nè riportato, e che della predetta erronea dichiarazione integrativa era stato chiesto l'annullamento, con il ripristino della dichiarazione originaria.

Resisteva l'Agenzia delle Entrate chiedendo la conferma del proprio operato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari, con sentenza n. 16/2/08, depositata il 18/2/2008, accoglieva il ricorso e compensava fra le parti le spese processuali, ritenendo credibile l'asserzione della parte ricorrente circa la tempestività di una successiva richiesta, dalla stessa avanzata, di annullamento della dichiarazione integrativa IVA contenente dati errati, con implicito ripristino della dichiarazione originaria riportante dati esatti.

Avverso tale sentenza proponeva appello l'Ufficio di Gioia del Colle lamentando la violazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8, sulla considerazione che le dichiarazioni fiscali possono essere corrette solo con dichiarazioni integrative e non, come avvenuto nella specie, con una comunicazione libera, peraltro priva di data certa e di qualsiasi ricevuta di presentazione. Riteneva, però, corretto rideterminare in sede giudiziaria la maggiore imposta dovuta in Euro 580,00 (in luogo di Euro 93.580,00), non essendosi concretizzato il rimborso di Euro 93.000,00 richiesto dal contribuente, lasciando invece inalterata la sanzione irrogata in Euro 93.580,00.

La società appellata si costituiva insistendo per la conferma della sentenza di primo grado.

L'adita C.T.R. di Bari, con la sentenza n. 7/15/10, depositata il 10 marzo 2010 e non notificata, accoglieva parzialmente l'appello, dichiarando dovute dal contribuente la maggior IVA per Euro 580,00 e la relativa sanzione in pari ammontare, ritenendo non convincente la pretesa dell'Ufficio di lasciare inalterata la sanzione irrogata nella misura di Euro 93.580,00.

Per la cassazione di tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso fondato su due motivi. La società intimata non si è costituita.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso è prospettata la "erroneità della decisione per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3" Deduce l'Agenzia ricorrente che, in base alla norma richiamata, l'annullamento di una dichiarazione, integrativa e sostitutiva di altra precedente, deve essere operata, nei termini di legge, con un'altra dichiarazione integrativa e sostitutiva, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Nella specie la CTR, pur avendo correttamente affermato tale principio ed avendo conseguentemente rilevato che "la dichiarazione in forma libera presentata dalla parte in data 23/2/2006 è del tutto irrituale e priva della forma giuridica richiesta", secondo la ricorrente avrebbe poi fatto errata applicazione della disposizione di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8, in quanto avrebbe attribuito "rilevanza ed effetti fiscali alla mera comunicazione della società".

1.1. Il motivo è infondato.

E' opportuno premettere che, nella specie, come del resto evidenziato dalla stessa ricorrente, la C.T.R., ha correttamente interpretato il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8, rilevando che tale norma prescrive, per correggere errori ed omissioni, "la utilizzazione di modelli conformi a quelli prescritti per la dichiarazione originaria" e che, pertanto, la comunicazione in forma libera presentata dalla parte era irrituale e priva della forma giuridica richiesta.

Dopo tale enunciazione, la stessa CTR ha tuttavia rilevato che "non può però ignorarsi che la contribuente di fatto non ha ottenuto alcun rimborso, non ha utilizzato il credito in compensazione, non ha riportato il credito nelle dichiarazioni fiscali degli anni successivi. Ciò ha indotto l'Ufficio a rideterminare in sede processuale la maggiore imposta dovuta, riducendola da Euro 93.580,00 ad Euro 580,00 in corrispondenza al debito esposto nella dichiarazione originaria".

La sentenza impugnata, dunque, pur non avendo in effetti dato concreta applicazione al principio enunciato, ha assunto tale decisione, non già per aver contraddittoriamente dato valenza ai fini fiscali alla irrituale comunicazione del contribuente, bensì per aver accolto le conclusioni dell'Ufficio appellante, che in sede processuale aveva ridotto la maggiore imposta dovuta da Euro 93.580,00 ad Euro 580,00.

Quest'ultima circostanza, oltre che dal tenore della motivazione sopra riportata, è attestata anche nella parte della sentenza relativa allo svolgimento del processo, laddove si legge che l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Gioia del Colle "riteneva però corretto rideterminare in sede giudiziaria la maggiore imposta dovuta in Euro 580,00 (in luogo di Euro 93.580,00). non essendosi concretizzato il rimborso di Euro 93.000,00 richiesto dal contribuente, lasciando

inalterata la sanzione irrogata di Euro 93.580,00. Concludeva per la riforma della senttna appellata con la conferma del proprio operato, così come rideterminato...".

La ricorrente non ha contestato di aver assunto tali conclusioni in sede di gravame, nè ha dedotto che le stesse siano state fraintese o che debbano ritenersi irrilevanti per qualche ragione, sicchè la sentenza impugnata non risulta nè aver violato nè aver falsamente applicato il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8, essendosi limitata ad accogliere l'appello sul punto nei limiti della domanda siccome rideterminata dall'appellante, in applicazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

2. Con il secondo motivo si deduce la "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, comma 4".

Nell'illustrazione del motivo l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto "non convincente" la pretesa dell'Ufficio di lasciare inalterata la misura della sanzione irrogata, pari ad e 93.580,00, affermando che "la successiva rideterminazione dell'imposta dovuta comporta, a parere di questo collegio. automaticamente la ridai ione della sanzione applicabile al 100% della maggiore imposta pretesa e perciò nella misura di Euro 580,00".

In particolare, seconda la ricorrente, tale statuizione sarebbe erronea perchè il presupposto della sanzione di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, comma 4, non è il conseguimento effettivo del rimborso, come nei fatti inteso dal Collegio regionale, bensì la presentazione di dichiarazione con un credito superiore a quello spettante.

2.1 Il motivo è fondato.

A mente del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, comma 4, infatti, "se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella gettante, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della differenza ...".

Dal tenore di tale disposizione emerge che il mancato utilizzo del credito indebitamente riportato in dichiarazione non è previsto quale condizione di inapplicabilità della sanzione in esame, nè tale ipotesi rientra tra le cause di non punibilità di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, e neppure è idonea a giustificare una riduzione delle stesse per ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. da ultimo citato.

Sotto altro profilo, neanche potrebbe ritenersi che la violazione di cui si discorre abbia carattere meramente formale e, pertanto, possa ritenersi non punibile ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10: tale ipotesi, infatti, secondo l'insegnamento di questa Corte dal quale non v'è ragione di discostarsi, richiede la contemporanea sussistenza di un duplice presupposto, ovvero che la violazione accertata non comporti un pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incida sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (v., da ultimo, Cass. sez. 6-5, 4/6/2018, n. 14158, Rv. 648751 - 01).

Nella specie, invece, poichè la dichiarazione integrativa contenente l'indicazione del credito d'imposta non dovuto non è stata validamente annullata dalla irrituale comunicazione successiva, la dichiarazione contenente l'errata indicazione ha continuato ad essere l'unica valida ed efficace, e come tale era senz'altro idonea ad arrecare pregiudizio alle azioni di controllo, incidendo sulla verifica da parte dell'amministrazione finanziaria della sussistenza e dell'entità di quel preteso credito.

In proposito, pertanto, deve trovare applicazione l'analogo principio, già espresso da questa Corte ed al quale il Collegio intende dare continuità, secondo il quale la richiesta di rimborso d'imposta non dovuta, o eccedente il dovuto, integra una violazione di pericolo, che non è meramente formale e non ricade, pertanto, nell'ambito applicativo della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, senza necessità dell'effettiva percezione della somma (Cass., sez. 5, 5/8/2016 n. 16422, Rv. 640657 - 01).

La sentenza impugnata, conseguentemente, deve essere cassata nella parte in cui, violando tali principi, ha ritenuto di ridurre automaticamente la sanzione ragguagliandola all'imposta effettivamente dovuta (Euro 580,00) e non a quanto indebitamente richiesto con l'erronea dichiarazione (Euro 93.000,00).

Quanto all'entità della sanzione - che ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, comma 4, dovrebbe essere applicata in misura compresa tra il 100% ed il 200% della differenza rispetto all'imposta dovuta - deve tuttavia rilevarsi che non può procedersi ad una determinazione automatica sulla base della norma citata, e ciò in osservanza della giurisprudenza comunitaria, secondo la quale la determinazione dell'importo della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, senza alcuna possibilità di gradazione, può eccedere il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione (Corte di giustizia nella sentenza 17 luglio 2014 in C-272/13).

Infatti, l'entità minima della sanzione fissata (pari al 100%) dall'art. 5, comma 4, del D.Lgs. citato, e la conseguente impossibilità di adeguare detta sanzione alle circostanze specifiche di ogni singolo caso, possono determinare l'eccedenza paventata dalla Corte di giustizia, con la conseguenza che la norma in discorso, con riferimento a tale modalità di determinazione dell'entità minima della sanzione, va disapplicata, in quanto contraria al diritto comunitario (Cass., sez. 5, 15/07/2015, n. 14767, Rv. 636159 - 01), e la relativa sanzione va determinata nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali, in primis di quello di proporzionalità.

In virtù dell'applicazione di tale principio, sebbene sia legittimo che i provvedimenti degli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non possono eccedere quanto è necessario a tal fine (Corte giust. 26 marzo 2015, causa C-499/13, Macikowski, punto 48).

In questa prospettiva, occorrerà tener conto della natura e della gravità dell'infrazione sanzionata nonchè delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione (Corte giust., in causa C- 259/12, punto 38).

Il giudice di merito, dunque, dovrà riesaminare le fattispecie alla luce degli elementi rilevanti in concreto, graduando la sanzione e ragguagliandone la quantificazione alle circostanze specifiche del caso in esame.

3. In conclusione, il secondo motivo di ricorso merita accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata limitatamente al motivo accolto, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale di Bari, la quale provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità, applicando i seguenti principi di diritto:

1) "In tema di Iva, la dichiarazione contenente l'indicazione di un credito di imposta non dovuto, ove non correttamente rettificata da una rituale dichiarazione integrativa, costituisce una violazione di pericolo che non è meramente formale, incidendo sulla verifica da parte dell'amministrazione finanziaria della sussistenza e dell'entità del preteso credito ed essendo pertanto idonea ad arrecare pregiudizio alle azioni di controllo, a nulla rilevando il mancato utilizzo del credito indebitamente riportato in dichiarazione, che non è previsto quale condizione di inapplicabilità della sanzione, ne quale causa di non punibilità D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 6, e neppure quale presupposto per una riduzione della sanzione stessa per ravvedimento ex art. 13 del D.lgs. citato, sicchè la sanzione la determinata ragguagliandola alle somme indebitamente indicate a credito, ancorchè non sia stato erogato il rimborso;

2) "In materia d'IVA, la modalità di determinazione della sanzione prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, comma 4, che la ragguaglia ad una forbice dal cento al duecento per cento della differenza, eccede il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione, attesa l'impossibilità di adeguare l'entità minima fissata per tale sanzione alle circostanze specifiche di ogni singolo caso, per cui la citata norma deve essere disapplicata in parte qua, in quanto contraria al diritto comunitario (così come interpretato dalla Corte di giustizia nella sentenza 17 luglio 2014 in C272/13), e la sanzione deve essere determinata ragguagliandola alle circostanze specifiche del caso concreto, secondo un criterio di graduazione che tenga conto del principio di proporzionalità".

P.Q.M.

La Corte, rigetta il primo motivo di ricorso e accoglie il secondo nei sensi di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Commissione Tributaria Regionale di Bari, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, dalla 5 sezione civile della Corte di cassazione, il 5 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 settembre 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza