# Sentenza del 20/01/2022 n. 1691 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Emerge dalla sentenza impugnata che, in relazione agli anni d'imposta 2004 e 2005, l'Agenzia delle entrate rivolse alla contribuente due pretese sanzionatorie: una relativa a entrambi gli anni, concernente l'omesso assoggettamento all'aliquota ordinaria del 20%, in luogo di quella agevolata del 4% che era stata applicata, di una frazione del corrispettivo pagato dalla società alle ditte appaltatrici del servizio di ristorazione, precisamente di quella concernente l'usura delle attrezzature acquisite; l'altra relativa al solo anno 2005, scaturente dalla tardiva emissione e registrazione di autofatture riguardanti prestazioni di studi e ricerche svolte dalla S.A. Peugeot Citroen Automobiles. La società impugnò entrambi gli atti di contestazione delle sanzioni che ne scaturirono, ottenendo l'annullamento totale di quello riguardante il primo rilievo, e l'annullamento parziale di quello concernente il secondo, mediante la riduzione a complessivi 10.000,00 Euro, per l'affermata natura formale della violazione.

La Commissione tributaria regionale del Piemonte ha rigettato gli appelli, principale e incidentale, che le parti avevano rispettivamente proposto per i profili di soccombenza. A sostegno della decisione il giudice d'appello ha ritenuto, quanto al primo rilievo, che l'intero corrispettivo dei pasti, comprensivo del costo di usura delle attrezzature, dovesse essere assoggettato a un'unica aliquota, che nel caso in esame era quella ridotta, in base alla tabella A allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; mentre irrilevante era a tal fine il riconoscimento del diritto di opzione sulla cessione eventuale delle attrezzature oggetto del contratto di leasing. Quanto al secondo, ha considerato che gli adempimenti concernenti il regime d'inversione contabile, per quanto tardivi, sono comunque intervenuti prima della formulazione dei rilievi e non ha comportato alcun danno per l'erario, di modo che l'infrazione ha assunto la connotazione di violazione formale, alla quale è applicabile del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 9-bis, la seconda parte nel testo dell'epoca.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a due motivi, cui risponde la società con controricorso e ricorso incidentale, articolato in un unico motivo, che illustra con memoria.

Motivi della decisione

1.- Va premesso che il ricorso principale, contrariamente a quanto obiettato in controricorso, è ammissibile perchè adeguatamente articolato.

1.1.- Col primo motivo di esso l'Agenzia denuncia l'omessa o insufficiente motivazione su un punto di fatto decisivo, consistente nell'esame delle clausole contrattuali, ma non riproduce in

ricorso il testo di quelle clausole, nè deduce di avervi provveduto compiutamente in primo grado, richiamandole in appello (generico è sul punto il richiamo, contenuto a pagina 7 del ricorso ad allegati al PVC, non specificati, dei quali non si indica il momento di produzione in primo grado); il motivo è quindi carente di autosufficienza.

Esso, inoltre, è anche perplesso, in quanto si ammette, coerentemente con la statuizione di rigetto, che "in ogni appalto si conviene che nel prezzo del pasto è compresa ANCHE la remunerazione dell'usura dell'attrezzatura predisposta ed utilizzata dall'appaltatore per lo svolgimento del servizio...".

Il motivo va quindi dichiarato inammissibile.

2.- Fondato è, invece, il secondo motivo del ricorso principale, col quale l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 17, commi 2, 3 e 4, art. 21, comma 4, art. 23, comma 1, e art. 25, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, commi 1 e 9-bis e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 5-bis là dove il giudice d'appello ha affermato la natura formale e non sostanziale della violazione determinata dalla tardività degli adempimenti concernenti il regime d'inversione contabile (o reverse charge), intervenuti tre anni dopo, ossia nel 2008, rispetto al momento dell'insorgenza del relativo obbligo, risalente al 2005.

2.1.- La violazione degli obblighi in questione era regolata, fino al 31 dicembre 2007, dalla disposizione generale di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 1, per la quale "Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio". A questa disposizione si giustapponeva quella contenuta nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 5-bis secondo la quale "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

La L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 155, ha poi introdotto, con vigenza dal 1 gennaio 2008, del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, il comma 9-bis che, nella sua formulazione originaria, irrogava la medesima sanzione prevista dal comma 1 al cessionario o committente che "non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile", e introduceva una sanzione meno gravosa (pari al 3%) ove l'imposta fosse stata assolta ancorchè irregolarmente.

3.- L'individuazione della norma applicabile esige la qualificazione della violazione, per accertarne la natura sostanziale, formale, o meramente formale, al fine di verificarne la sanzionabilità, e la commisurazione della relativa sanzione.

In base alla combinazione dell'art. 10, comma 3, dello statuto dei diritti del contribuente e D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5-bis, le violazioni tributarie sono sostanziali, se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento, formali, se pregiudicano l'esercizio delle azioni

di controllo pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento, oppure meramente formali, perchè non influenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e non arrecanti pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo; solo queste ultime non sono punibili per inoffensività (Cass. 17 dicembre 2020, n. 28938).

3.1.- Sicchè, si è specificato (Cass. 10 giugno 2021, n. 16450), la distinzione tra violazioni formali e violazioni meramente formali va calibrata sulla relazione tra il bene giuridico tutelato e la fattispecie giuridica alla quale va ricondotta la specifica trasgressione, dunque con valutazione ex ante; laddove quella tra violazioni formali e violazioni sostanziali risente dell'accertamento in concreto della produzione di un danno erariale, scaturente dal fatto che la condotta abbia inciso sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o del versamento del tributo.

Tale conclusione trova riscontro anche nella previsione di una procedura di regolarizzazione in caso di fatturazione omessa od irregolare, la cui effettività è strettamente correlata alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di un immediato controllo delle operazioni.

4.- Nessuna distonia sussiste, d'altronde, tra la L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, e il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5-bis.

Seppure la prima definizione di violazione formale risalga alla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, che l'ha qualificata come "...mera violazione formale senza alcun debito d'imposta", proprio la portata eccessivamente ampia della norma, capace d'includere nel proprio ambito anche violazioni idonee a ostacolare o addirittura ad impedire l'esercizio delle attività di controllo del fisco, ha indotto il legislatore a precisarne la portata, profittando dell'art. 16 dello stesso statuto dei diritti del contribuente, che gli consentiva di emanare disposizioni correttive, operazione compiuta col D.Lgs. n. 32 del 2001, che, nel secondo periodo della premessa, richiama esplicitamente l'art. 16 cit. (così, in motivazione, Cass. 15 luglio 2015, n. 14767).

4.1.- Il D.Lgs. n. 32 cit., art. 7, comma 1, lett. a), ha, quindi, precisato e circoscritto la portata della norma dello statuto del contribuente là dove, introducendo del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, il comma 5-bis ha stabilito che l'esclusione della punibilità sia limitata alle violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'attività di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Ne deriva, dunque, l'unicità e l'univocità della disciplina per la individuazione delle violazioni meramente formali in quelle carenti di entrambi i requisiti (lesione alle azioni di controllo; non influenza sulla determinazione dell'imponibile).

5.- E', allora, indubitabile che la violazione commessa nel caso in esame non abbia natura meramente formale.

Il sistema dell'inversione contabile è sistema di assolvimento dell'iva, che non incide sulla struttura del tributo, sicchè l'operazione soggetta a inversione contabile è imponibile (vedi Cass. 14 gennaio 2020, nn. 529 e 530, punti 4.1.), nel rispetto delle formalità e dei tempi stabiliti dallo

Stato membro (tra varie, Corte giust. 11 aprile 2019, causa C-691/17, PORR Epitesi Kft., punto 33).

5.1.- In base a queste formalità, dettate dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17 la fattura è emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni stabilite dagli artt. 21 e ss. del medesimo D.P.R., dunque "...al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6", e con l'indicazione che si tratta di operazione con iva non addebitata in via di rivalsa ed è integrata dal cessionario, che diviene soggetto passivo, con la specificazione dell'aliquota e dell'imposta, per essere, poi, tempestivamente registrata nel registro delle vendite dal cessionario - sempre a norma del richiamato 17-, il quale in tal modo assolve l'obbligo di pagamento del tributo, detratto con la parallela annotazione nel registro degli acquisti.

6.- Nel caso in esame, allora, anzitutto v'è stato un vulnus all'azione di controllo, giacchè il ritardo degli adempimenti non ha consentito all'amministrazione, finchè esso è durato, di controllare l'applicazione del regime, determinando di per sè un rischio di perdita fiscale dell'erario (per analogia, Corte giust. 6 febbraio 2014, causa C-424/12, Fatorie, punto 38; 26 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas, punto 46).

Del resto, con riguardo all'inosservanza di obblighi dichiarativi, si è reputata adeguata una sanzione d'importo elevato, in quanto volta a evitare che lo Stato membro di imposizione sia privato della possibilità di controllare efficacemente le condizioni di applicazione dell'imposta (Corte giust., grande sezione, 3 marzo 2020, causa C-482/18, Google, punto 48).

6.1.- La tardiva emissione e registrazione delle fatture è idonea a incidere, inoltre, sul tempestivo assolvimento dell'iva, sia pure mediante l'indicato meccanismo di compensazione (non configurandosi l'ipotesi del ritardo lieve considerata da Cass. n. 28938/20, cit.).

E allora il principio di neutralità fiscale non osta a che l'amministrazione fiscale di uno Stato membro infligga a un soggetto passivo d'imposta, il quale non abbia adempiuto nel termine previsto dalla legislazione nazionale il proprio obbligo di contabilizzare e dichiarare elementi rilevanti ai fini del calcolo dell'iva da lui dovuta, una sanzione pari all'importo dell'imposta non assolta entro il termine suddetto anche se, successivamente, egli regolarizzi l'inadempimento e assolva integralmente l'imposta dovuta insieme con gli interessi, salva la verifica del rispetto del principio di proporzionalità, considerate la gravità dell'irregolarità e la durata del ritardo - oltre che dell'eventuale frode - (Corte giust. 20 giugno 2013, causa C-259/12, Rodopi-M 91 00D). E ciò perchè il soggetto passivo che non adempie "nel termine previsto dalla legislazione nazionale il suo obbligo di contabilizzare e dichiarare elementi rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta sul valore aggiunto da lui dovuta... si trova, in rapporto all'obiettivo di garantire l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare la frode, in una situazione diversa da quella del soggetto passivo che ha osservato i suoi obblighi contabili" (cfr. dispositivo e punto:35).

7.- A tanto va aggiunto che il ritardo è idoneo a incidere sullo stesso diritto di detrazione, potendo provocare la decadenza da esso, se non esercitato entro il termine previsto dalla legge (tra varie, Cass. 15 luglio 2015, n. 14767; 3 marzo 2017, n. 2401; 27 settembre 2018, n. 23283; 30 luglio 2020, n. 16367; 9 aprile 2021, n. 9394).

7.1.- La Corte di giustizia ha difatti stabilito che, quanto al termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione, non v'è ragione per operare distinzione alcuna tra le ipotesi in cui il meccanismo di autoliquidazione (ossia d'inversione contabile) è applicabile e quelle in cui non lo è (Corte giust. 28 luglio 2016, causa C-332/15, Astone, punto 35).

Quando sorge il diritto di detrazione" dunque, non si verifica l'automatica estinzione del debito d'imposta; semplicemente, nasce in testa al cessionario il diritto di estinguere il debito esercitando il diritto di detrarre l'imposta. Diritto, che la contribuente nel caso in esame non risulta avere tempestivamente esercitato.

8.- D'altronde, come questa Corte ha già avuto occasione di osservare (Cass. n. 14767/15, cit.; 3 marzo 2017, n. 5401; 27 settembre 2018, n. 23283; n. 16367/20, cit.), anche la Corte di giustizia, con la sentenza Ecotrade (Corte giust. 8 maggio 2008, cause C-96/07 e 97/07), ha chiaramente ed esplicitamente distinto l'ipotesi "in cui il contribuente, essendo a conoscenza della natura imponibile di una fornitura, ometta, per tardività o per negligenza, di richiedere la detrazione dell'IVA a monte entro il termine previsto dalla normativa nazionale" (punto 36) dall'ipotesi, in relazione alla quale si è pronunciata, in cui il soggetto passivo abbia erroneamente ritenuto che i beni o i servizi ricevuti dal fornitore estero fossero esenti e che, coerentemente, abbia integralmente versato l'imposta a valle, ossia, presumibilmente, VIVA relativa alla cessione successiva (secondo quel che emerge dalla ricostruzione di fatto riportata nelle conclusioni dell'avvocato generale). Il che ha consentito alla Corte di giustizia di non valutare il peso, più che dell'assenza di malafede, che viene in considerazione quando il contribuente tenti di ottenere un indebito vantaggio fiscale, della sussistenza della buona fede della società, rilevante "laddove sussista, a seguito del comportamento dello stesso, il rischio di perdite di entrate fiscali per lo Stato membro interessato" (punto 71). Difatti, sebbene non sia in contrasto con il diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede, non è necessario dimostrare la malafede del soggetto passivo per negargli il beneficio del diritto a detrazione (Corte giust. 11 novembre 2021, causa C-281/20, Ferimet SL, punto 58; conf., Corte giust. 14 aprile 2021, causa C-108/20, Finanzamt Wilmersdorf, punti 30 e 31).

8.1.- Coerente è dunque l'irrogazione della sanzione in base al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 1, (rispetto al tenore del quale il successivo art. 6, comma 9-bis, nel testo applicabile a partire dal 1 gennaio 2008, non è più favorevole, perchè prevede un'identica sanzione), il quale, nel testo applicabile all'epoca dei fatti, la commisura fra il 100 e il 200 per cento dell'imposta.

9.- La proporzionalità della sanzione va poi valutata, si anticipava (sub 6.1), alla luce del diritto unionale, tenendo conto dello scopo di essa, che è quello di raggiungere l'obiettivo di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta (Corte giust. 15 aprile 2021, causa C-935/19, Grupa Warzywna Sp. z o.o., punto 31).

Giova quindi rilevare che è con riguardo a casi in cui, rispettivamente, il venditore aveva comunque integralmente versato l'iva all'erario, nonostante l'omessa applicazione del regime domestico d'inversione contabile (Corte giust. in causa C-547/15, Farkas, cit.), l'emittente della fattura per operazione oggettivamente inesistente aveva comunque integralmente assolto l'iva (Corte giust. 8 maggio 2019, causa C712/17, Soc. EN. SA), e l'acquirente di un immobile, dopo aver qualificato erroneamente un'operazione esente da iva come operazione soggetta a tale

imposta, aveva rettificato la propria dichiarazione fiscale, indicando un'eccedenza detraibile nettamente inferiore, tenendo conto delle irregolarità constatate dall'autorità tributaria (Corte giust., causa C935/19, cit., punto 14), che la giurisprudenza unionale ha ravvisato la sproporzione della sanzione, affermando la necessità di modularne l'entità, ragguagliata, rispettivamente, al 50% dell'iva dovuta, all'importo della detrazione operata, e al 20% dell'importo della sopravvalutazione dell'importo del rimborso dell'iva indebitamente reclamato. Laddove, nel caso in esame, si è visto, la tardività degli adempimenti non consente di escludere la perdita di gettito per l'erario: sicchè, ai fini del giudizio di proporzionalità, la durata del ritardo si è riverberata sulla gravità dell'infrazione.

9.1.- Si potrebbe comunque prospettare un profilo di frizione col principio in questione, già evidenziato da Cass. n. 14767/15, cit. (conf., sul punto, Cass. 23 gennaio 2019, n. 1830 e, sul piano generale, Corte Cost. 23 settembre 2021, n. 185), in relazione alla fissità della percentuale minima della forbice di commisurazione della misura. Il legislatore vi ha posto rimedio novellando, col D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 7, comma 4, il quale nel nuovo testo stabilisce che, "qualora concorrano circostanze -non più eccezionali- che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo".

Circostanze che, peraltro, la contribuente non ha allegato.

10.- In memoria e nel corso della discussione, tuttavia, la società ha chiesto l'applicazione del ius superveniens introdotto dal suddetto D.Lgs. n. 158 del 2015 già sul piano della violazione e del trattamento sanzionatorio, invocando il principio del favor rei.

E' stato infatti novellato il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6 rispettivamente mediante la modifica e l'inserimento dei commi 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3.

10.1.- Il diritto sopravvenuto è presidiato dai principi di effettività, proporzionalità e certezza, i quali hanno ispirato la L. 11 marzo 2014, n. 23, art. 8, comma 1, contenente la delega al Governo per la revisione "del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti".

Si è allora commisurata la gravità del trattamento sanzionatorio all'effettivo pregiudizio subito dall'erario e alla pericolosità della condotta tenuta in relazione all'esercizio di un'efficace azione di controllo.

11.- La rilevanza dei canoni della pericolosità e della dannosità emerge dalla previsione di sanzioni in misura fissa per le violazioni meno gravi, perchè consistenti nella mera inosservanza degli adempimenti prescritti, e sanzioni proporzionali per le fattispecie più gravi, perchè concernenti operazioni non documentate o contabilizzate neppure ai fini delle imposte sui redditi e dunque occultate, sino al trattamento più severo nei casi di comportamenti fraudolenti e indirizzati all'evasione fiscale e in quelli in cui l'imposta non si sarebbe potuta detrarre.

11.1.- Le singole fattispecie contemplate nell'art. 6, commi 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3 sembrano quindi rispondere a criteri di progressività:

a.- il comma 9-bis disciplina la mancata applicazione degli adempimenti del reverse charge da parte del cessionario (nell'acquisto di beni) o committente (nell'acquisto di servizi) che agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, e distingue tra 1) sanzioni in misura fissa (primo periodo), riguardanti i casi di irregolare adempimento delle operazioni di reverse charge; 2) sanzioni in misura proporzionale (secondo periodo), riguardanti i casi di omessa annotazione nei registri contabili ai fini delle imposte sui redditi; 3) sanzioni, anch'esse proporzionali, derivanti dall'indebita detrazione e dichiarazione infedele (terzo periodo), riguardanti i casi in cui l'iva non risulti detraibile e scaturenti dall'applicazione, che resta ferma, dell'art. 5, comma 4, e dal comma 6, con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o dal committente; le disposizioni si applicano anche in caso di omessa autofatturazione e omessa regolarizzazione della fattura ricevuta dal cedente;

b.- i commi 9-bis.1 e 9-bis.2 regolano le due speculari fattispecie di "concorde errore" dovuto alle difficoltà di qualificare l'operazione ai fini della sottoposizione alla disciplina corretta, consistenti in errori di scelta del regime applicabile, e concernono, quindi, il caso in cui l'iva sia assolta dal cedente benchè l'operazione fosse sottoposta al regime del reverse charge, nonchè, viceversa, quello in cui l'iva sia assolta dal cessionario mediante inversione contabile sebbene l'operazione fosse sottoposta al regime ordinario. Si tratta, in entrambi i casi, di fattispecie in cui l'acquirente/committente gode del diritto di detrazione.

La sanzione è quindi stabilita in misura fissa: in base alla giurisprudenza unionale (Corte giust., causa C-935/19, cit.), d'altronde, va distinta la situazione in cui l'irregolarità derivi da un errore di valutazione commesso dalle parti quanto alla natura imponibile dell'operazione, non vi siano indizi di frode, nè perdite di gettito fiscale per l'erario, da quelle in cui non sussistono queste particolari circostanze;

c.- il comma 9-bis.3 esclude la sanzionabilità in caso di applicazione dell'inversione contabile a operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta, in considerazione della mancanza, in sè, di danno per l'erario, e dispone l'espunzione sia del debito computato nella liquidazione dell'imposta, sia della corrispondente detrazione. L'insidiosità insita nelle operazioni inesistenti, idonee a ostacolare, con valutazione da condurre ex ante, l'azione di controllo del fisco (si veda, al riguardo, Cass. n. 28938/20, cit.), comporta che in questi casi la sanzione è irrogata, nella misura compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1000,00 Euro.

Nel caso in esame, dunque, occorre verificare se sussistano i presupposti per l'applicazione del primo periodo, oppure del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 9-bis, secondo periodo nel testo introdotto dal D.Lgs. n. 158 del 2015.

12.- Il motivo va quindi accolto e le considerazioni poste a sostegno dell'accoglimento comportano l'assorbimento del ricorso incidentale, col quale si deduce la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, là dove si è esclusa la causa di non punibilità data dalla

combinazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5-bis.

12.1.- Segue la cassazione della sentenza in relazione al profilo accolto, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il primo motivo del ricorso principale, accoglie il secondo, assorbito il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 9 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 20 gennaio 2022

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza