Sentenza del 31/08/2022 n. 25607 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti di E.V., titolare della ditta individuale esercente l'attività edilizia, un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno (---), aveva recuperato una maggiore iva sulle fatture emesse dal contribuente per lavorazioni effettuate in favore della società Molise Mare s.r.l. in adempimento del contratto di appalto per la costruzione di residenze turistico-alberghiere; in particolare, l'amministrazione finanziaria aveva contestato la non corretta applicazione dell'aliquota agevolata ed irrogato le conseguenti sanzioni; avverso l'atto impositivo il contribuente aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso limitatamente alle sanzioni; avverso la pronuncia del giudice di primo grado il contribuente aveva proposto appello principale e l'Agenzia delle entrate appello incidentale.

La Commissione tributaria regionale del Molise ha rigettato entrambi gli appelli, in particolare, ha ritenuto legittima la pretesa impositiva, non potendo il contribuente applicare l'iva agevolata e, inoltre, ha ritenuto non legittima l'irrogazione della sanzione. Con riferimento a tale ultimo profilo, ha ritenuto che, seppure non esisteva nella fattispecie alcuna incertezza interpretativa della normativa che potesse giustificare la buona fede del contribuente ovvero una induzione in errore del medesimo da parte dell'acquirente del servizio, tuttavia non poteva individuarsi alcuna intenzione fraudolenta, poichè, ove il contribuente avesse applicato l'iva nella misura ordinaria, il committente avrebbe portato in detrazione l'importo corrispondente, senza alcun danno per l'erario.

L'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a due motivi di censura.

Il fallimento è rimasto intimato.

il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Stefano Visonà, ha depositato le proprie osservazioni scritte con le quali ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, e D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, per avere ritenuto non applicabile la sanzione.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che erroneamente il giudice del gravame, pur avendo ritenuto che nella fattispecie non sussisteva alcuna incertezza normativa della normativa di riferimento, ha comunque ritenuta non applicabile la sanzione.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 18, 19 e 60, per avere ritenuto non applicabile la sanzione in base alla circostanza che non sussisterebbe alcun danno per l'erario, posto che, anche ove fosse stata applicata l'aliquota ordinaria, il cessionario avrebbe detratto la maggiore iva, con conseguente insussistenza di un danno per l'erario.

3. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono fondati.

In materia tributaria, le cause di non punibilità della condotta tenuta dal contribuente sono disciplinate dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 che, in particolare: al comma 2, prevede che non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonchè da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento; al successivo comma 5-bis, inoltre, prevede che 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.

Quest'ultima previsione normativa si correla a quanto è stato previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, secondo cui le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta e, in ogni caso, non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria.

Dal contenuto complessivo delle suddette disposizioni normative si evince, in primo luogo, che costituisce causa di esclusione di punibilità, in ambito fiscale, l'eventuale sussistenza di condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni tributarie, ma, con riferimento al caso di specie, lo stesso giudice del gravame ne ha espressamente escluso la ricorrenza, avendo precisato che: "Al riguardo il Collegio concorda nel ritenere che nel caso in esame non sussiste alcuna incertezza interpretativa della normativa che possa giustificare la buona fede invocata dal contribuente".

La pronuncia censurata, tuttavia, ha ritenuto applicabile una causa di non punibilità ragionando sulla assenza di un intento fraudolento, in quanto ha ritenuto che, ove il contribuente avesse applicato l'aliquota ordinaria, il committente avrebbe comunque detratto l'iva, sicchè non ne sarebbe derivato alcun danno per l'erario.

La soluzione assunta dal giudice del gravame, sostanzialmente basata sulla insussistenza di un danno per l'erario in conseguenza dell'operatività dell'istituto della detrazione, non è corretta, in quanto non trova fondamento nelle previsioni normative sopra riportate.

Dal complesso delle suddette disposizioni normative si evince che, oltre all'ipotesi della incertezza interpretativa delle, disciplina fiscale di riferimento (la cui applicabilità al caso di specie è stata espressamente esclusa dal giudice del gravame), può ragionarsi in termini di non punibilità solo in relazione alle 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, cioè quando le stesse si traducono in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta.

La giurisprudenza della Corte ha, da tempo, raggruppato le fattispecie trasgressive in tre tipologie fondamentali (v. da ultimo Cass. civ., 19 gennaio 2019, n. 901; Cass. civ. 12 dicembre 2020, n. 28938). In particolare, si distingue tra: a) violazioni sostanziali, che si traducono nella omessa ed infedele dichiarazione degli elementi rilevanti per la quantificazione dell'imponibile o dell'imposta e, quindi, incidono sulla determinazione della base imponibile e/o sul pagamento del tributo; b) violazioni formali, che, a differenza delle prime non incidono sulla determinazione dello imponibile o dell'imposta e sono collegate ad un omesso, irregolare od incompleto adempimento del contribuente; c) violazioni meramente formali, che, positivamente individuate dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5bis, introdotto dal D.Lgs. n. 32 del 2001, art. 7, comma 1, lett. a, a decorrere dal 20 marzo 2001, sono quelle che non arrecano alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo: si tratta, in altri termini, di violazioni prive di ogni offensività dei beni giuridici tutelati e, come tali, esenti da punibilità (la norma, difatti, è rubricata con "cause di non punibilità") (v. Cass. n. 5897 del 8/3/2013; Cass. n. 27211 del 22/12/2014; Cass. 14767 del 15/07/2015; Cass. n. 23352 del 6/10/2017; Cass. n. 901 del 19/01/2019).

Sicchè, nel caso di specie, in cui la condotta si è tradotta nell'omesso versamento della maggiore iva dovuta (avendo non correttamente il contribuente applicato l'iva agevolata), si è di fronte ad una violazione sostanziale, in quanto la trasgressione della disposizione determina un pregiudizio per l'imposizione, in senso ampio, e, dunque, non è applicabile la causa di non punibilità di cui alle previsioni normative in esame.

Ne consegue l'accoglimento del ricorso e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso originario anche relativamente alla contestazione relativa alla irrogazione delle sanzioni.

Ai fini delle spese, sussistono giusti motivi per la compensazione delle stesse relativamente ai giudizi di merito, mentre l'intimato è condannato al pagamento delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la decisione censurata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario anche relativamente alla contestazione relativa alla irrogazione delle sanzioni.

Compensa le spese di lite dei giudizi di merito, condanna l'intimato al pagamento delle spese di lite del presente giudizio che si liquidano in complessive Euro 2.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 4 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 31 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza