

Sentenza del 06/07/2023 n. 19211 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con l'unico motivo di ricorso AE deduce la violazione del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 17, terzo e comma 6, e del D.Lgs. n. 471 del 1997, 25, comma 4, dell'art. 6, commi 1 e 9 bis, e del D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 5 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto applicabile il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5 bis, in presenza di violazioni di carattere formale e potendo trovare applicazione il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 9 bis, così come richiesto in via subordinata dal contribuente.

1.1. Il motivo è fondato nei termini di cui appresso.

1.2. Secondo la previsione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5 bis, richiamato dal giudice di appello al fine di escludere l'applicabilità della sanzione, non sono 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" e, quindi, le sole violazioni meramente formali.

1.3. E' noto che la pacifica giurisprudenza di questa Corte (da ultimo esaurientemente Cass. n. 16450 del 10/06/2021) distingue tra tre tipologie di violazioni:

a) violazioni sostanziali. Queste 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. 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. Tale categoria di violazioni positivamente individuata dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, introdotto dal D.Lgs. n. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 7, comma 1, lett. a), a decorrere dal 20 marzo 2001, che ha precisato e circoscritto quanto già previsto dalla l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, per le violazioni non punibili (secondo cui era tale la "mera violazione formale senza alcun debito di imposta") 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).

1.3.1. Come efficacemente evidenziato da Cass. n. 16450 del 2021, cit., la differenza tra le diverse tipologie è affidata alla valutazione del giudice di merito e si fonda su un criterio sostanziale: se la trasgressione della disposizione determina un pregiudizio per l'imposizione, in senso ampio, la violazione è sostanziale; se manca un simile pregiudizio ma comunque ne resta incisa la possibilità dell'esercizio delle azioni o dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria, la violazione è formale; se, invece, entrambe le condizioni sono assenti, allora la lesione della regola resta derubricata - salva diversa previsione legislativa - a mera irregolarità.

1.3.2. Per distinguere tra violazioni formali e violazioni meramente formali - distinzione rilevante nel caso di specie - la giurisprudenza di questa Corte ritiene che la valutazione vada eseguita alla stregua dell'idoneità ex ante della condotta a recare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, previo inquadramento della condotta stessa nel paradigma normativo di riferimento (Cass. n. 28938 del 17/12/2020; Cass. n. 24561 del 09/08/2022); in altri termini, deve essere operato un giudizio in astratto, ex ante e non ex post, che pone in relazione il bene giuridico tutelato e la fattispecie giuridica alla quale va ricondotta la specifica trasgressione.

1.4. Vale, infine, la pena di ricordare che "In tema di IVA, l'obbligo di autofatturazione, di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6 , esteso anche a chi assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile (cd. "reverse charge"), soddisfa l'esigenza di evitare un pregiudizio, da valutarsi con giudizio "ex ante", all'esercizio delle attività di controllo da parte degli organi all'uopo preposti, sicchè la sua violazione può ritenersi sussistente anche quando l'inosservanza degli adempimenti non abbia in concreto inciso sui versamenti e sulla determinazione dell'imponibile; ove, poi, la ritardata o omessa autofatturazione realizzi un ritardato versamento o, per le modalità di assolvimento dell'imposta, incidendo il ritardo sulla liquidazione periodica dei tributi, si traduca anche in un minor versamento alle scadenze di legge, tali circostanze assumono rilevanza ai fini della graduazione della sanzione comminabile ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 , la cui entità percentuale deve restare ancorata al principio di proporzionalità" (Cass. n. 8283 del 15/03/2022).

1.5. Nel caso di specie, la CTR non ha fatto corretta applicazione dei superiori principi di diritto. Invero, il giudice di appello ha fatto rientrare la (pacifica) violazione dell'obbligo di autofatturazione in regime di inversione contabile, posta in essere da ABB, tra le violazioni meramente formali ai fini dell'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5 bis, sulla base di una valutazione dichiaratamente operata a posteriori e non con valutazione ex ante.

1.5.1. Inoltre, il richiamo alla proporzionalità, pure contenuto nella sentenza impugnata, ha certamente una sua valenza, ma solo nel caso in cui si ritenga che la violazione sia quanto meno formale e, quindi, sia inapplicabile l'esenzione prevista dalla disposizione da ultimo citata.

1.6. In altri termini, la CTR, ai fini dell'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5 bis, avrebbe dovuto compiere una valutazione ex ante e spiegare le ragioni per le quali la violazione perpetrata da ABB non possa ritenersi formale. Nel differente caso in cui la valutazione conduca a considerare la violazione formale (e, quindi pregiudicante l'azione di controllo

dell'Amministrazione finanziaria), solo allora avrebbe dovuto valutare la sussistenza della proporzionalità della stessa con il comportamento tenuto dalla società contribuente.

1.7. Va, infine, rilevato che la sentenza impugnata contiene, altresì, un richiamo allo ius superveniens non ulteriormente spiegato. Verosimilmente, come osservato dalla difesa erariale, il riferimento è relativo al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 9 bis, introdotto dalla l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1 con decorrenza 01/01/2008, per il quale, in caso di assolvimento dell'imposta, sia pure irregolarmente, la sanzione comminata sarebbe pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258,00 Euro, e comunque, non oltre 10.000,00 Euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo.

1.7.1. In proposito, la contribuente ha, poi, evidenziato che, a far data dal 01/01/2016, il D.Lgs. n. 24 settembre 2015, n. 158, art. 15, comma 1, lett. f), n. 1, ha nuovamente modificato il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, con la previsione di una sanzione da Euro 250,00 ad Euro 2.000,00, laddove la violazione non abbia inciso sulla liquidazione del tributo.

1.8. Orbene, la valutazione della sanzione più favorevole applicabile alla concreta fattispecie rientra nella competenza del giudice del rinvio, laddove riterrà che la violazione non rientri tra quelle non punibili, facendo in ipotesi riferimento ai principi ricavabili da Cass. S.U. n. 22727 del 20/07/2022 e da Cass. n. 1690 del 20/01/2022.

2. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza