

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24302 Anno 2022
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Data pubblicazione: 04/08/2022

Oggetto: Omessa
fatturazione di operazioni
imponibili – Omessa
regolarizzazione di acquisti
senza fattura – Progressione
ex art. 12, comma 2, d.lgs. n.
472 del 1997 – Applicabilità
- Condizioni

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 7435/2016 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei
Portoghesi n. 12;

– *ricorrente* –

contro

Fallimento società ELMIC Srl

– *intimato* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Lombardia n. 4834/29/15, depositata il 16 settembre 2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 luglio 2022 dal
Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

RILEVATO CHE

L'Agenzia delle entrate, in esito a verifica, emetteva, nei confronti
della società ELMIC Srl avviso di accertamento con cui, in relazione alla
mancata fatturazione di operazioni imponibili nei confronti della società
Mancini Costruzioni Generali Sas di Mancini Filippo, rideterminava il
maggior reddito d'impresa, riprendeva a tassazione gli importi dovuti

per Ires, Irap e Iva per l'anno 2005 ed irrogava le sanzioni per l'infedele dichiarazione e la mancata emissione e registrazione delle operazioni effettuate.

L'avviso, impugnato, diveniva definitivo a seguito di passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole al contribuente.

Con separato atto, l'Ufficio contestava l'omessa autofatturazione per operazioni imponibili effettuate dalla Mancini Costruzioni Generali Sas, nonché l'irregolare tenuta della contabilità, con irrogazione delle sanzioni ex artt. 9, commi 1 e 3, e 6, comma 8, d.lgs. n. 471 del 1997.

La società impugnava l'atto di contestazione, deducendo la mancata applicazione dell'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 rispetto alle sanzioni già irrogate con il precedente avviso.

L'impugnazione era accolta dalla CTP di Roma. La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con un motivo. La contribuente è rimasta intimata.

CONSIDERATO CHE

1. L'unico motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione o falsa applicazione dell'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 per aver la CTR ritenuto applicabile il cumulo giuridico derivante dalla progressione tra gli illeciti tra la violazione dell'art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471 del 1997 per l'omessa autofatturazione in relazione ad acquisti operati dalla società e la violazione, oggetto del precedente avviso, per l'omessa fatturazione di operazioni imponibili effettuate dalla medesima società.

2. Il motivo è fondato.

2.1. L'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, nel testo *ratione temporis* e tuttora vigente, prevede:

«Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o

tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo»

Il tratto saliente della norma è costituito dalla «*progressione*» delle violazioni: l'attenuazione del rigore sanzionatorio, infatti, si giustifica proprio in relazione all'unicità finalistica della condotta rispetto alla compromissione della determinazione dell'imponibile o del tributo, unicità che deriva dall'intrinseco legame tra le varie violazioni commesse.

Il collegamento tra le diverse violazioni, peraltro, non può che essere oggettivo, per cui il presupposto applicativo della norma va individuato nel fatto che le violazioni, nel loro complesso, sono idonee, perché in rapporto di continuità e reciproca relazione, ad incidere sulla determinazione dell'imponibile o sul tributo.

Ne deriva che la progressione ricorre in caso di omessa fatturazione di operazioni imponibili, che sia seguita da dichiarazione infedele ovvero da omessa registrazione delle operazioni medesime, trattandosi, in evidenza, di condotte tutte collegate alla medesima compromissione dell'imponibile, mentre va esclusa ove le singole e diverse condotte riguardino attività tra loro estranee, risultando, in questo caso, carente un nesso logico ed oggettivo tra di esse.

2.2. Orbene, l'art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471 del 1997 prevede che:

«Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo lire cinquecentomila [ora di euro 250], sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità: [...]»

Se la regolarizzazione interviene, dunque, nessuna sanzione può essere comminata e la violazione ha natura formale, restando integrata dall'omessa regolarizzazione dell'altrui attività (l'omessa od irregolare fatturazione) di cui il contribuente è destinatario, sicché, in quanto tale, da un lato, non è idonea ad investire la determinazione dell'imponibile in capo al commissionario e, dall'altro, non è rilevabile un nesso logico e oggettivo rispetto ad autonome condotte, effettuate dal medesimo contribuente, di omessa fatturazione di operazioni imponibili.

Si può sottolineare, indubbiamente, che la scelta del legislatore nel sanzionare la condotta in questione è stata rigorosa; ciò, tuttavia, trae giustificazione dalla seria compromissione delle azioni di controllo dell'Ufficio posto che tale inottemperanza è di ostacolo all'emersione in capo al prestatore/cedente - la cui condotta costituisce l'antefatto materiale e logico - di una omessa dichiarazione di ricavi, sicché rispetto a quest'ultimo (ma solamente per questi) è ragione di pregiudizio sulla determinazione dell'imponibile.

2.4. Va dunque affermato il seguente principio di diritto:

«il presupposto applicativo della progressione sanzionatoria di cui all'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997 è costituito dall'unicità finalistica della condotta per l'intrinseco ed oggettivo legame tra le varie violazioni commesse, idonee, in via progressiva, continua e collegata, ad incidere sulla determinazione dell'imponibile o sul tributo; ne deriva che l'omessa regolarizzazione degli acquisti ex art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471 del 1997 non è in rapporto di progressione rispetto all'omessa fatturazione di operazioni imponibili»

3. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente.

Le spese, attesa la particolarità e novità della questione, vanno integralmente compensate.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e compensa le spese.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 12 luglio 2022