

Civile Ord. Sez. 5 Num. 33093 Anno 2022

Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Relatore: TRISCARI GIANCARLO

Data pubblicazione: 09/11/2022

Oggetto:
iva – fattura – rettifica – sanzione -

- Presidente -
- Consigliere – R.G. n. 26721/2014
- Consigliere - Cron.
- Consigliere relatore - CC – 11/10/2022
- Consigliere -

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26721 del ruolo generale dell'anno 2014
proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore generale, rappresentata
e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici in
Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

Redi s.r.l., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa
dagli Avv.ti Flavia Silla e Andrea Silla per procura speciale a margine

del ricorso, elettivamente domiciliata in Roma, via Boezio, n. 16, presso lo studio dei medesimi difensori;

- *controricorrente* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 3933/44/2014, depositata in data 15 luglio 2014 e notificata il 12 settembre 2014;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 11 ottobre 2022 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

ritenuto che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società Redi s.r.l. un atto di irrogazione delle sanzioni in quanto la società aveva tardivamente provveduto alla regolarizzazione delle fatture erroneamente emesse senza imponibile Iva; avverso il suddetto atto la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Lecco; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che, poiché la società aveva provveduto a sanare l'errore prima che lo stesso era stato rilevato dall'amministrazione finanziaria, si era realizzata solo una violazione formale da cui non derivava alcun debito di imposta;

avverso la suddetta pronuncia ha quindi proposto ricorso per la cassazione l'Agenzia delle entrate affidato ad un unico motivo, cui ha resistito la società depositando controricorso, illustrato con successiva memoria;

considerato che:

con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 6, d.lgs. n. 471/197, degli artt. 26 e 27, d.P.R. n.

633/1972, dell'art. 10, legge n. 212/2000, nonché dell'art. 13, d.lgs. n. 472/1997;

in particolare, parte ricorrente censura la sentenza per avere erroneamente ritenuto non applicabile la sanzione di cui all'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 471/1997, atteso che, invece, l'emissione di fatture senza applicazione dell'Iva per operazioni imponibili (erroneamente ritenute non imponibili), comporta comunque l'applicazione della suddetta sanzione, non rilevando il fatto che le fatture in rettifica siano state emesse successivamente, in quanto tardive, e non costituendo la condotta della contribuente una violazione formale, avendo invece inciso negativamente sul risultato parziale di esercizio derivante dalla liquidazione dell'Iva, rendendolo sfavorevole per l'erario;

il motivo è fondato;

è pacifico in atti che la sanzione irrogata alla società è derivata dall'applicazione della previsione di cui all'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 471/1997, secondo cui è sanzionato: *"chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto"*, nonché: *"chi indica, nella documentazione o nei registri, una imposta inferiore a quella dovuta"*; nella fattispecie, la condotta ritenuta sanzionabile dall'amministrazione finanziaria ha avuto riguardo all'emissione di fatture erroneamente ritenute (almeno in parte) non imponibili in forza della previsione di cui all'art. 58, d.l. n. 331/1993;

ciò precisato, la questione di fondo della presente controversia attiene alla legittimità dell'irrogazione della suddetta sanzione laddove la contribuente abbia provveduto alla loro rettifica successivamente all'emissione delle fatture, regolarizzandole mediante la emissione di nuove fatture con l'indicazione dell'esatto imponibile Iva;

l'esame della suddetta questione impone una duplice valutazione: se, in primo luogo, l'attività successiva compiuta dalla società sia tale da

far venire meno l'inesattezza delle fatture in precedenza emesse senza alcun addebito di Iva e, quindi, costituisce un comportamento da cui derivi la non applicabilità della sanzione, in quanto non sussisterebbe alcuna violazione di legge; se possa ragionarsi in termini di violazione non sanzionabile;

con riferimento al primo profilo, va osservato che l'art. 26, comma 1, d.P.R. n. 633/1972, prevede che: *"Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione"*;

la suddetta previsione, dunque, consente al contribuente, una volta che ha emesso una fattura errata da cui derivi un maggiore debito di imposta, di provvedere alla rettifica, anche nel caso in cui le fatture riportino dati errati e, a tal proposito, rinvia alle specifiche previsioni di cui all'art. 21, cit.;

nella previsione di cui all'art. 26, comma 1, cit., non è specificamente indicato, a differenza di quanto previsto nel successivo comma 2, entro quale termine deve essere effettuata la rettifica, sicché l'eventuale termine deve essere individuato tenendo conto delle specifiche previsioni di cui all'art. 21, cit.;

quest'ultima previsione, in particolare, oltre che definire gli aspetti formali della fatturazione, stabilisce, al comma 4, entro quali termini deve essere emessa la fattura;

sotto tale profilo, il rinvio operato dall'art. 26, comma 1, cit., alle specifiche previsioni di cui all'art. 21, cit., implica un richiamo ai suddetti termini anche ai fini della individuazione di quelli entro i quali deve essere operata la rettifica;

il testo dell'art. 21, comma 4, applicabile *ratione temporis*, prevedeva che *“La fattura è emessa al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6”*, e, successivamente, alcune ipotesi derogatorie; solo con le modifiche apportate dall'art. 11, comma 1, d.l. 119/2018 si è previsto espressamente un termine di dieci giorni entro il quale deve essere emessa la fattura, ulteriormente aumentato a dodici a seguito dell'intervento normativo di cui all'art. 12-ter, comma 1, d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 giugno 2019, n. 58;

la mancata specificazione, quindi, di un termine entro il quale doveva essere emessa la fattura, secondo la previsione normative applicabile *ratione temporis*, implicava la necessità di fare riferimento alle previsioni generali contenute nell'art. 6, cui faceva richiamo il sopra menzionato art. 21, comma 4;

l'art. 6, a sua volta, regola il momento in cui le operazioni debbano essere effettuate e, in questo ambito, distingue a seconda che si tratti di operazioni concernenti cessioni di beni mobili o immobili ovvero prestazioni di servizi;

ai nostri fini, rileva quanto previsto nell'art. 6, comma 4, secondo cui: *“Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento”*;

in sostanza, secondo questa specifica previsione, il riferimento al momento della stipula del contratto ovvero alla consegna o spedizione dei beni ovvero al pagamento del corrispettivo o alle ulteriore ipotesi eccezionali recede qualora sia avvenuta l'emissione della fattura, poiché in tal caso l'operazione si considera effettuata, con conseguente applicazione della previsione di cui al successivo comma 5, secondo cui

“l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo”;

in sostanza, alla luce delle suddette previsioni normative, l'emissione della fattura comporta l'immediata esigibilità dell'imposta, da cui deriva, conseguentemente, che dal momento dell'emissione della fattura avrebbe dovuto essere versata l'Iva sicché, in un caso come quello di specie, in cui la fattura è stata emessa, seppure senza alcun addebito di Iva, la società non ha assolto al proprio onere di pagamento sin dal momento in cui, invece, era insorto su di essa l'obbligo di pagamento;

il comportamento successivo, dunque, in particolare le rettifiche operate, hanno rilevanza unicamente ai fini della non sussistenza di una pretesa dell'amministrazione finanziaria di pagamento dell'Iva in considerazione della eventuale successiva regolarizzazione della propria posizione e dell'adempimento degli obblighi di pagamento; il che, tuttavia, non può comportare il venire meno della sanzione, essendo stati violati gli obblighi di cui all'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 471/1997;

va precisato, sotto tale profilo, che, l'art. 6, comma 5bis, d.lgs. n. 472/1997, 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”;*

ai fini della individuazione della distinzione tra le violazioni commesse dal contribuente, questa Corte ha fatto riferimento (v. da ultimo Cass. n. 16450 del 10/06/2021; Cass. n. 28938 del 17/12/2020), alle seguenti caratteristiche:

- le violazioni sono sostanziali se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento;
- le violazioni sono formali se pregiudicano l'esercizio delle azioni di controllo pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento;
- le violazioni sono meramente formali se non influiscono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, nè arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo;

si è poi precisato, ai fini della concreta distinzione tra diverse ipotesi, che tra violazioni formali e violazioni meramente formali la valutazione *"deve essere eseguita alla stregua dell'idoneità ex ante della condotta a recare il detto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, previo inquadramento della condotta stessa nel paradigma normativo di riferimento"* (Cass. n. 28938/2020 cit.) e, dunque, deve essere operato un giudizio in astratto che pone in relazione il bene giuridico tutelato e la fattispecie giuridica alla quale va ricondotta la specifica trasgressione; viceversa, per distinguere tra violazioni formali e sostanziali *"è necessario accertare in concreto se la condotta abbia cagionato un danno erariale, incidendo sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o del versamento del tributo"* (Cass. n. 16450/2021 cit.);

sotto tale profilo, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che la condotta della società non sarebbe punibile in quanto *"si traduce in una violazione formale senza alcun debito di imposta"*;

in realtà, come visto, l'esclusione dall'area della sanzionabilità è riconducibile alle sole sanzioni 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;

nel caso di specie, il comportamento della contribuente, che ha emesso fatture senza addebito di Iva, si traduce, inevitabilmente, in un effetto incidente sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e del conseguente versamento del tributo, non avendo la stessa adempiuto all'onere di provvedere al pagamento dell'Iva che avrebbe dovuto addebitare e conseguentemente versare in favore dell'erario nei tempi dovuti;

peraltro, nella stessa sentenza censurata è riportata la circostanza che la contribuente aveva presentato istanza di rimborso di iva a credito relativa al primo trimestre, nonostante il fatto che la stessa aveva emesso fatture senza addebito di Iva, in tal modo rendendosi evidente anche l'interferenza con l'azione di controllo dell'amministrazione finanziaria;

non correttamente, inoltre, il giudice del gravame ha fatto riferimento alla disciplina del c.d. ravvedimento operoso;

l'istituto del ravvedimento operoso introdotto dall'art. 13, d.lgs. n. 472/97, consente al contribuente di sanare spontaneamente le violazioni commesse mediante il pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria, a condizione che la violazione stessa non sia già stata accertata;

il giudice del gravame, invero, ha ritenuto che la mancata contestazione della non regolarità delle fatture emesse consentisse, di per sé, la non applicazione della sanzione, senza tenere conto del fatto che la previsione normativa postula solo una riduzione della sanzione, a condizione, che, come previsto nel comma 2, *«Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno»*;

ne consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza, con rinvio alla Corte di giustizia di secondo grado per l'esame delle eventuali altre questioni non decise in quanto assorbite;

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado della Lombardia anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 11 ottobre 2022.