

Civile Sent. Sez. 5 Num. 23506 Anno 2018

Presidente: CRISTIANO MAGDA

Relatore: D'OVIDIO PAOLA

Data pubblicazione: 28/09/2018

**SENTENZA**

sul ricorso 8825-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

*contro*

GL SYSTEM DI LIOTINO GIUSEPPE E SPINELLI LORENZO SNC;

- *intimato* -

avverso la sentenza n. 7/2010 della COMM.TRIB.REG. di BARI, depositata il 10/03/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica

218  
3072

udienza del 05/07/2018 dal Consigliere Dott. PAOLA  
D'OVIDIO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il  
rigetto del ricorso;

rito per il ricorrente l'Avvocato PALATIELLO che ha  
chiesto l'accoglimento.

## FATTI DI CAUSA

G.L. Sistemi di Liotino e Spinelli s.n.c. impugnava nei termini l'avviso di accertamento n. RF3020400120/2007, notificato in data 4/4/2007, con il quale l'agenzia delle Entrate - Ufficio di Gioia del Colle recuperava a tassazione il credito IVA indicato nella dichiarazione Unico 2004 (anno d'imposta 2003), pari ad €. 93.580,00 ed irrogava sanzioni per ulteriori €. 93.580,00.

La ricorrente eccepiva la carenza di motivazione dell'atto impugnato e la infondatezza nel merito della pretesa fiscale, atteso che il contestato credito IVA indicato in dichiarazione, come rettificata con dichiarazione integrativa del 16/11/2004, non era stato rimborsato né riportato, e che della predetta erronea dichiarazione integrativa era stato chiesto l'annullamento, con il ripristino della dichiarazione originaria.

Resisteva l'Agenzia delle Entrate chiedendo la conferma del proprio operato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari, con sentenza n. 16/2/08, depositata il 18/2/2008, accoglieva il ricorso e compensava fra le parti le spese processuali, ritenendo credibile l'asserzione della parte ricorrente circa la tempestività di una successiva richiesta, dalla stessa avanzata, di annullamento della dichiarazione integrativa IVA contenente dati errati, con implicito ripristino della dichiarazione originaria riportante dati esatti.

Avverso tale sentenza proponeva appello l'Ufficio di Gioia del Colle lamentando la violazione dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, sulla considerazione che le dichiarazioni fiscali possono essere corrette solo con dichiarazioni integrative e non, come avvenuto nella specie, con una comunicazione libera, peraltro priva di data certa e di qualsiasi ricevuta di presentazione. Riteneva, però, corretto rideterminare in sede giudiziaria la maggiore imposta dovuta in €. 580,00 (in luogo di €. 93.580,00), non essendosi concretizzato il rimborso di €. 93.000,00 richiesto dal contribuente, lasciando invece inalterata la sanzione irrogata in €. 93.580,00.

La società appellata si costituiva insistendo per la conferma della sentenza di primo grado.

L'adita C.T.R. di Bari, con la sentenza n. 7/15/10, depositata il 10 marzo 2010 e non notificata, accoglieva parzialmente l'appello, dichiarando dovute dal contribuente la maggior IVA per €. 580,00 e la relativa sanzione in pari ammontare, ritenendo non convincente la pretesa dell'Ufficio di lasciare inalterata la sanzione irrogata nella misura di €. 93.580,00.

Per la cassazione di tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso fondato su due motivi. La società intimata non si è costituita.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso è prospettata la *“erroneità della decisione per violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. 322/98, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.”*.

Deduce l'Agenzia ricorrente che, in base alla norma richiamata, l'annullamento di una dichiarazione, integrativa e sostitutiva di altra precedente, deve essere operata, nei termini di legge, con un'altra dichiarazione integrativa e sostitutiva, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Nella specie la CTR, pur avendo correttamente affermato tale principio ed avendo conseguentemente rilevato che *“la dichiarazione in forma libera presentata dalla parte in data 23/2/2006 è del tutto irrituale e priva della forma giuridica richiesta”*, secondo la ricorrente avrebbe poi fatto errata applicazione della disposizione di cui all'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/1998, in quanto avrebbe attribuito *“rilevanza ed effetti fiscali alla mera comunicazione della società”*.

**1.1.** Il motivo è infondato.

E' opportuno premettere che, nella specie, come del resto evidenziato dalla stessa ricorrente, la C.T.R., ha correttamente interpretato l'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/1998, rilevando che tale norma prescrive, per correggere errori ed omissioni, *“la utilizzazione di modelli conformi a quelli prescritti per la dichiarazione originaria”* e che, pertanto, la comunicazione in forma libera presentata dalla parte era irrituale e priva della forma giuridica richiesta.

Dopo tale enunciazione, la stessa CTR ha tuttavia rilevato che *“non può però ignorarsi che la contribuente di fatto non ha ottenuto alcun rimborso, non ha utilizzato il credito in compensazione, non*

*ha riportato il credito nelle dichiarazioni fiscali degli anni successivi. Ciò ha indotto l'Ufficio a rideterminare in sede processuale la maggiore imposta dovuta, riducendola da €. 93.580,00 ad €. 580,00 in corrispondenza al debito esposto nella dichiarazione originaria”.*

La sentenza impugnata, dunque, pur non avendo in effetti dato concreta applicazione al principio enunciato, ha assunto tale decisione, non già per aver contraddittoriamente dato valenza ai fini fiscali alla irrituale comunicazione del contribuente, bensì per aver accolto le conclusioni dell'Ufficio appellante, che in sede processuale aveva ridotto la maggiore imposta dovuta da €. 93.580,00 ad €. 580,00.

Quest'ultima circostanza, oltre che dal tenore della motivazione sopra riportata, è attestata anche nella parte della sentenza relativa allo svolgimento del processo, laddove si legge che l'Agenzia delle Entrate –Ufficio di Gioia del Colle “*riteneva però corretto rideterminare in sede giudiziaria la maggiore imposta dovuta in €. 580,00 (in luogo di €. 93.580,00), non essendosi concretizzato il rimborso di €. 93.000,00 richiesto dal contribuente, lasciando inalterata la sanzione irrogata di €. 93.580,00. Concludeva per la riforma della sentenza appellata con la conferma del proprio operato, così come rideterminato...”.*

La ricorrente non ha contestato di aver assunto tali conclusioni in sede di gravame, né ha dedotto che le stesse siano state fraintese o che debbano ritenersi irrilevanti per qualche ragione, sicchè la sentenza impugnata non risulta né aver violato né aver falsamente applicato l'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/1998, essendosi limitata ad accogliere l'appello sul punto nei limiti della domanda siccome rideterminata dall'appellante, in applicazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

**2.** Con il secondo motivo si deduce la “*violazione e falsa applicazione dell'art. 5, comma 4, del d.lgs 471/97”.*

Nell'illustrazione del motivo l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto “*non convincente”* la pretesa dell'Ufficio di lasciare inalterata la misura della sanzione irrogata, pari ad €. 93.580,00, affermando che “*la successiva rideterminazione dell'imposta dovuta comporta, a parere di questo collegio, automaticamente la riduzione della sanzione applicabile al 100% della maggiore imposta pretesa e perciò nella misura di €. 580,00”.*

In particolare, seconda la ricorrente, tale statuizione sarebbe erronea perché il presupposto della sanzione di cui al comma 4, art. 5, del d.lgs. n. 471 del 1997 non è il conseguimento effettivo del rimborso, come nei fatti inteso dal Collegio regionale, bensì la presentazione di dichiarazione con un credito superiore a quello spettante.

## 2.1 Il motivo è fondato.

A mente dell'art. 5, comma 4, del d.lgs n. 471/1997, infatti, *“se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento della differenza...”*.

Dal tenore di tale disposizione emerge che il mancato utilizzo del credito indebitamente riportato in dichiarazione non è previsto quale condizione di inapplicabilità della sanzione in esame, né tale ipotesi rientra tra le cause di non punibilità di cui all'art. 6 d.lgs. n. 472 del 1997, e neppure è idonea a giustificare una riduzione delle stesse per ravvedimento ex art. 13 del d.lgs. da ultimo citato.

Sotto altro profilo, neanche potrebbe ritenersi che la violazione di cui si discorre abbia carattere meramente formale e, pertanto, possa ritenersi non punibile ai sensi dell'art. 10 della l. n. 212 del 2000: tale ipotesi, infatti, secondo l'insegnamento di questa Corte dal quale non v'è ragione di discostarsi, richiede la contemporanea sussistenza di un duplice presupposto, ovvero che la violazione accertata non comporti un pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incida sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (v., da ultimo, Cass. sez. 6-5, 4/6/2018, n. 14158, Rv. 648751 - 01) .

Nella specie, invece, poiché la dichiarazione integrativa contenente l'indicazione del credito d'imposta non dovuto non è stata validamente annullata dalla irrituale comunicazione successiva, la dichiarazione contenente l'errata indicazione ha continuato ad essere l'unica valida ed efficace, e come tale era senz'altro idonea ad arrecare pregiudizio alle azioni di controllo, incidendo sulla verifica da parte dell'amministrazione finanziaria della sussistenza e dell'entità di quel preteso credito.

In proposito, pertanto, deve trovare applicazione l'analogo principio, già espresso da questa Corte ed al quale il Collegio intende dare continuità, secondo il quale la richiesta

di rimborso d'imposta non dovuta, o eccedente il dovuto, integra una violazione di pericolo, che non è meramente formale e non ricade, pertanto, nell'ambito applicativo dell'art. 10, comma 3, della l. n. 212 del 2000, senza necessità dell'effettiva percezione della somma (Cass., sez. 5, 5/8/2016 n. 16422, Rv. 640657 – 01).

La sentenza impugnata, conseguentemente, deve essere cassata nella parte in cui, violando tali principi, ha ritenuto di ridurre automaticamente la sanzione raggugliandola all'imposta effettivamente dovuta (€ 580,00) e non a quanto indebitamente richiesto con l'erronea dichiarazione (€ 93.000,00).

Quanto all'entità della sanzione - che ai sensi dell'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997 dovrebbe essere applicata in misura compresa tra il 100% ed il 200% della differenza rispetto all'imposta dovuta - deve tuttavia rilevarsi che non può procedersi ad una determinazione automatica sulla base della norma citata, e ciò in osservanza della giurisprudenza comunitaria, secondo la quale la determinazione dell'importo della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, senza alcuna possibilità di gradazione, può eccedere il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione (Corte di giustizia nella sentenza 17 luglio 2014 in C-272/13).

Infatti, l'entità minima della sanzione fissata (pari al 100%) dall'art. 5, comma 4, del d.lgs. citato, e la conseguente impossibilità di adeguare detta sanzione alle circostanze specifiche di ogni singolo caso, possono determinare l'eccedenza paventata dalla Corte di giustizia, con la conseguenza che la norma in discorso, con riferimento a tale modalità di determinazione dell'entità minima della sanzione, va disapplicata, in quanto contraria al diritto comunitario (Cass., sez. 5, 15/07/2015, n. 14767, Rv. 636159 - 01), e la relativa sanzione va determinata nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali, *in primis* di quello di proporzionalità.

In virtù dell'applicazione di tale principio, sebbene sia legittimo che i provvedimenti degli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non possono eccedere quanto è necessario a tal fine (Corte giust. 26 marzo 2015, causa C-499/13, *Macikowski*, punto 48).

In questa prospettiva, occorrerà tener conto della natura e della gravità dell'infrazione sanzionata nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione (Corte giust., in causa C- 259/12, punto 38).

Il giudice di merito, dunque, dovrà riesaminare le fattispecie alla luce degli elementi rilevanti in concreto, graduando la sanzione e raggugliandone la quantificazione alle circostanze specifiche del caso in esame.

**3.** In conclusione, il secondo motivo di ricorso merita accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata limitatamente al motivo accolto, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale di Bari, la quale provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità, applicando i seguenti principi di diritto:

- 1) *“In tema di Iva, la dichiarazione contenente l'indicazione di un credito di imposta non dovuto, ove non correttamente rettificata da una rituale dichiarazione integrativa, costituisce una violazione di pericolo che non è meramente formale, incidendo sulla verifica da parte dell'amministrazione finanziaria della sussistenza e dell'entità del preteso credito ed essendo pertanto idonea ad arrecare pregiudizio alle azioni di controllo, a nulla rilevando il mancato utilizzo del credito indebitamente riportato in dichiarazione, che non è previsto quale condizione di inapplicabilità della sanzione, né quale causa di non punibilità ex art. 6 d.lgs. n. 472 del 1997, e neppure quale presupposto per una riduzione della sanzione stessa per ravvedimento ex art. 13 del d.lgs. citato, sicchè la sanzione va determinata raggugliandola alle somme indebitamente indicate a credito, ancorchè non sia stato erogato il rimborso;*
- 2) *“In materia d'IVA, la modalità di determinazione della sanzione prevista dall'artt. 5, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997, che la ragguglia ad una forbice dal cento al duecento per cento della differenza, eccede il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione, attesa l'impossibilità di adeguare l'entità minima fissata per tale sanzione alle circostanze specifiche di ogni singolo caso, per cui la citata norma deve essere disapplicata in parte qua, in quanto contraria al diritto comunitario (così come interpretato dalla Corte di giustizia nella sentenza 17 luglio 2014 in C-272/13), e la sanzione deve essere determinata raggugliandola alle circostanze specifiche del caso concreto, secondo un criterio di graduazione che tenga conto del principio di proporzionalità”.*



**P.Q.M.**

La Corte, rigetta il primo motivo di ricorso e accoglie il secondo nei sensi di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Commissione Tributaria Regionale di Bari, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, dalla 5° sezione civile della Corte di cassazione, il 5 luglio 2018.