

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Sentenza 27.12.2010 n. 26126

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VITTORIA Paolo	- Primo Presidente f.f. -
Dott. PREDEN Roberto	- Presidente di Sezione -
Dott. ALTIERI Enrico	- rel. Presidente di Sezione -
Dott. FIORETTI Francesco Maria	- Consigliere -
Dott. MACIOCE Luigi	- Consigliere -
Dott. BUCCIANTE Ettore	- Consigliere -
Dott. DI CERBO Vincenzo	- Consigliere -
Dott. VIVALDI Roberta	- Consigliere -
Dott. PETITTI Stefano	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente: sentenza sul ricorso proposto da:

xx – ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE – controricorrente -

per la cassazione della sentenza della commissione tributaria regionale di Firenze, sez. 26, n. 42/26/06, depositata il 24 ottobre 2006;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del presidente di Sezione dott. Enrico Altieri;

udito, per la società ricorrente, l'avvocato Puri per delega dei difensori, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udita, per l'Agenzia controricorrente, l'Avvocatura Generale dello Stato, in persona dell'Avvocato Sergio Fiorentino, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Iannelli Domenico, il quale ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

Fatto

1.1. La Guardia di Finanza di Arezzo effettuava nei confronti della società ricorrente,

operante nel settore dell'oreficeria, una verifica fiscale conclusasi con elevazione di processo verbale di constatazione del 29 giugno 2000. Nel corso della verifica venivano acquisiti appunti che apparivano riferibili ad operazioni extra – contabili. Iniziatasi anche indagine penale per i reati di cui agli artt. 490, 351 e 334 cod. pen., in relazione ad affermate manomissioni e falsificazioni della documentazione extra – contabile, il pubblico ministero disponeva perquisizioni, a seguito delle quali venivano rinvenuti quattro supporti magnetici che, secondo i militari operanti, contenevano tutte le movimentazioni del metallo indicate nella contabilità ufficiale e, separatamente, le movimentazioni reali.

Sulla scorta del processo verbale di constatazione l'ufficio i.v.a. di Arezzo contestava alla società, con avviso di rettifica relativo al 1996, l'omessa autofatturazione di operazioni imponibili, l'omessa fatturazione di operazioni imponibili e la presentazione della dichiarazione annuale con dati non conformi al reale volume di affari.

1.2. Con sentenza del 4 marzo 2003 la commissione tributaria provinciale di Arezzo respingeva il ricorso della xxx e tale decisione veniva confermata dalla commissione tributaria regionale della Toscana, la quale rigettava l'appello della società.

Quest'ultima proponeva, quindi, ricorso per cassazione sulla base di sei motivi, i primi cinque dei quali contenevano censure in tema di regolarità dell'acquisizione delle prove, di corrispondenza tra domanda e pronuncia, di applicazione dei principi in tema di onere della prova.

Col sesto motivo, inoltre, veniva dedotta violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8; D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, comma 6, (nel testo all'epoca vigente, prima dell'abrogazione da parte del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 16, comma 6), e del principio del favor rei; in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

La ricorrente, ribadendo la tesi già esposta nei giudizi di merito, sostiene che erroneamente è stata applicata la disposizione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, comma 6, in quanto, trattandosi di sanzione, avrebbe dovuto applicarsi, anche d'ufficio, il principio del favor rei (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3), a seguito dell'abrogazione dell'art. 41 da parte dell'art. 16, comma 8, dello stesso D.Lgs., che per il cessionario il quale abbia acquistato beni o servizi senza fattura prevede solo una sanzione pari al 100% del tributo, senza che sia possibile (come previsto nell'art. 41) irrogare anche il versamento dell'imposta, dovuto soltanto dal cedente, e cioè dal soggetto passivo i.v.a. Formula, quindi, il seguente quesito di diritto:

“si chiede alla Suprema Corte di statuire che l'osservanza del principio del favor rei comporta l'applicazione del trattamento sanzionatorio più favorevole al contribuente, salvo il limite della definitività dei provvedimenti di irrogazione delle sanzioni. Ne consegue che, laddove il cessionario o committente non provveda alla regolarizzazione (emissione di autofattura) di acquisti di beni o servizi senza fattura o con fattura irregolare, è applicabile il disposto del D.Lgs. n. 411 del 1997, art. 6, comma 8, con esclusione dell'imposta dovuta in quanto nel D.P.R. n. 633 del 1972, abrogato art. 41 tale versamento rivestiva carattere di prestazione pecuniaria a titolo di sanzione impropria”.

Con ordinanza pronunciata all'udienza dell'11 dicembre 2009, la Sezione tributaria della Corte, ritenuto che potesse non condividersi l'orientamento dominante della propria giurisprudenza circa la natura sanzionatoria o non sanzionatoria dell'obbligo di pagamento dell'i.v.a. Previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, comma 6, e quindi sull'applicabilità del principio del favor rei, rimetteva la causa al Primo Presidente, che ne disponeva l'assegnazione alle Sezioni Unite.

p. 2. Il contesto normativo e la giurisprudenza della Sezione tributaria.

Con il D.L. 2 marzo 1989, n. 69, art. 22, art. 22, commi 2 e 3, all'art. 41 – che in tale versione resta

in vigore fino al 29 settembre 1989 – viene aggiunto un nuovo comma. Le responsabilità del cessionario transitano, quindi, dal quarto al comma 5. Ulteriore modifica veniva disposta con il D.L. n. 332 del 1989, art. 8, comma 1, e, successivamente, con il D.L. n. 357 del 1994, art. 7 – bis, spostandosi la disciplina degli obblighi del cessionario dal comma 5 al comma 6. La disposizione, che anche a seguito delle diverse collocazioni rimaneva immutata, prevedeva che se il cessionario o committente, in caso di mancato ricevimento della fattura, non avesse presentato all'ufficio competente un documento contenente le indicazioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21 e non avesse versato la relativa imposta, ovvero avesse ricevuto una fattura irregolare senza presentare un documento integrativo e versare la maggiore imposta eventualmente dovuta, fosse punito con la sanzione pecuniaria da due a quattro volte l'imposta evasa. Il nuovo regime introdotto dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 16, comma 1, lett. a), e art. 6, comma 8, prevede, invece, a carico del cessionario o committente la sanzione pari “al cento per cento dell'imposta”. La norma prevede espressamente che resta salva la responsabilità del cedente, e che la detta sanzione non si applica se il cessionario provvede alla regolarizzazione dell'operazione attraverso la presentazione di un documento recante le indicazioni di cui al D.P.R. 633 del 1972, art. 21 e il pagamento dell'imposta.

Si pone, pertanto, il problema della qualificazione dell'i.v.a.

Dovuta, ai sensi dell'art. 41, dal soggetto che non procede all'autofatturazione come vera e propria imposta (con conseguente inapplicabilità del regime sanzionatorio, come sostenuto dall'amministrazione), ovvero come sanzione. Il secondo indirizzo era stato implicitamente affermato nelle sentenze n. 5868 e 8656 del 2001 e n. 10809/2002. Con successive pronunce veniva affrontato ex professo il tema in discussione, dandosi una soluzione contraria alla tesi dell'amministrazione. Secondo la sentenza n. 5268 del 2005 “In tema di IVA, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, comma 6, (nel testo in vigore *ratione temporis*, anteriore all'intervento abrogativo e sostitutivo operato dal D.Lgs. n. 471 del 1997), nel disporre che al cessionario di beni o committente di servizi si applichino, in caso di omessa o irregolare fatturazione e mancata regolarizzazione, le pene pecuniarie previste dai primi tre commi, oltre al pagamento dell'imposta, considera tale prelievo, compreso quello dell'importo pari all'imposta, quale sanzione, ferme restando le obbligazioni verso l'erario del cedente di beni o prestatore di servizi per l'imposta, le sanzioni a suo carico e le dichiarazioni annuali.

Pertanto, in virtù del principio di legalità stabilito dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3, anche riguardo a detto prelievo, qualificato pagamento dell'imposta dall'art. 41 cit., si applica la norma posteriore, più favorevole al contribuente”.

Tale interpretazione è stata condivisa dalla successiva giurisprudenza della Sezione (sentenze n. 12678 del 2005; n. 15538 del 2009).

Un opposto orientamento è seguito, anche senza analitica motivazione, dalla sentenza 20 aprile 2001, n. 5686, la quale riprende precedenti indirizzi della Sezione (sentenze n. 11313/2000).

Diritto

- 3.1. Le Sezioni Unite devono pronunciarsi soltanto sul contrasto (effettivo o potenziale) di giurisprudenza sulla questione svolta nel sesto motivo di ricorso. Deve, innanzitutto, esaminarsi la questione d'inammissibilità, proposta dal Procuratore Generale, per inidoneità dei quesiti di diritto, formulati ai sensi dell'art. 366 – bis cod. proc. Civ., questione da esaminarsi limitatamente al motivo oggetto del giudizio delle Sezioni Unite.

Il Collegio ritiene che il quesito sia stato correttamente formulato, non presentando il caso in contestazione aspetti particolari che imponessero ulteriori specificazioni, al di là dell'enunciazione della regola juris, al fine di sollecitare una esatta interpretazione e un' adeguata applicazione al caso concreto della disciplina vigente.

3.2. Le Sezioni Unite ritengono che debba essere condiviso l'indirizzo della pressoché consolidata giurisprudenza della Sezione tributaria, e cioè che l'obbligo del cessionario o committente di pagare l'imposta sul valore aggiunto in caso di mancata trasmissione della fattura e omesso pagamento da parte del cedente o fornitore del servizio abbia natura di sanzione e sia, quindi, applicabile una nuova disciplina sanzionatoria più favorevole, secondo il principio di legalità espresso dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3.

3.3. Le ragioni sui cui si fonda la tesi che si tratterebbe di un vero e proprio debito d'imposta, indicate nell'ordinanza di remissione della Sezione tributaria, sono le seguenti:

a) la collocazione sistematica del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41 nel titolo terzo è di per sé poco significativa, in quanto la norma contiene anche la previsione di sanzioni pecuniarie, al di là del pagamento dell'imposta;

b) la detraibilità dell'imposta pagata dopo l'avvenuta regolarizzazione (desunta dall'art. 41, comma penultimo, secondo cui un esemplare del documento attestante il pagamento o la regolarizzazione è restituito dall'ufficio all'interessato, il quale deve annotarlo nel registro degli acquisti) non è compatibile con il carattere sanzionatorio attribuito allo stesso pagamento;

c) la Sesta direttiva i.v.a. n. 77/388/ CEE, par. 1, lett. a), ultima parte, art. 21, riconosce agli Stati membri la facoltà di estendere la categoria dei debitori d'imposta, prevedendo che una persona diversa dal soggetto passivo d'imposta sia tenuta in solido al pagamento dell'i.v.a..

3.4. Le Sezioni Unite ritengono che la collocazione dell'obbligo del pagamento dell'imposta nell'area delle misure sanzionatorie (Titolo Terzo del D.P.R. n. 633 del 1972) sia compatibile col quadro normativo sul sistema dell'i.v.a. E, soprattutto, con la disciplina comunitaria in materia.

Si deve, innanzitutto, premettere che tale disciplina non contiene alcuna indicazione in materia di sanzioni, la cui istituzione e regolamentazione è, quindi, rimessa agli Stati membri. Un interesse comunitario in materia sussiste soltanto in relazione all'osservanza di principi generali dell'ordinamento comunitario, quale quello di effettività contenuto nell'art. 10 del Trattato CE, all'epoca vigente (in quanto le sanzioni rendono più rigorosa l'osservanza dell'applicazione dell'i.v.a.); o quello di proporzionalità (per cui è, ad esempio, interdetto un trattamento sanzionatorio in tema di i.v.a. all'importazione sproporzionato rispetto all'i.v.a. Interna sugli scambi: sentenza della Corte di Giustizia in causa C – 299/86, punti 22 e 23). Nel quadro dei principi generali e delle libertà fondamentali dell'ordinamento comunitario, pertanto, agli Stati membri è consentito servirsi delle sanzioni allo scopo di rendere più efficace la riscossione dell'i.v.a.. A ciò si aggiunga che le risorse “provenienti dall'imposta sul valore aggiunto e ottenute mediante applicazione di un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie” vanno annoverate tra le principali risorse proprie delle Comunità (v. 2 considerando della Sesta direttiva; 8 considerando della direttiva 2006/112).

Pertanto, la previsione dell'obbligo del pagamento dell'imposta come sanzione non costituisce, in assenza di decisivi argomenti testuali e sistematici, un indice sicuro di esercizio della scelta, consentita agli Stati membri dall'art. 21, par. 1, lett. a), della Sesta direttiva, di istituire altre categorie di debitori d'imposta, oltre a quelli indicati dall'art. 21, il quale definisce come debitori

dell'imposta verso l'Erario, in regime interno, i "soggetti passivi che eseguono un'operazione imponibile", e cioè una di quelle indicate negli artt. 5, 6 e 7 della Sesta direttiva. Tale facoltà è stata riprodotta dall'art. 205 della direttiva n. 2006/112, costituente un testo unico in materia di imposta sul volume d'affari, le cui disposizioni, salvo che non emerga chiaramente dal testo, costituiscono soltanto una rifusione del contenuto delle norme previgenti (punti da 1 a 3 dei considerando).

Dal sistema comunitario dell'i.v.a. Non emerge, pertanto, alcun obbligo degli Stati membri di estendere lo status di debitore d'imposta ad ipotesi come quella in contestazione.

- 3.5. Un decisivo sostegno alla tesi che qui si condivide si ricava dalla sentenza della Corte di Giustizia del 15 marzo 2007 in causa C – 35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH c. Ministero delle Finanze, pronunciata a seguito di rinvio pregiudiziale della Sezione tributaria.

Nella causa si discuteva dell'esistenza di un diritto del cessionario, nei confronti dell'Erario, al rimborso dell'i.v.a.

Erroneamente addebitata e versata. Nell'ordinanza di rinvio (n. 1015/2005) si chiedeva ai Giudici comunitari se la previsione, da parte del legislatore italiano, dell'obbligo di pagamento dell'imposta in caso di mancato ricevimento della fattura costituisse istituzione di una nuova categoria di debitore, nell'ambito della facoltà concessa dall'art. 21 della Sesta direttiva. Pur senza prendere espressamente in considerazione tale particolarità del sistema normativo nazionale, la Corte di giustizia, fra l'altro, statuiva:

"2) Ad eccezione dei casi espressamente previsti ... solo il prestatore deve essere considerato debitore dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti delle autorità tributarie".

"3) I principi di neutralità, effettività e non discriminazione non ostano ad una legislazione nazionale ... secondo cui solo il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie a titolo di imposta sul valore aggiunto, mentre il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore. Tuttavia, nel caso in cui il rimborso divenga impossibile o eccessivamente difficile, gli Stati membri devono prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata".

In sintesi, come già rilevato, nell'ipotesi di mancata emissione di fattura da parte del soggetto che ha compiuto l'operazione imponibile, non esiste alcun obbligo di rango comunitario a considerare la persona beneficiarla dell'operazione come ulteriore debitore d'imposta.

- 3.6. Da quanto sopra discende, altresì, che la qualità di debitore d'imposta non deriva neppure dal fatto che l'autofattura emessa dal cessionario/committente possa giustificare una detrazione dell'importo pari all'i.v.a. Dovuta e versata all'Erario. Il sistema della detrazione, che deve assicurare la neutralità dell'imposta, presuppone che l'importo dovuto costituisca oggetto di un debito d'imposta, mentre non può essere, in alcun modo, riconosciuta una detrazione di oneri di natura diversa, quali le sanzioni.

L'estensione all'autofattura, e all'imposta ivi indicata e pagata all'erario, del regime della detrazione è una mera conseguenza dell'avvenuta regolarizzazione, mentre non può avvenire nella fase in cui esiste soltanto l'obbligazione di pagare una somma pari all'imposta dovuta.

Si richiamano, in proposito, l'art. 18, par. 1, della Sesta direttiva e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19. Deve, altresì, ritenersi che l'obbligo di pagamento di una sanzione pecuniaria dello stesso importo dell'imposta dovuta non costituisca un mezzo sproporzionato, apparendo manifestamente finalizzato ad assicurare, da parte dello Stato membro, l'esatta riscossione dell'i.v.a., tanto più che il

soggetto obbligato può conseguire la detrazione dell'importo attraverso le modalità di regolarizzazione previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41 e del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, le quali comportano, come previsto dagli stessi artt., l'obbligo della registrazione del documento sostitutivo della fattura non trasmessa e, quindi, l'applicazione dell'intero regime previsto per la fattura, ivi compreso quello della detrazione.

- 3.7. In definitiva, dovendosi ritenere l'obbligo di pagamento come sanzione, allo stesso è applicabile il principio di legalità di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, non essendo definitivo il provvedimento d'irrogazione. Nel caso di specie, quindi, deve essere applicato il regime più favorevole di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8.

L'accoglimento della censura comporta la cassazione, sul punto, della sentenza impugnata.

La causa deve essere, quindi, rimessa alla Sezione tributaria per le statuizioni conseguenti alla pronuncia sul sesto motivo (decisione nel merito o rinvio) e per la decisione sugli altri motivi di ricorso.

P.Q.M.

LA CORTE DI CASSAZIONE A SEZIONI UNITE accoglie il sesto motivo di ricorso; cassa in relazione al motivo accolto e rimette il ricorso alla Sezione tributaria della Corte per le statuizioni conseguenti alla pronuncia emessa sul predetto motivo e la decisione sugli altri motivi.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio delle Sezioni Unite Civili, il 12 ottobre 2010.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2010