

*Sentenza n. 14767 del 15 Luglio 2015 (ud 11 maggio 2015) - della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. BIELLI Stefano - Est. PERRINO Angelina Maria - Pm. DEL CORE Sergio*

-  
-

REPUBBLICA ITALIANA  
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
 LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
 SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BIELLI Stefano	- Presidente	-
Dott. MARULLI Marco	- Consigliere	-
Dott. TRICOMI Laura	- Consigliere	-
Dott. PERRINO Angelina Maria	- rel. Consigliere	-
Dott. VELLA Paola	- Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso iscritto al numero 616 del ruolo generale dell'anno 2008, proposto da:

s.r.l. United Parcel Service Italia, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del ricorso, dagli avvocati SALVINI LIVIA e Giuseppe Maria Cipolla, presso lo studio dei quali in Roma, al viale G. Mazzini, n. 14, elettivamente si domicilia;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'AVVOCATURA DELLO STATO, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia;

- controricorrente -

e contro

Ministero dell'economia e delle finanze, in persona del ministro pro tempore;

- intimato -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione 46, depositata in data 8 novembre 2006, n. 68/46/06;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 11 maggio 2015 dal consigliere Angelina - Maria Perrino;

uditi per la società l'avv. Roberto Cusimano, per delega dell'avv. Livia Salvini e per l'Agenzia delle entrate l'avvocato dello Stato Gianni De Bellis;

udito il Pubblico Ministero in persona del sostituto procuratore generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

**FATTO**

La società contribuente presentò, a norma della L. 27 dicembre 2002,

n. 289, [art. 8](#), una dichiarazione integrativa relativa all'imposta sul valore aggiunto concernente l'anno d'imposta 1999, ma l'ufficio vi oppose la causa ostativa rappresentata dal processo verbale di constatazione elevato a carico della società per il medesimo anno d'imposta, dal quale emergeva l'omessa registrazione di acquisti intracomunitari. L'omissione risultava dal raffronto fra il documento accompagnatorio della mercè inviata dalla consorella tedesca, riepilogativo di tutti gli addebiti del mese, con l'indicazione delle relative causali e recanti in allegato le copie delle fatture dei fornitori (c.d. charge memo) e le registrazioni nei prescritti registri iva delle autofatture relative agli acquisti intracomunitari avvenuti nel medesimo periodo. Ne scaturì nel 2004 un avviso in rettifica della dichiarazione iva, con l'applicazione delle sanzioni per dichiarazione infedele, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ex art. 5, comma 4, nonchè per violazione degli obblighi inerenti alla documentazione ed alla registrazione di operazioni imponibili, ex art. 6, comma 1, del medesimo decreto.

La società impugnò l'avviso, senza ottenere ragione dalla Commissione tributaria provinciale; quella regionale ha respinto il successivo appello, considerando che l'obbligo di versare l'imposta grava in tal caso sui cessionari, là dove la successiva detrazione è oggetto di una facoltà, che il contribuente può esercitare nei limiti e nei modi previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 19](#). Di qui anche la legittimità delle sanzioni irrogate.

Propone ricorso la società, per ottenere la cassazione della sentenza, affidandolo a tre motivi, illustrati con memoria ex [art. 378](#) c.p.c., cui l'Agenzia replica con controricorso.

Il giudizio, chiamato alla pubblica udienza del 3 dicembre 2013, è stato rinviato a nuovo ruolo in attesa della pronuncia della Corte di giustizia a seguito dell'ordinanza di questa Corte 7 novembre 2013, n. 25035.

## DIRITTO

1.- Va preliminarmente affermata l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero, estraneo al giudizio.

2.- Con i primi due motivi di ricorso, entrambi proposti ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, da esaminare congiuntamente, perchè strettamente connessi, la società lamenta:

- la violazione del D.L. n. 331 del 1993, [artt. 38, 39, 44, 45, 46 e 47](#), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, [art. 19](#), nonchè degli artt. 17 e 21 della sesta direttiva, là dove il giudice d'appello ha ritenuto che l'omessa integrazione della fattura per acquisti intracomunitari di beni, da parte del cessionario residente, soggetto passivo d'imposta in Italia, produce l'emersione di una maggiore iva a debito (primo motivo);

- la violazione del principio di neutralità dell'iva, là dove si è escluso il riconoscimento, in capo all'acquirente comunitario soggetto passivo iva che abbia omesso d'integrare e registrare una fattura di acquisto, del diritto di detrarre l'iva relativa all'acquisto, in uno con l'emergenza del diritto d'imposta relativo ad esso (secondo motivo).

La complessiva censura è infondata e va di conseguenza respinta.

2.1.-La Corte di giustizia, con la sentenza 11 dicembre 2014, causa C-590/13, Idexx Laboratoires Italia, ha statuito che l'art. 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della direttiva 77/388/Cee, come

modificati, devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, "in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale", non può determinare la perdita del diritto medesimo (conformi, sulla rilevanza formale e non sostanziale degli obblighi di registrazione, Cass. [5072/15](#), che ha definito la vicenda Idexx, nonché 7576/15, 7577/15, 7871/15 e 7872/15).

I requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione del diritto, la sua insorgenza, insomma (punto 41 della sentenza Idexx), e consistono nelle circostanze che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (punto 43).

Gli obblighi formali, invece, disciplinano le modalità ed il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA e consistono negli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione previsti dagli artt. 18 e 22, della sesta direttiva, ivi compreso l'obbligo per il soggetto passivo di presentare una dichiarazione entro il termine stabilito dagli Stati membri, ai sensi della lettera a) del paragrafo 4 del citato art. 22 (punto 42 della sentenza).

La Corte di giustizia, nell'affermare il carattere formale dei predetti obblighi, ha ritenuto che il loro mancato rispetto non incide sulla detraibilità dell'imposta, fatta salva l'ipotesi in cui la loro violazione comporti l'impossibilità di fornire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (vedi anche Corte giust.

12 luglio 2012, EMS - Bulgaria Transport, C-284/11).

Va sottolineato che la sentenza Idexx non ha ad oggetto il caso in cui il contribuente, pur essendo a conoscenza della natura imponibile di una fornitura, ometta, "per tardività o per negligenza" (come si esprime la sentenza della CGUE Ecotrade), di richiedere la detrazione dell'IVA a monte entro il termine previsto dalla normativa nazionale.

Ha, invece, una portata dichiaratamente limitata ai casi in cui ricorrano circostanze analoghe a quelle sottoposte al suo esame (nella specie, l'Agenzia delle entrate disponeva di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali e la contribuente aveva annotato solo nel proprio registro degli acquisti, con l'indicazione "fuori campo IVA", alcune fatture emesse da una società estera ed aveva ommesso di annotare nel registro IVA altre fatture emesse da una diversa società estera).

Ciò posto, la Corte di giustizia, con la indicata pronuncia in causa C-590/13, basandosi su quanto esposto nell'ordinanza di rimessione, e cioè - come visto - sulla circostanza che l'amministrazione finanziaria "disponeva di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali", ha affermato che in tal caso (ossia in presenza di circostanze analoghe a quelle ora dette o ad esse equivalenti sotto il profilo della funzionalità della possibilità di accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali per il diritto a detrazione) il diritto a detrazione può essere validamente esercitato dal contribuente, anche se il medesimo ha violato gli obblighi stabiliti dall'art. 18, par.

1, lett. d) e art. 22 della direttiva 77/388/CE. La pronuncia, quindi, non preclude che in altre situazioni si pervenga a esiti opposti in

virtù della ridondanza sul versante sostanziale delle violazioni formali: "diversa può essere la soluzione se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 71 e giurisprudenza ivi citata)" (punto 39).

Nel caso qui in esame, la stessa sentenza impugnata, come sunteggiato in narrativa, ha riconosciuto che le scritture contabili del soggetto passivo dimostravano la sussistenza dei presupposti sostanziali per l'esercizio del diritto di detrazione. Dal che deriva, per quanto stabilito dalla sentenza Idexx, la detraibilità dell'iva sugli acquisti in esame; si può infatti escludere -e comunque non è stato dedotto dall'amministrazione finanziaria- la sussistenza di pregiudizi all'esercizio dell'attività di controllo dell'ufficio, considerata, in particolare, la disponibilità dei charge memo e dei relativi allegati.

3.- Obietta, tuttavia, l'Agenzia che la perdita del diritto di detrazione non è conseguenza dell'irregolare esecuzione del meccanismo dell'inversione contabile, sibbene dell'inutile decorso del termine concesso al contribuente per l'esercizio del diritto (due anni), diverso rispetto a quello concesso al fisco per l'accertamento (quattro anni).

3.1.- La deduzione dev'essere presa in considerazione, perchè non è eccezione nuova, dovendosi ribadire il principio secondo cui, in materia tributaria, la decadenza, quando prevista in favore dell'amministrazione finanziaria, attenendo a situazione non disponibile, può anche essere rilevata d'ufficio, purchè emerga dagli elementi comunque acquisiti agli atti del giudizio e non vi sia giudicato interno (tra varie, Cass. 8 marzo 2013, [n. 5862](#); ord. 22 gennaio 2015, n. 1230); giudicato interno, nella fattispecie senz'altro da escludere, in considerazione del deciso, sintetizzato in narrativa.

Essa è rilevante, emergendo dalla sentenza che si discute di iva concernente l'anno d'imposta 1999, cui risale, quindi, il relativo momento impositivo.

Il diritto di detrazione sorge nel momento in cui l'imposta a monte diviene esigibile; e l'esigibilità si avvera quando l'operazione a monte si considera effettuata a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 6](#): essa coincide, quindi, col momento impositivo di questa.

Il diritto di detrazione va, peraltro, esercitato entro la cornice di un periodo fiscale, ossia, secondo quanto stabilito dal D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 19](#), (richiamato dal D.L. n. 331 del 1993, [art. 45](#)), "...al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto...":

e, sul punto, la Corte di giustizia, con la sentenza 8 maggio 2008, in causa Ecotrade, concernente appunto un'ipotesi di reverse charge, ha stabilito la validità e la compatibilità con la direttiva di un termine di decadenza stabilito dalla legislazione nazionale per l'esercizio del diritto di detrazione, affermando testualmente che "un termine di decadenza biennale, quale quello di cui trattasi nelle cause principali, non può, di per se stesso, rendere l'esercizio del diritto a detrazione praticamente impossibile o eccessivamente difficile, posto che l'art. 18, n. 2, della sesta direttiva consente agli Stati membri di esigere che il soggetto passivo eserciti il proprio diritto a detrazione nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto" (punto 48). Infatti, in base all'art. 18, n. 2, della sesta direttiva ed alla costante giurisprudenza

comunitaria, il diritto a detrazione va esercitato, in linea di principio, immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte, cioè nello stesso periodo in cui è insorto, ma gli Stati membri, in base allo stesso art. 18, n. 3, possono autorizzare il soggetto passivo ad operare la detrazione anche successivamente, alle condizioni fissate dalle normative nazionali, come, per l'Italia, nel termine di decadenza biennale di cui al citato D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 19](#), (sentenza citata, punti 40, 41, 42, 43, 46).

Essendo sorto nel 1999, il diritto doveva essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno 2001: il che non risulta essere avvenuto in base agli atti, che menzionano, prima dell'avviso di accertamento, risalente al 2004, soltanto una dichiarazione di integrazione dell'imponibile ai sensi della L. n. 289 del 2002, [art. 8](#), presentata nel 2003; nè la società, anche a seguito dell'eccezione di decadenza proposta dall'Agenzia in controricorso, ha allegato di aver tempestivamente esercitato il diritto.

3.2.- E' giustappunto la sentenza della Corte di giustizia Idexx a distinguere chiaramente le due fasi, quella d'insorgenza e quella di esercizio del diritto (distinzione, che si leggeva altrettanto chiaramente nel punto 69 della sentenza Ecotrade).

Il diritto alla detrazione sorge infatti, come si è detto, nel momento stesso in cui diviene dovuta l'imposta da detrarre. Ma, in tale momento, quel che si verifica non è l'automatica estinzione del debito d'imposta, bensì la nascita del diritto del cessionario ad estinguere detto debito esercitando il diritto a detrazione.

Quest'ultimo è certamente un diritto potestativo, ma l'estinzione per compensazione del debito - che ne costituisce l'effetto - è condizionata al fatto che il diritto sia effettivamente esercitato.

Se, dunque, la violazione degli obblighi formali di contabilità e di dichiarazione non impedisce l'insorgenza del diritto di detrazione, del quale sussistano i requisiti sostanziali, cionondimeno essa può incidere sull'esercizio del diritto e tanto si verifica in particolare allorquando l'omissione c.d. formale si traduca in mancato esercizio del diritto di detrazione entro il tempo all'uopo assegnato dal legislatore nazionale, a pena di decadenza.

La sentenza della Corte di giustizia Idexx specifica difatti che, nell'ambito degli acquisti intracomunitari di beni imponibili, l'acquirente del bene, debitore dell'iva a monte, può, "...nello stesso tempo, in linea di principio, detrarre la stessa imposta..." (punto 33).

Finanche la Commissione Europea, allorquando ha replicato alla denuncia ricevuta il 1 giugno 2011 dall'associazione italiana dei dottori commercialisti e degli esperti contabili in ordine alla compatibilità del D.Lgs. n. 471 del 1997, [art. 6](#), comma 9 bis, con i principi del diritto dell'Unione Europea di proporzionalità e di parità di trattamento, ha rimarcato che "...il pagamento dell'imposta è un obbligo e...la detrazione dell'IVA assolta a monte è un diritto. Anche se tali eventi sorgono contemporaneamente, possono essere adempiuti in diversi momenti che non necessariamente coincidono. Pertanto, non è del tutto corretto affermare che, nel caso di applicazione del meccanismo di inversione contabile, l'obbligo di pagamento dell'IVA a debito è garantito comunque dalla semplice esistenza del diritto a detrazione. Qualora i contribuenti desiderino esercitare tale diritto, essi sono tenuti ad assicurare l'adempimento dei necessari obblighi".

4.- La sentenza Idexx, del resto, è pienamente coerente (e non in

contrasto) con la precedente giurisprudenza comunitaria, che ha reiteratamente ribadito la necessità della fissazione di un termine certo entro il quale il diritto di detrazione va esercitato.

Si è al riguardo precisato che "la possibilità di esercitare il diritto di detrazione senza limiti di tempo contrasterebbe col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti ed agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione" (Corte giust. 12 luglio 2012, C-284/11, EMS - Bulgaria OOD, punto 48 e Corte giust., sentenza Ecotrade, punto 44; da ultimo, Corte giust.

6 febbraio 2014, causa C-242/12, Fatorie, con riguardo alla revoca, entro un termine di decadenza, della decisione di riconoscere il diritto di detrazione).

Anzi, la stessa sentenza Ecotrade, pronunciata anch'essa (come visto) in relazione ad un'ipotesi d'inversione contabile, ha rimarcato che "un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia omissso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto di detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime della sesta direttiva", purchè siano rispettati il principio di equivalenza e quello di effettività (punto 46, anche in relazione al punto 44). In particolare, ha proseguito la Corte, non si è mai dubitato dell'osservanza del principio di equivalenza, là dove quello di effettività è rispettato dalla previsione del termine biennale di esercizio del diritto di detrazione stabilito dal D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 19](#) (punto 48).

5.- In definitiva, il diritto di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti è senz'altro insorto in testa alla società contribuente, ma non è stato da essa tempestivamente esercitato. Il che ha determinato la sua estinzione, come conseguenza oggettiva del decorso del tempo, cui è estranea qualsivoglia finalità sanzionatoria (arg. ex Cass., sez.un., 16 giugno 2014, n. 13676).

5.1.- Nè si può ritenere che la decadenza nel caso in esame non debba operare in quanto l'omesso esercizio del diritto alla detrazione è dipeso da "dimenticanza o mera svista" degli addetti alla registrazione delle fatture e non da malafede o intento evasivo.

La sentenza Ecotrade non è infatti utilmente applicabile, là dove ha stabilito che la disciplina armonizzata dell'IVA osta alla prassi in base a cui l'amministrazione neghi, una volta decorso il relativo termine di decadenza, il diritto a detrazione per l'inadempimento di obblighi solo formali - contabili o di dichiarazione - previsti in capo al soggetto passivo iva.

Tale pronunzia, difatti, ha chiaramente ed esplicitamente distinto l'ipotesi "in cui il contribuente, essendo a conoscenza della natura imponibile di una fornitura, ometta, per tardività o per negligenza, di richiedere la detrazione dell'IVA a monte entro il termine previsto dalla normativa nazionale" (punto 36) dall'ipotesi, in relazione alla quale ha enunciato il principio riportato, in cui il soggetto passivo abbia erroneamente ritenuto che i beni o i servizi ricevuti dal fornitore estero fossero esenti e che, comunque, abbia integralmente versato l'imposta a valle, ossia, presumibilmente, l'IVA relativa alla cessione successiva (secondo quel che emerge dalla ricostruzione di fatto riportata nelle conclusioni dell'avvocato generale). Il che ha

consentito alla Corte di giustizia di non valutare il peso, più che dell'assenza di malafede, che viene in considerazione quando il contribuente tenta di ottenere un indebito vantaggio fiscale, della sussistenza della buona fede della società, rilevante "laddove sussista, a seguito del comportamento dello stesso, il rischio di perdite di entrate fiscali per lo Stato membro interessato" (punto 71).

In definitiva, l'alternativa rilevante, secondo la Corte, si pone tra tardività od omissione determinate da negligenza da una parte e buona fede dall'altra, e cioè consapevole seppur erronea convinzione di agire legittimamente. Tanto si desume dalla lettura, in chiave sistematica, del successivo punto 46 della sentenza, che si riferisce, sempre con riguardo alla decadenza, al "contribuente non sufficientemente diligente".

Ad ogni modo, incombe su chi deduca l'inoperatività di una decadenza l'onere di allegare e provare le circostanze che ne impediscono la produzione di effetti, ossia, nel caso in questione, l'insussistenza di una tardività dovuta a negligenza oppure di una negligenza tout court. Il che, va ribadito, non è accaduto nel caso in esame, in cui la società si è limitata ad allegare (mancando, tra l'altro, un accertamento giudiziale), la "dimenticanza o svista" (come riferito nella sentenza impugnata, a proposito degli inadempimenti a carico della contribuente), cioè circostanze che, al contrario, evidenziano proprio l'agire negligente, inteso come agire connotato da mancanza di diligenza ed attenzione nel compimento dei propri doveri.

6.- Col terzo motivo di ricorso, proposto ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione della L. 27 dicembre 2000, n. 212, art. 10, comma 3, nonché del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, [art. 6](#), comma 5 bis, là dove si è stabilito che l'omessa regolarizzazione delle fatture ricevute dal cessionario, pur non comportando l'emersione di una maggiore imposta a debito, non debba essere considerata violazione formale non punibile.

6.1.- La categoria delle violazioni formali è stata tradizionalmente contemplata dal legislatore tributario ai fini di sanatorie e condoni, e per di più sotto la veste di irregolarità.

Si considerino, in via d'esempio, il D.L. 2 marzo 1989, n. 69, [art. 21](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, che ha riguardo alle irregolarità formali e alle minori infrazioni che non rilevano ai fini della determinazione del reddito e dell'imposta sul valore aggiunto e il D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, [art. 9 bis](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 22 marzo 1995, n. 85, che si riferisce alle "...irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, anche se connessi all'esercizio di facoltà diverse dalle opzioni, che non rilevano ai fini della determinazione del reddito e dell'imposta sul valore aggiunto...".

6.2. - La prima definizione di violazione formale si deve alla L. n. 212 del 2000, [art. 10](#), comma 3, che l'ha qualificata come "...mera violazione formale senza alcun debito d'imposta"; ma la portata eccessivamente ampia della norma, capace d'includere nel proprio ambito anche violazioni idonee ad ostacolare o addirittura ad impedire l'esercizio delle attività di controllo del fisco (si pensi all'omessa tenuta o conservazione delle scritture contabili, sanzionata dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, [art. 9](#), comma 1) - definite da parte della dottrina violazioni potenzialmente sostanziali -, ha indotto il legislatore a precisarne la portata, profittando dell'articolo 16 dello

stesso statuto dei diritti del contribuente, che gli consentiva di emanare disposizioni correttive.

Il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 è volto appunto all'emanazione di queste disposizioni, precipuamente in due direzioni:

- per un verso, ha disposto l'abrogazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, [art. 13](#), comma 4, (art. 7, comma 1, lett. b);

- ma, soprattutto, ha precisato e circoscritto la portata della norma dello statuto del contribuente là dove, introducendo il D.Lgs. n. 472 del 1997, [art. 6](#), comma 5 bis, (con l'art. 7, comma 1, lett. a), ha stabilito che l'esclusione della punibilità sia limitata alle violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'attività di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

6.3.- Ai fini della norma, dunque, la violazione formale non punibile, ossia la violazione meramente formale, deve rispondere a due concorrenti requisiti: non deve arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non deve incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo (Cass. 8 marzo 2013, [n. 5897](#); conformi, 25 giugno 2014, n. 14402; 22 dicembre 2014, n. 27211).

7.- Le considerazioni che precedono in ordine al fatto che l'esercizio del diritto di detrazione è affidato appunto all'adempimento degli obblighi formali di registrazione e di successiva dichiarazione, comportano che la violazione consistita nell'omessa regolarizzazione ed integrazione delle fatture ricevute dal fornitore comunitario e nell'omissione della loro registrazione è formale e non meramente formale, in quanto incide sul versamento dell'imposta, di modo che ad essa non è applicabile la causa di non punibilità stabilita dal D.Lgs. n. 472 del 1997, [art. 6](#), comma 5 bis.

E giova sottolineare che, aderendo a diverse ricostruzioni dell'operatività del meccanismo dell'inversione contabile, parrebbe quasi ineludibile pervenire alla valutazione di non punibilità della sua irregolare esecuzione; di guisa che esso che, pure, è considerato utile strumento per la prevenzione e la lotta all'evasione, tanto che in tempi recenti se n'è inteso estendere l'ambito applicativo, rischierebbe di mutarsi in arma spuntata.

7.1.- Ne consegue che, nel nostro caso, non essendo stato esercitato, nè potendo più essere esercitato il diritto di detrazione, è destinata a rimanere ferma la pretesa fiscale volta a recuperare l'imposta a monte evasa, che non può dirsi assolta, neanche irregolarmente. Ciò in quanto l'estinzione del diritto alla detrazione ha impedito l'operatività del meccanismo compensativo tra posta a debito e posta a credito.

Di qui la configurabilità sia della fattispecie sanzionata dal D.Lgs. n. 471 del 1997, [art. 6](#), comma 1, sia di quella regolata dall'art. 5, comma 4, del medesimo decreto, che si riferisce al caso in cui "dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta...": l'inoperatività del meccanismo compensativo determina ineluttabilmente l'esposizione di un'imposta inferiore a quella dovuta, perchè la dichiarazione non tiene conto dell'iva a monte a debito.

7.2.- La direttiva Iva non prevede espressamente un sistema di sanzioni in caso d'inosservanza degli obblighi cui soggiacciono i soggetti passivi d'imposta, di guisa che gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro più appropriate (Corte



giust., in causa 6 febbraio 2014, causa C- 424/12, Fatorie, punto 50;

Corte giust. 20 giugno 2013, causa C-259/12, Rodopi-M 91 OOD, punto 31), nel rispetto, peraltro, del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali, in primis di quello di proporzionalità. In virtù dell'applicazione di questo 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, occorre 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).

Sotto il primo versante, il soggetto passivo che non adempie "nel termine previsto dalla legislazione nazionale il suo obbligo di contabilizzare e dichiarare elementi rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta sul valore aggiunto da lui dovuta" "...si trova, in rapporto all'obiettivo di garantire l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare la frode, in una situazione diversa da quella del soggetto passivo che ha osservato i suoi obblighi contabili" (dispositivo e punto 35 della sentenza da ultimo citata).

Sotto il secondo versante, la giurisprudenza della Corte, anche sulla scorta delle osservazioni della Commissione nella risposta alla denuncia del 1 giugno, dinanzi riportata, ha reputato legittima la modalità di quantificazione prevista dalla legge nazionale, in particolare dal D.Lgs. n. 471 del 1997, [art. 6](#), comma 1, (Cass., sez.un., 27 dicembre 2010, n. 26126; 3 aprile 2013, n. 8038 e 8039;

11 settembre 2013, n. 20771).

In osservanza della più recente giurisprudenza comunitaria, tuttavia, si deve ritenere che modalità di determinazione dell'importo della sanzione, come quelle rispettivamente previste dal D.Lgs. n. 471 del 1997, [art. 5](#), comma 4, e [art. 6](#), comma 1, che la raggugliano ad una forbice, la quale va dal cento al duecento per cento, rispettivamente, della differenza rispetto all'imposta dovuta, e dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, "in considerazione dell'entità della percentuale - minima, nel caso in questione - fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie", possano eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione (Corte giust. 17 luglio 2014, causa C-272/13, Equoland, punti 44-45).

7.3.-Le norme indicate, per conseguenza, con riferimento alle modalità di determinazione delle sanzioni ed in riferimento all'entità minima della percentuale di maggiorazione, vanno disapplicate. Il che elide la necessità della nuova rimessione, richiesta dalle parti, alla Corte di giustizia, emergendo con evidenza dalla giurisprudenza resa da quest'ultima gli elementi idonei ad orientare il giudizio anche per l'aspetto in esame.

Il giudice di merito riesaminerà le fattispecie alla luce degli elementi rilevanti in concreto, graduando le sanzioni e raggugliandone la quantificazione alle circostanze specifiche del caso al suo esame.

Consideri, il giudice di merito, a titolo esemplificativo, che la

Corte di giustizia, nel valutare la conformità al principio di proporzionalità di sanzioni irrogate in tema d'imposta sul valore aggiunto, ha reputato idonea al raggiungimento dell'obiettivo di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta una sanzione quantificata in maniera progressiva, ragguagliata al venticinque per cento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta se il ritardo negli adempimenti non ecceda un mese una sanzione ed al cento per cento dell'imposta dovuta qualora il ritardo sia di durata superiore (Corte giust., in causa C- 259/12, punto 40).

8.- In questi limiti va accolto il terzo motivo di ricorso, con cassazione della sentenza impugnata in parte qua e rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia. Va altresì affermato il seguente principio di diritto: "L'applicazione del meccanismo d'inversione contabile nell'ipotesi di acquisti intracomunitari comporta che la violazione degli obblighi formali di contabilità e dichiarazione, pur non impedendo l'insorgenza del diritto di detrazione, del quale sussistano i requisiti sostanziali in testa al cessionario, incide sul suo esercizio, potendo provocare la decadenza da esso, allorchè il contribuente, pur essendo a conoscenza della natura imponibile di una fornitura, ometta, "per tardività oper negligenza", di richiedere la detrazione dell'IVA a monte entro il termine previsto dalla legge".

#### **P.Q.M.**

La Corte:

dichiara inammissibile il ricorso, là dove Ministero; rigetta il primo ed a secondo sul punto, nel senso specificato in motivazione, la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Così deciso in Roma, il 11 maggio 2015.

Depositato in Cancelleria il 15 luglio 2015