



4927-13

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

Oggetto

**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

\*TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 26679/2011

Dott. BIAGIO VIRGILIO

- Presidente - Cron. 4927

Dott. GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI

- Consigliere - Rep.

Dott. PAOLO CATALLOZZI

- Consigliere - Ud. 21/09/2018

Dott. GIANCARLO TRISCARI

- Consigliere - CC

Dott. SALVATORE SAIJA

- Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 26679-2011 proposto da:

SIPA SRL IN LIQUIDAZIONE, elettivamente domiciliato in  
ROMA VIA COLA DI RIENZO 180, presso lo studio  
dell'avvocato PAOLO FIORILLI, rappresentato e difeso  
dagli avvocati MARCO MICCINESI, FRANCESCO PISTOLESI;

- **ricorrente** -

**contro**

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;

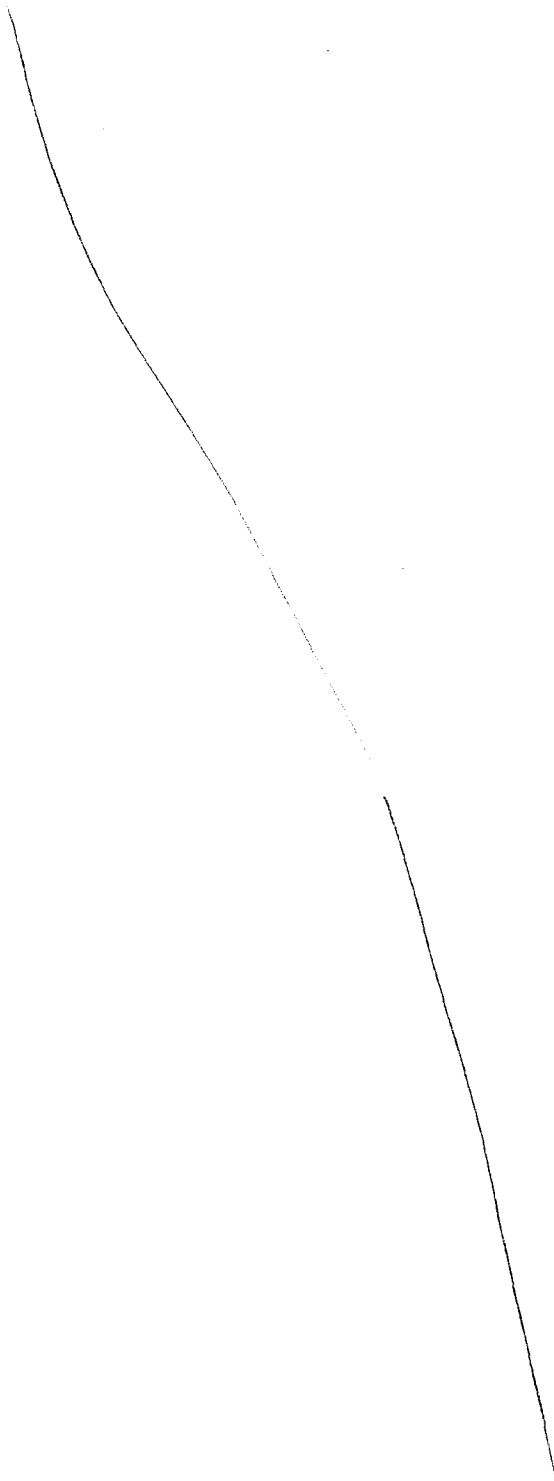
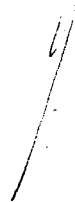
- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 65/2011 della COMM.TRIB.REG. di  
FIRENZE, depositata il 01/06/2011;

2018

3242

udita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 21/09/2018 dal Consigliere Dott.  
SALVATORE SAIJA.



## **FATTI DI CAUSA**

In data 25.6.1999, nel corso di una perquisizione disposta dalla Procura della Repubblica di Pisa nei confronti della S.I.P.A. s.r.l., la Guardia di Finanza di San Miniato sottopose a sequestro supporti informatici e altra documentazione, da cui si evinceva l'esistenza di una contabilità parallela "in nero" tenuta dalla stessa società. Ottenuta l'autorizzazione all'utilizzo di tali elementi, la Guardia di Finanza emise due separati p.v.c., sulla cui base l'Ufficio IVA di Pisa notificò alla società tre avvisi di accertamento e di irrogazione di sanzioni, rispettivamente, per gli anni 1994, 1995 e 1996. Impugnati detti atti dalla società con autonomi ricorsi, la C.T.P. di Pisa ne dispose la riunione, e li rigettò con sentenza n. 45/03/01. Con successiva sentenza n. 60/18/04, la C.T.R. della Toscana respinse l'appello proposto dalla società, ma detta decisione venne cassata da questa Corte con sentenza n. 23268/2008 per difetto di motivazione. Riassunto quindi il processo da parte della contribuente dinanzi al giudice di rinvio, questo rigettò nuovamente l'appello, affermando – per quel che qui ancora interessa – che correttamente il primo giudice aveva ritenuto ritualmente applicata la sanzione di cui all'art. 41, comma 6, d.P.R. n. 633/1972 per omessa IVA sugli acquisti, anche in relazione alla sua commisurazione ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. n. 472/1997.

La S.I.P.A. s.r.l. in liquidazione ricorre ora per cassazione, sulla base di quattro motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

**1.1** – Con il primo motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., si denuncia la nullità della sentenza ex art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia su motivo d'appello. La ricorrente lamenta il fatto che la C.T.R., sebbene abbia correttamente riassunto la propria doglianza circa il recupero a tassazione dell'IVA sugli acquisti, non abbia poi affrontato la questione della pretesa natura sanzionatoria dell'obbligo di pagamento dell'imposta evasa anche a carico del cessionario, come disposto dall'art. 41, comma 6, d.P.R. n. 633/1972, tuttavia abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 471/1997; ciò che avrebbe comportato, in tesi, l'applicazione del principio del *favor rei* ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472/1997, con conseguente erroneità, sul punto, degli avvisi impugnati. La C.T.R., secondo la ricorrente, non ha statuito sulla questione, confondendola con quella ulteriore circa il contestato scostamento della sanzione irrogata dal minimo edittale.

**1.2** – Con il secondo motivo ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si lamenta la violazione dell'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471/1997, dell'art. 3, comma 3, d.lgs. n. 472/1997, dell'art. 41, comma 6, d.P.R. n. 633/72 e del principio generale del *favor rei*. La doglianza viene proposta in subordine rispetto al primo motivo, per il caso in cui nella statuizione della C.T.R., come sopra riportata, venisse riscontrato un rigetto implicito dell'eccezione in parola. Esso ripercorre, quindi, la questione già *supra* esposta, ma sotto il profilo della violazione di norma di diritto, ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

**1.3** – Con il terzo motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7 d.lgs. n. 472/1997. La

ricorrente lamenta l'illegitima applicazione della sanzione in misura superiore al minimo edittale, e la conseguente decisione della C.T.R., che l'ha ritenuta correttamente motivata in ragione del richiamo ai risvolti penali della vicenda (e quindi alla gravità della condotta illecita). Osserva la ricorrente che ciò si pone in contrasto col disposto di cui all'art. 7 citato, perché la rilevanza penale della violazione implica soltanto che l'ordinamento appresta la comminatoria della pena, ma non costituisce un parametro per la quantificazione della sanzione amministrativa, che deve tener soltanto conto del comportamento tenuto dal trasgressore, della gravità delle violazioni e del danno arrecato.

**1.4** – Con il quarto motivo, infine, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., si lamenta omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Osserva la ricorrente che la C.T.R. ha del tutto omesso di motivare circa la gravità della condotta illecita, con il mero laconico richiamo alla rilevanza penale della vicenda, *ut supra*.

**2.1** – Il primo motivo è infondato.

La C.T.R., con la statuizione in concreto adottata riguardo alla misura della sanzione, ha implicitamente deciso su quella (logicamente precedente) concernente la natura dell'obbligazione di pagamento dell'imposta evasa, gravante sul cessionario per acquisti "in nero", seppur in senso sfavorevole per la contribuente. Non può quindi configurarsi il vizio di omessa pronuncia (v., da ultimo, Cass. n. 20718/2018).

**3.1** - Il secondo motivo, proposto in subordine, è invece fondato.

La natura sanzionatoria della suddetta obbligazione di pagamento, ex art. 41, comma 6, d.P.R. n. 633/1972 (abrogato dall'art. 16 d.lgs. n. 471/1997), è stata inequivocamente affermata da Cass., Sez. Un., n. 26125/2010.

Detto insegnamento è stato recepito dalla successiva giurisprudenza di questa stessa Sezione, essendosi condivisibilmente affermato che *"In materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'art. 3 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, applicabile "ai procedimenti in corso" alla data dell'1 aprile 1998, purché il provvedimento di irrogazione della sanzione non sia divenuto definitivo, ha sancito il principio del "favor rei", sicché la sanzione meno grave, più favorevole al trasgressore, ha portata retroattiva nei giudizi pendenti. Tale normativa di carattere generale è applicabile anche alle violazioni in materia di IVA, atteso che il nuovo regime sanzionatorio, introdotto dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ed entrato in vigore l'1 aprile 1998, prevede una sistematica repressiva meno onerosa rispetto al precedente sistema. In particolare, l'art. 16 ha abrogato, fra l'altro, l'art. 41 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e l'art. 6, comma 8, ha determinato i margini del "quantum" della pena pecuniaria dovuta in ipotesi di omessa autofatturazione da parte del cessionario o del committente, senza però riproporre, neppure nella riformulazione contenuta nel d.lgs. 5 giugno 1998, n. 203, il pagamento dell'imposta (avente anch'esso, nel regime dell'abrogato art. 41, natura sanzionatoria)"* (Cass. n. 411/2015). Ancora, *"In tema di IVA, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 6, comma 8, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che ha sostituito l'art. 41, comma 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il*

*cessionario, che non abbia ottemperato all'obbligo di autofatturazione, non è tenuto, anche per le infrazioni commesse nel vigore della previgente disciplina, al pagamento dell'imposta" (Cass. n. 1659/2015).*

Consegue, da quanto precede, che nella fattispecie deve applicarsi – in forza del principio del *favor rei* ex art. 3, comma 3, d.lgs. n. 472/1997 e della cennata abrogazione – la norma posteriore più favorevole, e quindi l'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471/1997, sicché la decisione (implicita, come s'è detto, e) di segno contrario assunta dalla C.T.R. è erronea.

**4.1** - Il terzo motivo è in parte inammissibile ed in parte infondato.

L'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 stabilisce che *"Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali"*.

A dire della ricorrente, la C.T.R. avrebbe errato nell'affermare che la misura della sanzione in concreto irrogata dall'Ufficio in misura superiore al minimo edittale sarebbe giustificata dai "risvolti penali" della vicenda, e ciò perché la rilevanza penale della violazione non rientra tra i criteri poc'anzi riportati.

Ritiene invece questa Corte che la suddetta norma vada interpretata nel senso che - nella scelta tra i due corni della sanzione edittale - deve farsi complessivamente riferimento ai parametri normativi **a)** della gravità della violazione, **b)** dell'opera successivamente svolta dall'agente per eliminare o attenuarne le conseguenze, **c)** della personalità dell'agente (da desumersi, ai

sensi del comma 2 dello stesso art. 7, anche dai suoi precedenti in ambito fiscale) e, infine, **d)** delle sue condizioni economico-sociali. Con particolare riferimento al criterio della gravità della violazione, che qui maggiormente interessa, la norma precisa che essa può essere desunta anche dalla condotta dell'agente. Insomma, il suddetto indice testuale specificato dalla norma (condotta dell'agente) viene individuato come parametro cui commisurare la gravità della violazione, che però può essere desunta anche da altro, come dimostrato dalla congiunzione utilizzata dal legislatore.

Pertanto, è evidente come la censura in esame da un lato si palesa inammissibile, perché l'accertamento della gravità della condotta (che senz'altro costituisce il parametro normativo cui, nella sostanza, s'è riferito il giudice d'appello, richiamando la rilevanza penale della vicenda) – una volta esclusa la violazione di legge per i profili enucleati dalla ricorrente – implica valutazioni di mero fatto, non censurabili in sede di legittimità se non nei limiti del vizio motivazionale (infatti denunciato col quarto motivo, su cui si dirà a breve); dall'altro essa è appunto infondata, perché l'affermazione secondo cui la rilevanza penale della vicenda in esame giustifica un incremento della sanzione, rispetto al minimo edittale, si iscrive pienamente nel potere di valutazione demancato all'Ufficio dalla norma in rubrica, sicché la decisione impugnata – che su questo punto ha richiamato la sentenza di primo grado, condividendone la valutazione sulla gravità della condotta illecita – va assorbita da ogni censura al riguardo. Non senza evidenziare che, comunque, la astratta rilevanza penale di una violazione di norma tributaria implica già l'espressione



di un disvalore normativo riguardo alla condotta tipica, certamente maggiore rispetto a quelle violazioni non sanzionate penalmente. Anche per tal verso, quindi, resta confermato che il riferimento alle implicazioni penali della vicenda *sub iudice* costituisce espressione di un giudizio sulla gravità della condotta, pienamente suscumbibile nell'ambito del citato art. 7.

**5.1** - Il quarto motivo, infine, è inammissibile.

Con esso, come già anticipato, la ricorrente lamenta l'assoluto difetto di motivazione ai sensi del previgente art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., circa il fatto, che assume controverso e decisivo per il giudizio, attinente alla "gravità della condotta illecita" tenuta da essa contribuente e alla valutazione operata al riguardo dall'Amministrazione finanziaria nella determinazione delle sanzioni pecuniarie.

Senonchè, è noto che *"Il motivo di ricorso con cui - ai sensi dell'art. 360, n. 5 cod. proc. civ. così come modificato dall'art. 2 del d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40 - si denuncia omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, deve specificamente indicare il 'fatto' controverso o decisivo in relazione al quale la motivazione si assume carente, dovendosi intendere per 'fatto' non una 'questione' o un 'punto' della sentenza, ma un fatto vero e proprio e, quindi, un fatto principale, ex art. 2697 cod. civ., (cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) ed anche un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purché controverso e decisivo"*.

Nella specie, è invece palese che le coglianze della ricorrente non attengono alla omessa valutazione di un "fatto" (nel senso sopra richiamato), bensì ad

una vera e propria "questione" (ossia, quella della gravità della violazione), che esula dai confini del vizio motivazionale, come fissati dalla norma processuale applicabile *ratione temporis*. Il motivo in esame, quindi, non supera il vaglio di ammissibilità, giacché la relativa censura, come prospettata, avrebbe dovuto piuttosto sollevarsi sotto il profilo della nullità processuale per (pretesa) violazione dell'art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c., e non già del vizio motivazionale.

**6.1** – In definitiva, il primo e terzo motivo sono rigettati, il quarto è inammissibile, mentre il secondo è accolto. La sentenza impugnata va quindi cassata in relazione, con rinvio alla C.T.R. della Toscana, in altra composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.


**P.Q.M.**

dichiara inammissibile il quarto motivo, rigetta il primo e il terzo; accoglie il secondo, cassa in relazione e rinvia alla C.T.R. della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno 21.9.2018.

Il Presidente  
Biagio Virgilio



IL CANCELLIERE  
Manuela dr. Maroncelli  


DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL ..... 2.0.FEB. 2019 .....



IL CANCELLIERE  
Manuela dr. Maroncelli  
