



Civile Sent. Sez. 5 Num. 16679 Anno 2016

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: CIRILLO ETTORE

Data pubblicazione: 09/08/2016

SENTENZA

sul ricorso 14623-2015 proposto da:

RIVADOSSI RAFFINERIA METALLI SRL in persona del
legale rappresentante pro tempore, elettivamente
domiciliato in ROMA VIA CRESCENZIO 2, presso lo
studio dell'avvocato GUGLIELMO FRANSONI, che lo
rappresenta e difende unitamente agli avvocati
GIUSEPPE CORASANITI, ELISA BONZANI, VICTOR UCKMAR
giusta delega a margine;

2016

401

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato -



avverso la sentenza n. 7229/2014 della
COMM.TRIB.REG/^{della LOMBARDIA}SEZ.DIST. di BRESCIA, depositata il
23/12/2014;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 04/02/2016 dal Consigliere Dott. ETTORE
CIRILLO;

udito per il ricorrente l'Avvocato CORASANITI che si
riporta alle conclusioni contenute nel ricorso e alla
memoria;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. ANNA MARIA SOLDI che ha concluso per
il rigetto del ricorso.



RITENUTO IN FATTO

1. In fattispecie di fatturazione e doppia registrazione di operazioni ritenute inesistenti ma regolate e assolte col regime domestico d'inversione contabile per il commercio di rottami, il fisco mediante plurimi atti recupera, tra l'altro, l'IVA detratta dalla cessionaria Rivadossi a fronte di fatture emesse da presunte cartiere, Eurometal e ItalMetal. La decisione d'appello, per quanto qui ancora interessa, è impugnata dalla contribuente con tredici motivi di ricorso riguardanti le sfavorevoli determinazioni riguardo all'imposizione sul valore aggiunto. L'amministrazione non spiega attività difensiva.

2. Da ultimo, la contribuente deposita memoria invocando i più favorevoli trattamenti fiscali e sanzionatori introdotti in materia d'inversione contabile nelle operazioni inesistenti dallo *ius superveniens* - art. 15, co.1, lett. f) e dall'art.31 d.lgs. 158/2015 - destinato ad essere applicato rispetto alle previsioni di matrice sanzionatoria con effetto dal primo gennaio 2016 (art. 32 co.1, mod. art.1 co.133 l. 208/2015).

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo (pag. 167) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto di legittimo raddoppio dei termini per il recupero dell'IVA per il 2005 (art. 57 co.3 d.Iva; art. 2697 cod. civ.). Il motivo non è fondato perché il raddoppio dei termini decadenziali per l'esercizio dell'attività di accertamento opera a prescindere dalle vicende delle indagini preliminari e del processo penale, essendo sufficiente un accertamento fiscale che comporti la mera sussistenza dell'obbligo di denuncia (Cass. 22587/2012). Il che prescinde dal fatto che una denuncia penale sia stata materialmente confezionata ex artt. 331, 347, 333 cod. proc. pen. e che la stessa sia stata effettivamente inoltrata all'autorità giudiziaria, in disparte dall'esito della denuncia stessa.

2. Con il secondo motivo (pag. 169) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto di notificazione degli atti cd. imprecisati per il recupero dell'IVA per il 2006 e il 2007 (art. 28 d.l. 78/2010; art. 60 d.P.R. 600/1973; art. 14 co.1 l. 890/1982). Il motivo non è fondato perché è assolutamente pacifico che le notifiche tanto degli avvisi di accertamento (Cass. 15315/2014) quanto degli atti di riscossione (Cass. 6395/2014) possano avvenire direttamente a cura del soggetto legittimato (agenzia fiscale o concessionario) mediante gli agenti postali e secondo le regole ordinarie per le raccomandate, senza che, dunque, sia

Ud. 4.2.2015, Rivadossi



necessaria la mediazione di uno specifico agente notificatore, quale l'ufficiale giudiziario o altro messo incaricato o pubblico ufficiale assimilato. L'art. 28 d.l. 78/2010 non deroga affatto alle regole dell'art. 60 co.4 d.P.R. 600/1973 e dell'art. 26 co.2 d.P.R. 602/1973, limitandosi soltanto ad estendere la notifica per raccomandata postale agli atti successivi e consequenziali agli atti cd. impositivi. Inoltre l'art. 56 d.Iva richiama ed estende all'imposizione sul valore aggiunto le modalità di notifica previste per la Imposte sui redditi (co.1) con evidente recepimento dell'intero art. 60 cit..

3. Con il terzo motivo (pag. 173) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto motivazione degli atti impositivi per il recupero dell'Iva per il 2005 e il 2006 (art. 56 d.Iva; art. 7 co.1 Statuto). Il mezzo non è fondato perché, sotto le spoglie della pretesa violazione di norme di diritto procedimentali, mira a rivisitare il giudizio di merito della C.t.r. sulla idoneità della motivazione degli atti impositivi. A tal fine la ricorrente trascura di considerare che il giudice d'appello a pag. 4, lett. c), della sentenza osserva come la formula utilizzata dall'ufficio relativamente alla contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti vada letta nell'insieme delle argomentazioni sviluppate sia nell'avviso di accertamento, sia nel PVC, ai fini del positivo giudizio sulla sua idoneità argomentativa. Il che non è stato contestato con specifici e autosufficienti riferimenti ai singoli punti degli avvisi e del PVC.

4. Con il quarto motivo (pag. 179) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto d'integrazione probatoria disposta dalla C.t.p. riguardo al recupero dell'Iva per gli anni d'imposta dal 2005 al 2008 (artt. 7 e 1 co.1 proc. trib.; artt. 99, 112, 115, 210, 213 cod. proc. civ.). Il mezzo è inammissibile perché la denuncia di vizi fondati sulla pretesa violazione di norme processuali non tutela l'interesse della parte alla regolarità dell'attività giudiziaria ma garantisce solo l'eliminazione del concreto pregiudizio subito dal diritto di difesa in conseguenza della violazione medesima. Ne consegue che è inammissibile il motivo che, come nella specie, deduca un'irrituale acquisizione documentale nel corso del giudizio di primo grado ma ometta di precisare l'effettivo e concreto pregiudizio difensivo subito (Cass. 26831/2014). Si aggiunga che l'irrituale produzione documentale nel giudizio di primo grado, volontaria o provocata dal giudice, non assume rilievo preclusivo nella definizione del giudizio d'appello, laddove può essere, comunque, legittimamente utilizzata dalla



parte in appello e dalla C.t.r. nella decisione ai sensi dell'art. 58 proc. trib. (Cass. 6914/2011).

5. Con il quinto motivo (pag. 188) la ricorrente contesta la decisione del giudice d'appello in punto d'integrazione probatoria disposta dalla C.t.p. e riguardo al riparto dell'onere della prova sul recupero dell'IVA per gli anni d'imposta dal 2005 al 2008 (art. 2697 cod. civ.). Il mezzo è correlato al quarto motivo ed è egualmente inammissibile perché la contribuente non specifica in che cosa si sostanzia il pregiudizio difensivo subito.

6. Con il sesto motivo (pag. 190) la ricorrente eccepisce la pretesa nullità della sentenza d'appello per carenza assoluta di motivazione specifica relativa alle ragioni per le quali la C.t.r. ha ritenuto del tutto irrilevanti i diversi elementi fattuali che, allegati in giudizio dalla contribuente, sarebbero stati, a suo dire, in grado di escludere la natura di cartiere di Eurometal e ItalMetal, ovvero per asserita apparenza di motivazione, tale da impedire l'individuazione della *ratio decidendi* della pronuncia (art. 132, co.1 - n.4, e 156 co.3 cod. proc. civ.; art. 118 att.; artt. 1 co.2 e 36 co.2 - n.4 proc. trib.). Il mezzo è inammissibile atteso che esso mira a una valutazione dell'idoneità dimostrativa del ragionamento probatorio del giudice di merito preclusa dal novellato art. 360^{co.1} n.5 cod. proc. civ. in termini di mera insufficienza argomentativa e non risultando affatto violato il minimo costituzionale della motivazione e risultando, invece, rispettati i limiti formali della motivazione stessa. Infatti il nuovo testo dell'art. 360^{co.1} applicabile *ratione temporis*, introduce un vizio specifico, denunciabile innanzi al giudice di legittimità, concernente l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti ed abbia carattere decisivo ai fini del *decisum*. Nella nuova formulazione non vi è alcun riferimento alla motivazione della sentenza impugnata né sono più menzionati i vizi di insufficienza e contraddittorietà argomentativa. La riformulazione dell'art. 360^{co.1} n. 5 deve, dunque, intendersi finalizzata a ridurre al minimo costituzionale il sindacato di legittimità sulla motivazione della sentenza impugnata per cui l'anomalia motivazionale denunciabile per cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante ed attiene all'esistenza della motivazione in sé (conf. da ultimo Cass. 1050/2016 in applicazione di S.U. 8053/2014). Inoltre, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione integra violazione della legge processuale, denunciabile con ricorso per cassazione, solo quando si traduca in mancanza della motivazione stessa, e



cioè nei casi di radicale carenza di essa o nel suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la *ratio decidendi* (Cass. 25972/2014). Nella specie è la stessa contribuente, a pag. 191 del ricorso, a individuare la *ratio decidendi* della sentenza d'appello laddove individua riscontri logico-circostanziali della natura di cartiere delle ditte fornitrici: (a) nell'assenza di vere e proprie sedi operative aziendali, (b) nella mancanza di documentazione contabile relativa ai rapporti delle due ditte con i rispettivi fornitori, (c) nel fatto che un tale Latempa, della ditta Eurometal, era stato fermato con una valigetta contenente denaro contante chiuso in varie buste sigillate e contrassegnate in maniera alfanumerica ed era stato filmato mentre entrava nello stabilimento della contribuente con una busta bianca uscendone privo. Vale ricordare che è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 proc. trib. e dell'art. 118 att. cod. proc. civ., solo la sentenza d'appello che sia completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'impugnante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione regionale a disattenderle sicché sia impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. 28113/2013). Il che certamente non ricorre nella decisione in esame, osservandosi, inoltre, che il giudice di merito ha un discrezionale potere di scelta e di valutazione dei mezzi probatori acquisiti al processo (Cass. 960/2015, §2.1).

7. Con il settimo motivo (pag. 197) la ricorrente censura la sentenza d'appello per avere ritenuto sussistente la prova per presunzioni della natura di cartiere di Eurometal e ItalMetal, (artt. 2729 e 2697 cod. civ.). Il mezzo è inammissibile perché pare calibrato più su una lettura comparativa delle allegazioni di fatto, compiuta autonomamente dalla parte ricorrente, che sulla censura del rispetto dei parametri legali dell'art. 2720 cod. civ. secondo i principi regolativi dettati dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. 17535/2008 e 9750/2015). Né risulta in alcun modo impugnata la sentenza d'appello riguardo al rispetto dei peculiari requisiti metodologici stabiliti in materia dalle sezioni unite (sent. 584/2008).

8. Con l'ottavo motivo (pag. 199) la ricorrente eccepisce la pretesa nullità della sentenza d'appello per carenza assoluta di motivazione specifica relativa alle ragioni per le quali la C.t.r. ha ritenuto il coinvolgimento della contribuente nelle attività fraudolente di Eurometal e ItalMetal, ovvero per asserita apparenza di motivazione, tale da impedire l'individuazione della *ratio decidendi* della pronuncia (art. 132, co.1 - n.4, e 156 co.3 cod. proc. civ.; art. 118 att.; artt. 1 co.2 e 36 co.2 - n.4 proc. trib.).

Ud. 4.2.2015, Rivadossi



Il mezzo è inammissibile per le stesse ragioni diritto enunciate *sub* 6). Inoltre è la stessa contribuente -a pag. 200/201 del ricorso- a individuare la *ratio decidendi* della sentenza d'appello laddove individua riscontri logico-circostanziali del suo coinvolgimento:(a) nel contenuto e nel tenore delle intercettazioni telefoniche, non episodiche, ma collegate le une con le altre alle operazioni in corso; (b) nella mancanza di documentazione aziendale idonea a dimostrare l'estraneità della contribuente; (c) nei reiterati prelievi in banca di danaro contante da parte delle ditte cartiere immediatamente dopo gli accrediti dei bonifici disposti dalla contribuente; (d) nelle preoccupazioni manifestate dai rappresentanti della contribuente alla notizia dell'indagine intrapresa dalla polizia tributaria.

9. Con il nono motivo (pag. 203) la ricorrente censura la sentenza d'appello per avere ritenuto sussistente la prova per presunzioni del coinvolgimento della contribuente nelle attività fraudolente di Eurometal e ItalMetal (artt. 2729 e 2697 cod. civ.). Il mezzo è inammissibile perché pare calibrato più su una lettura comparativa delle allegazioni di fatto, compiuta autonomamente dalla parte ricorrente, che sulla censura del rispetto dei parametri legali dell'art. 2720 cod. civ. secondo i principi regolativi dettati dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. 17535/2008 e 9750/2015). Né risulta in alcun modo impugnata la sentenza d'appello riguardo al rispetto dei peculiari requisiti metodologici stabiliti in materia dalle sezioni unite (sent. 584/2008; vedi *sub* 7).

10. Con il decimo motivo (pag. 205) la ricorrente eccepisce la pretesa nullità della sentenza d'appello per carenza assoluta di motivazione specifica relativamente alle ragioni per le quali la C.t.r. ha ritenuto la mancanza di ulteriori elementi di riscontro alle dichiarazioni di terzi prodotte a discarico dalla contribuente, ovvero per asserita apparenza di motivazione, sì da impedire l'individuazione della *ratio decidendi* della pronuncia (art. 132, co.1 - n.4, e 156 co.3 cod. proc. civ.; art. 118 att.; art. 1 co.2 e 36 co.2 - n.4 proc. trib.). Il mezzo è inammissibile per le stesse ragioni diritto enunciate *sub* 6) e le medesime considerazioni svolte *infra sub* 11).

11. Con l'undicesimo motivo (pag. 208) la ricorrente censura la sentenza d'appello per avere ritenuto sussistente la prova per presunzioni del coinvolgimento della contribuente nelle attività fraudolente di Eurometal e ItalMetal (artt. 2729 e 2697 cod. civ.). Il mezzo è inammissibile perché a pag. 5/6 la C.t.r. non nega affatto rilevanza probatoria alle dichiarazioni dei terzi a discarico ma dà atto che la C.t.p. aveva «esposto una chiara



disamina delle dichiarazioni rese dai suddetti terzi con relativa confutazione». Sul punto non v'è specifica impugnazione in ricorso; mentre, se è vero che la prova per presunzioni può essere fondata anche su un solo indizio dichiarativo, è pur vero la C.t.r. nega *per relationem* la globale efficacia dimostrativa di dichiarazioni che restano confinate nell'apprezzamento di fatto precluso in sede di di legittimità e devoluto al monopolio del giudice di merito. Dunque, ancora una volta, il mezzo pare calibrato più su una lettura comparativa delle allegazioni di fatto, compiuta autonomamente dalla parte ricorrente, che sulla censura del rispetto dei parametri legali dell'art. 2720 cod. civ. secondo i principi regolativi dettati dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. 17535/2008 e 9750/2015). Né risulta in alcun modo impugnata la sentenza d'appello riguardo al rispetto dei peculiari requisiti metodologici stabiliti in materia dalle sezioni unite (sent. 584/2008; vedi *sub* 7).

12. Con il dodicesimo motivo (pag. 211) la ricorrente denuncia violazione di norme di diritto sostanziali (artt. 21 co.7 e 74 co.7-8 d.Iva) laddove la C.t.r. non considera che, trattandosi di operazioni regolate in regime domestico d'inversione contabile, esse erano di per sé stesse neutrale e le relative irregolarità non potevano comportare perdita di gettito fiscale recuperabile con gli avvisi di accertamento.

13. Con il correlato tredicesimo motivo (pag. 221) la ricorrente denuncia violazione di norme di diritto sostanziali (art. 6 co.5-bis d.lgs. 472/1997 e art. 10 co.3 dello Statuto) laddove la C.t.r. non considera che, anche alla luce del principio di proporzionalità delle sanzioni sancito dalla giurisprudenza comunitaria e tenuto conto anche della natura di sanzione indiretta rivestita dal recupero dell'intera imposta in materia regolata in regime d'inversione contabile interna, nessun'altra sanzione poteva essere applicata.

14. Infine, con memoria, la contribuente invoca i più favorevoli trattamenti fiscali e sanzionatori introdotti in materia d'inversione contabile nelle operazioni inesistenti dallo *ius superveniens* - art. 15, co.1, lett. f) e dall'art.31 d.lgs. 158/2015 - destinato ad essere applicato rispetto a tutte le previsioni di matrice sanzionatoria con effetto dal primo gennaio 2016 (art. 32 co.1, mod. art.1 co.133 l. 208/2015).

15. Tanto premesso, si osserva che, secondo la giurisprudenza comunitaria il regime dell'inversione contabile costituisce strumento che consente, in particolare, di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale constatate in taluni tipi di operazioni (*Equoland* §42 e *Véleclair* §34). A tal fine,

Ud. 4.2.2015, Rivadossi



la disciplina nazionale per il commercio dei rottami, che qui interessa, prevede che la fattura sia emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni dei cui agli artt. 21 e seg. d.Iva e con l'indicazione di cui al co.8 dell'art. 74 che si tratta di operazione con IVA non addebitata in via di rivalsa. Indi, la fattura è integrata dal cessionario, che diviene soggetto passivo d'imposta, con l'indicazione dell'aliquota e della imposta stessa. La fattura, così integrata, è registrata nel registro delle vendite dal cessionario, che in tal modo assolve l'obbligo di pagamento del tributo, detratto con la parallela annotazione nel registro degli acquisti. Inoltre, trattandosi di operazione imponibile [art. 35, co.1-lett. a), d.l. 269/2003] il cedente conserva il diritto all'ordinaria detrazione dell'imposta relativa agli acquisti inerenti. Nella specie è pacifico che la contribuente cessionaria abbia regolarmente effettuato l'inversione contabile a suo carico e reso neutrali operazioni ritenute inesistenti dal fisco e, in particolare, soggettivamente inesistenti dalla C.t.r..

16. Relativamente al regime d'inversione contabile questa Corte ha affermato (ord. 22532/2012, in operazione *intra*) che il disposto dell'art. 21 co.7 d.Iva per un verso incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio comunitario di cui all'art. 28-*octies*, par. 1, lett. d), dir. 1977/388/CE [ora art. 203 dir. 2006/112/CE]. Per un altro verso incide indirettamente, in combinato disposto con l'art. 19 co.1 e l'art. 26 co.3 d.Iva, pure sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in carenza del suo presupposto (v. Cass. 12353/2005, 2823/2008, 24231/2011). Nel caso di operazioni inesistenti in regime d'inversione contabile, il cessionario è l'effettivo soggetto d'imposta e l'IVA integrata a debito sulle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti è dovuta, in base al principio comunitario di cui all'art. 28-*octies*, anche quando si tratta di forniture inesistenti o diverse da quelle indicate in fattura. Ciò incide - per il combinato disposto degli artt. 21 co.7, art. 19 co.1 e 26 co.3 cit. - sul destinatario della fattura medesima che non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta mancando il suo presupposto, ovvero sia la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata (v. Cass. 13803/2014). Infatti «la presentazione di false fatture [...], alla pari di qualsiasi altra alterazione di prove, è [...] atta a compromettere il funzionamento del sistema comune dell'IVA» e «il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare l'emissione di fatture irregolari alla



Ud. 4.2.2015, Rivadossi



*stregua di una frode fiscale e di negare l'esenzione in una siffatta ipotesi» (C. giust. 7.12.2010, C-285/09, §48 e §49). La frode opera, dunque, come limite generale al principio fondamentale di neutralità dell'IVA (implicitamente C. giust., *Ecotrade* §70, e Cass. 5072/2015 §D.6), ossia al principio secondo cui la detrazione dell'imposta è accordata se i requisiti sostanziali dell'operazione sono comunque soddisfatti (*Idexx*, §38; *Ecotrade* §63-66), intendendosi per tali 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» (*Idexx* §43). Conseguenzialmente trattandosi nella specie dell'IVA detratta dalla cessionaria Rivadossi col regime domestico d'inversione contabile però a fronte di frode con fatture emesse da cartiere per operazioni soggettivamente inesistenti, non può trovare applicazione il più generale principio secondo cui il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui l'operatore nazionale non ha applicato - o non ha applicato correttamente - la procedura dell'inversione contabile senza violazione dei requisiti sostanziali (Cass. 5072/2015, §D.3, e 7576/2015, §8).*

17. Il comma 9-bis.3 dell'art. 6 d.lgs. 471/1997, introdotto dal decreto di riforma del sistema sanzionatorio tributario ^{art. 15} (d.lgs. 158 del 2015), prima stabilisce: «Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'articolo 26, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546». Poi aggiunge: «La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro». Il che significa che devono essere espunti sia il debito computato che la detrazione operata nelle liquidazioni dell'imposta anche nei casi di operazioni inesistenti che siano astrattamente «esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta e che siano regolate dal cessionario coll'inversione contabile interna». Per l'insidiosità che verosimilmente si ritiene che tale fattispecie rivesta, trova solo in tale ultimo

Ud. 4.2.2015, Rivadossi



caso applicazione la sanzione amministrativa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile (con un minimo di mille euro). Dunque, i più favorevoli trattamenti fiscali e sanzionatori introdotti dal comma 9-bis.3 non trovano applicazione nel caso di operazioni imponibili soggettivamente inesistenti ancorché regolate in regime domestico d'inversione contabile. La diversa conclusione, che potrebbe essere desunta dal non chiaro tenore della relazione illustrativa laddove si parla di «procedura», non rileva poiché ogni testo normativo deve essere interpretato secondo il suo contenuto obiettivo mentre i lavori preparatori non costituiscono elemento decisivo per la sua interpretazione (Cass. 1654/1962).

18. Non rileva neppure la recentissima modifica del co.7 dell'art. 21 d.Iva: «Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura». Si tratta di disposizione che, introdotta dall'art.31 d.lgs. 158/2015, è applicabile dal primo gennaio 2016 sempre ai sensi dell'art. 32 co.1 (mod. art.1 co.133 l. 208/2015). La relazione illustrativa afferma che la modifica opera «al fine di rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge». Ciò tocca, però, unicamente la posizione del cedente verso il fisco e non quella del cessionario il quale per le operazioni inesistenti, anche se solo soggettivamente, ma pur sempre imponibili perde comunque il diritto di detrazione per effetto del combinato disposto dell'art. 19 co.1 e dell'art. 26 co.3 d.Iva.

19. Quanto alla misura della risposta punitiva, la Corte di giustizia osserva, da tempo, che l'importo della sanzione deve sempre essere graduabile e non può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare l'evasione dell'imposizione sul valore aggiunto (*Equoland*, §44 e *Rēdlihs*, §45 e da 50 a 52; cfr. *EMS-Bulgaria Transport* §75). In relazione a tali parametri e tenuto conto della perdita del diritto di detrazione, per essere le operazioni imponibili e soggettivamente inesistenti, si esclude l'applicazione delle esimenti di diritto interno previste per le violazioni meramente formali, ovvero sia più in dettaglio per quelle sole violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sul tributo (art. 6 co.5-bis d.lgs. 472/1997 e art. 10 co.3 dello Statuto). Tuttavia il decreto di riforma ha quasi completamente ridisegnato e fortemente ridimensionato il sistema sanzionatorio



tributario. Vale, dunque, il dettato dell'art. 3 co.3 d.lgs. 472/1997 che ha esteso il principio del *favor rei* anche al settore fiscale, sancendo l'applicazione retroattiva delle più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute, che devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo. Pertanto, se è in contestazione l'*an* della violazione tributaria, sussiste ancora controversia sulla debenza delle sanzioni e s'impone l'applicazione del più favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto (Cass. 8243/2008). Ciò è compito devoluto al giudice di merito che dovrà: (a) tralasciare la fattispecie concretamente accertata dal giudice d'appello attraverso il nuovo assetto punitivo introdotto dal d.lgs. 158/2015; (b) individuare le ipotesi sanzionatorie confacenti in continuità precettiva con l'originaria contestazione del fisco (artt. 5 co.4, 6 co.6, 9 co. 1 e 3 d.lgs. 471/1997); ~~e, infine~~, (c) graduarne la portata nei limiti comunitari di quanto strettamente necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare l'evasione dell'imposizione sul valore aggiunto, operando se del caso parziale disapplicazione del diritto interno.

20. In conclusione, accolto il tredicesimo motivo nei sensi di cui al §19 e rigettato il ricorso nel resto, si deve cassare la sentenza d'appello nei limiti dell'accoglimento e rinviare la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla C.t.r. della Lombardia, sez. Brescia, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il tredicesimo motivo nei sensi di cui in motivazione, rigetta il ricorso nel resto, cassa la sentenza d'appello nei limiti dell'accoglimento e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla C.t.r. della Lombardia, sez. Brescia, in diversa composizione.

Ai sensi dell'art.13, co. 1-*quater*, d.P.R. 115/2002, dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art.13.

Così deciso in Roma, il 4 febbraio 2016.