

L'attività delle Commissioni di studio dell'AIDC – Associazione Italiana Dottori Commercialisti- Milano

(relazione al convegno sulle frodi 15.4.2015)

di Paolo Centore

Pur abituati a convivere con un metodo legislativo, in ambiente fiscale, non lineare, le ultime evoluzioni normative hanno sorpreso gli operatori ed i loro consulenti, per l'ampiezza e la rapidità delle modifiche intervenute, con un impatto nei comportamenti operativi e nell'individuazione degli obblighi tributari di notevolissima portata. È questo un effetto dei tempi attuali, nei quali i modelli storici di redistribuzione della ricchezza, secondo i parametri costituzionali, vengono rilette con l'obiettivo di rendere competitivo il Paese, rispetto agli altri, e, al contempo, di superare l'*empasse* derivante dalla crisi economica e finanziaria, ad oggi non del tutto alle spalle. In questo scenario si inseriscono le iniziative della cd. Fiscalità di Vantaggio, della lotta¹, anche in sede unionale, alle pratiche abusive, elusive e frodatore², e, più semplicemente, di modifica, anche retroattiva³, di parametri di contribuzione: iniziative che possono essere accettate o criticate con motivazioni alternate di pari rilevanza, ma sulle quali pesa trasversalmente il nodo della certezza del diritto, come elemento di stabilità indispensabile per la condivisione dei provvedimenti legislativi in generale e, nel particolare, in campo tributario. Esigenza che è sentita anche dal legislatore, tanto da proporla come titolo di un recente intervento normativo, come se la certezza potesse essere imposta *ex lege*⁴, in un momento in cui l'interpretazione della norma in sede giurisprudenziale, certo, non aiuta⁵.

¹ La fiscalità di vantaggio è un fondamentale strumento di sviluppo per le imprese ed enti pubblici che si sta affermando in ambito nazionale. L'Unione Europea, a sua volta, riconosce la necessità di integrare l'innovazione sociale e la politica degli investimenti nella strategia Europa 2020, e l'attuazione di questa iniziativa può comprendere anche le agevolazioni fiscali concesse a determinate realtà che svolgono una importante funzione economico sociale. Le forme giuridiche create in tale ambito dall'Unione Europea derivano dallo studio e dall'integrazione dei modelli presenti nei singoli Stati membri.

² Si v. l'impegno nella lotta all'evasione profuso dalla Commissione europea e, in più in generale, l'attività svolta in sede OCSE contro le pratiche BEPS.

³ Si v. la recente *querelle* sull'applicazione retroattiva dell'art. 28, 4° comma, D.lgs. 175/2014, in punto di retroattività del potere accertativo dell'Agenzia delle Entrate nei confronti delle società estinte, risolto da Cass. 2.4.2015, n. 6743.

⁴ Si v. lo "Schema di Decreto Legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", tuttora in fase di discussione, che, in attuazione dei principi della Legge delega n. 23/2014, prevede, oltre ad una revisione del sistema sanzionatorio penale-tributario (D.lgs. n. 74/2000) e l'introduzione del "regime dell'adempimento collaborativo (...) fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti" ("dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale"), una "disciplina dell'abuso del diritto", caratterizzato da "una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti".

⁵ Si v. Corte Costituzionale, sentenza 11.2.2015, n. 10, in tema di *Robin Tax*, ed in particolare la limitazione degli effetti retroattivi della sentenza, quale risultato di un bilanciamento degli artt. 53 e 81 Cost.. Più specificamente, secondo i giudici della Consulta, tale limitazione è "costituzionalmente necessaria" perché ha come "scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in gioco, in modo da impedire «alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri [...] garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali». Essa consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico, e gli obblighi comunitari e internazionali connessi, ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame". Per tali motivi, conclude la Corte, "gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale (...) devono (...) decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica". Sugli aspetti critici si v. D. Stevanato, "Robin Hood Tax tra incostituzionalità e aperture della Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari", in Corriere Tributario, n. 13/2015, pag. 951.

L'obiettivo da raggiungere, al termine di questo periodo di transizione verso un modello di tassazione al passo con il tempo attuale, quale sia il (nuovo) concetto di tassazione e di redistribuzione, è dunque la stabilità, necessaria per la programmazione economica da parte sia dell'autorità statale sia degli operatori. In questa direzione si pone l'attività delle Commissioni di Studio dell'AIDC, rivolta all'interpretazione e, se del caso, alla richiesta di modifica di disposizioni che siano contrarie ai principi di diritto che, nonostante tutto, sono e devono rimanere alla base delle regole di prelievo fiscale.

L'articolazione delle Commissioni di studio

Fra le diverse attività promosse dall'Associazione, storicamente, l'AIDC si occupa dell'adozione delle *"Norme di Comportamento e di Comune Interpretazione in materia tributaria"*, cioè, di interventi interpretativi che, seppur privi di efficacia vincolante, costituiscono un valido punto di riferimento per la comprensione e per la uniforme applicazione di disposizioni fiscali. Più di recente, è stata avviata l'attività della Commissione per l'esame della compatibilità di leggi e prassi tributarie italiane con il diritto dell'Unione Europea, quale risposta all'influenza, sempre più significativa, del diritto dell'Unione nelle disposizioni nazionali, a riguardo dei tributi armonizzati, quali l'IVA e le accise e, in riferimento ai principi generali tutelati dal Trattato dell'Unione, anche in riferimento ai tributi non (ancora) armonizzati.

Le due Commissioni svolgono un costante monitoraggio sulle tematiche ad esse proprie ed intervengono, con diverse modalità, in aiuto degli operatori economici e dei loro consulenti, con un contributo che aiuta la realizzazione della certezza del diritto, fondata su basi logiche e giuridiche condivise. Seppur con fini diversi, il tratto comune dell'attività svolta dalle Commissioni di studio è l'origine della tematica affrontata e risolta, normalmente suggerita da casi concreti segnalati dai consulenti che, attraverso l'intervento di AIDC, vengono aiutati a risolvere, anche in sede giurisdizionale, i problemi di tassazione nei quali sono coinvolti i loro assistiti.

Le Norme di Comportamento

L'attività della Commissione di studio, costituita nel 1975⁶, si articola indistintamente per le imposte dirette ed indirette, attraverso la elaborazione di un principio che tenda a chiarire una disposizione di legge con forte impatto per i contribuenti. Individuato il tema da trattare, sulla base delle segnalazioni giunte, la Commissione nomina un relatore e uno o più correlatori, a seconda della difficoltà della materia, incaricati di stendere una prima bozza di documento che viene, poi, discussa collegialmente in una o più sedute. Al termine dell'istruttoria, la bozza finale viene sottoposta all'esame degli *"Esperti"*⁷, cioè del gruppo di lavoro, esterno alla Commissione, la cui partecipazione alla struttura della Norma di Comportamento è strettamente consultiva, nel senso che i membri della Commissione sono comunque liberi di accettare o di rifiutare le osservazioni da essi rese.

Successivamente all'esame da parte del gruppo Esperti, la Norma di Comportamento viene ufficialmente approvata dalla Commissione e affidata ai membri incaricati della sua divulgazione attraverso la stampa specializzata, oltre che all'inserimento nel *"catalogo"* esistente nel sito web di AIDC.

Ultima in ordine temporale è l'approvazione della norma di comportamento n. 192 del 1.2.2015, riguardante il *"Momento di emissione delle note di variazione Iva nelle procedure concorsuali"*, la cui

⁶ Si v. la descrizione dell'attività della Commissione sul sito web di AIDC all'indirizzo <http://milano.aidc.pro/CommissioneNorme.aspx>.

⁷ Per l'elenco degli Esperti attualmente in carica si v. il sito web di AIDC all'indirizzo <http://milano.aidc.pro/commissioni.aspx>.

massima stabilisce che *“nel caso di procedure concorsuali, il fornitore ha diritto di emettere una nota credito ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972, nel momento in cui l'ammontare originariamente addebitato in fattura si manifesta, in tutto o in parte, non recuperabile e, quindi, anche prima della conclusione della procedura. L'emissione della nota di variazione, ai fini IVA, può coincidere temporalmente con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte dirette, secondo i parametri fissati dall'articolo 101, comma 5, del D.P.R. 917/1986”*.

L'opportunità di un intervento sul tempo del recupero dell'IVA non pagata dal cliente, che sia assoggettato a procedure concorsuali, sorge dal confronto fra la norma interna, segnatamente l'art. 26, 2° comma, del d.P.R. 633/1972, come interpretata correntemente dall'Autorità fiscale, e la corrispondente disposizione del diritto euro – unionale, in particolare, gli artt. 90 e 185 della direttiva 2006/112/CE. In applicazione del diritto europeo, la Norma precisa che l'obbligo di riduzione dell'originaria base imponibile e, di conseguenza, della relativa imposta, previsto dall'art. 90, par. 1 della Direttiva è espressione del principio fondamentale del sistema IVA, secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto, ed il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo, principio che la disposizione interna riconosce formalmente ma che, di fatto, viene vanificato, attraverso la sua interpretazione⁸ che riconosce l'insorgenza di tale diritto solo successivamente alla chiusura della procedura concorsuale.

Va segnalato che il medesimo problema, non affrontato dalla Norma di Comportamento n. 192, si presenta per l'irrecuperabilità di crediti di modesto importo, per i quali, secondo l'interpretazione offerta dall'Agenzia delle entrate, occorre in ogni caso dimostrare l'infruttuosità di procedure esecutive che, se il credito è modesto, sono all'evidenza anti – economiche. Il punto non è sfuggito al giudice tributario che, trattando un caso nel quale l'Agenzia aveva negato il recupero dell'IVA su crediti *“passati”* a perdita senza l'attivazione della procedura esecutiva, ha rimesso la questione alla Corte di giustizia, dubitando che la limitazione applicativa che, di fatto, viene introdotta attraverso l'obbligo preventivo di (tentata) escussione sia compatibile con i principi di neutralità, nonché ai principi di proporzionalità ed effettività che regolano l'IVA a livello euro – unionale, avuto riguardo al fatto che il recupero dell'imposta è previsto dalla direttiva 2006/112/CE, quale conseguenza del mancato pagamento, indipendentemente dal fatto che il cliente abbia o meno consumato il servizio, e senza alcuna ulteriore previsione procedurale⁹.

La Commissione per l'esame di compatibilità con il diritto dell'Unione europea

L'esempio innanzi riportato, riguardante la Norma di Comportamento n. 192 e l'ordinanza di rinvio alla Corte di giustizia, dimostra la stretta connessione esistente fra la Commissione di studio delle Norme e *“Commissione per l'esame della compatibilità di leggi e prassi tributarie italiane con il diritto dell'Unione Europea”*, specie riguardo ai tributi cd. armonizzati. Istituita nel giugno 2007, la Commissione ha lo scopo di esaminare eventuali situazioni di conflitto tra le disposizioni di legge e di prassi nazionali con i principi euro – unionali nell'ambito della materia fiscale, dotati del requisito di prevalenza rispetto alle norme nazionali che sono, quindi, disapplicabili anche dal Giudice nazionale su richiesta del contribuente¹⁰.

⁸ Cfr. circ. n. 77 del 17.4.2000.

⁹ Comm. Trib. Regionale Lombardia, ordinanza n. 259/2015 del 3.3.2015. Sul tema, si v. P. Centore, *“Imposta su fatture non pagate, la parola alla Corte di giustizia”*, il Sole 24 ore del 25.3.2015, pag. 38.

¹⁰ Principio affermato dalla Corte di giustizia, per la prima volta, nelle sentenze *Simmenthal* (C-106/77, del 9.3.1978) e *Factortame* (C-213/89, del 19.6.1990), nelle quali è stato stabilito che *“le norme di efficacia diretta del diritto comunitario devono esplicare la pienezza dei loro effetti in maniera uniforme in tutti gli Stati membri, a partire dalla loro entrata in vigore e per tutta la durata della loro validità, e che, in forza del principio della preminenza del diritto*

Esattamente come per l'altra Commissione, l'attività di indagine viene attivata dalle segnalazioni che giungono sia dai componenti che dai consulenti, per il tramite dell'Associazione. L'istruttoria è affidata ad un relatore e ad uno o più correlatori, incaricati di stendere la bozza di denuncia che viene sottoposta all'approvazione della Commissione in sede plenaria. Una volta approvata, la denuncia viene presentata alla Commissione CE di Bruxelles, affinché possa esaminarla e, ove ritenuto, intervenire presso il governo italiano chiedendo la rimozione o la modifica della norma giudicata incompatibile. Per inadempimento si intende, in particolare, la violazione da parte degli Stati membri di obblighi derivanti dal diritto unionale, che può consistere in un comportamento attivo od in un'omissione.

La procedura di controllo della legislazione nazionale rispetto al diritto euro – unionale è attribuita alla Commissione europea ai sensi dell'art. 258 del TFUE¹¹. La Commissione, quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù del presente trattato, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni¹². Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia¹³.

comunitario, le disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni, qualora siano direttamente applicabili, hanno l'effetto, nei loro rapporti col diritto interno degli Stati membri (...) di rendere ipso iure inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale". E', quindi, "compito dei giudici nazionali, secondo il principio di collaborazione (...), garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta" (così, la cit. sentenza Factortame, punti 17 e 18). Lo stesso principio è stato più volte riaffermato, anche di recente, dalla Corte di Giustizia (tra le ultime, si v. C-396/09, sentenza 20.10.2011, Interedil, punto 38, secondo cui: "il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le norme del diritto dell'Unione ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione nazionale contrastante, ossia, nel caso di specie, la norma nazionale di procedura di cui trattasi nella causa principale, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale").

¹¹ Art. 258 TFUE (ex art. 226 TCE): "La Commissione, quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù dei trattati, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni.

Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia dell'Unione europea."

¹² Prima di presentare un ricorso per inadempimento alla Corte di giustizia, la Commissione europea avvia un procedimento amministrativo detto "procedimento d'infrazione", ossia un procedimento precontenzioso. Nella fase precontenziosa si tenta di indurre lo Stato membro a mettersi volontariamente in regola con il diritto dell'Unione. La fase precontenziosa si articola in più tappe e può essere preceduta da una fase di indagine o di esame, specie quando il procedimento d'infrazione è stato avviato a seguito di una denuncia.

La prima tappa della fase precontenziosa è costituita dalla messa in mora: la Commissione invita lo Stato membro a comunicarle, entro un termine prefissato, le sue osservazioni sul problema di applicazione del diritto dell'Unione riscontrato.

La seconda tappa è costituita dal parere motivato, nel quale la Commissione esprime il suo punto di vista sull'infrazione e crea i presupposti per un eventuale ricorso per inadempimento, chiedendo allo Stato membro di porre fine all'infrazione entro un dato termine. Il parere motivato deve esporre in modo logico e dettagliato i motivi che hanno determinato il convincimento della Commissione europea che lo Stato membro abbia mancato agli obblighi ad esso incombenti in virtù del trattato.

La presentazione di un ricorso alla Corte di giustizia apre la fase contenziosa. Si noti che l'esperimento della fase precontenziosa è condizione di ammissibilità del ricorso (cfr. Corte di giustizia, sentenza 10.12.2002, causa C 362/01, Commissione/Irlanda, punti 17 e 18: "[l]a regolarità del procedimento precontenzioso costituisce una garanzia essenziale prevista dal Trattato CE non soltanto a tutela dei diritti dello Stato membro di cui trattasi, ma anche per garantire che l'eventuale procedimento contenzioso verta su una controversia chiaramente definita (sentenza Commissione/Francia, cit., punto 53)."

¹³ E' il caso, ad esempio, della decisione della Commissione europea di inviare allo Stato italiano, nel rispetto della procedura di controllo di cui all'art. 258 del TFUE, prima una lettera di diffida e, poi, un parere motivato, ritenendo che

Va segnalato che chiunque può chiamare in causa uno Stato membro presentando denuncia presso la Commissione contro un provvedimento legislativo, regolamentare o amministrativo, ovvero contro una prassi dell'Amministrazione dello Stato, ivi comprese anche le sentenze rese in sede giurisdizionale, che si manifestino in contrasto con una disposizione od un principio del diritto euro - unionale. L'intervento di AIDC non si sovrappone, ma si coordina con la libera facoltà del singolo, e contribuisce a razionalizzarne l'iniziativa, con l'obiettivo di rendere il nostro diritto nazionale sempre più aderente a quello dell'Unione.

Anche le iniziative sull'incompatibilità vengono adeguatamente divulgate, in modo che gli operatori possano ad esse ispirarsi nella gestione del contenzioso fiscale, anticipando, in alcuni casi, le modifiche legislative o interpretative della norma dichiarata incompatibile. Questo è, ad esempio, il caso della Denuncia del 1.3.2009, a riguardo della *"Illegittimità comunitaria della tassazione sul trasferimento della residenza in altro paese comunitario da parte di soggetti che esercitano imprese commerciali (cd. Exit Tax) (come prevista dall'art. 166 del D.P.R. n. 917/1986)"*, tema sul quale è intervenuto il decreto di attuazione dell'art. 91 del D.L. 1/2012, di modifica dell'art. 166 del TUIR, sul momento di tassazione delle plusvalenze latenti, determinate al momento di trasferimento della sede dell'impresa in altro Stato membro o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo. La limitazione territoriale è giustificata dall'esigenza di garantire allo Stato di provenienza il prelievo *a posteriori* delle imposte dovute nel momento di emigrazione, non altrimenti prevedibile con lo stesso grado di sicurezza nel caso di trasferimento dell'attività in altri Paesi *"terzi"*. L'intervento del nostro legislatore da attuazione alle indicazioni della Corte di giustizia (sentenza C-371/10 e C-64/11), con le quali sono state dichiarate incompatibili con il diritto europeo le norme nazionali (nella specie, dell'Olanda e della Spagna) che, similmente alla previgente disposizione italiana, ponevano il trasferimento di sede come causa di immediato realizzo delle plusvalenze.

Un altro caso che dimostra l'utilità della Commissione AIDC è rappresentato dalla Denuncia del 12.5.2011, sulla *"Illegittimità comunitaria delle sanzioni dovute in caso di omessa autofatturazione di operazioni imponibili"*, ove si sottolinea l'infrazione del principio di proporzionalità laddove l'omesso adempimento, relativo all'autofatturazione o al *reverse charge*, non abbia determinato un effettivo danno erariale.

Sul tema è intervenuta la Corte di giustizia con la sentenza nel caso *Idexx* (C-590/13), sulle conseguenze derivanti dal mancato rispetto degli obblighi di autoliquidazione dell'imposta, attraverso il metodo del *reverse charge* o dell'autofatturazione. La massima dei giudici euro - unionali, secondo cui *"gli articoli 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della sesta direttiva 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"*, ha offerto una risposta argomentata in tre passaggi che possono essere sintetizzati come di seguito: (i) applicazione generale del diritto di detrazione alla luce del principio di neutralità; (ii) il principio di proporzionalità come parametro per la determinazione delle modalità relative all'esercizio della detrazione (con riferimento agli acquisti intracomunitari); (iii) la distinzione tra requisiti formali e requisiti sostanziali. Da queste considerazioni si può dedurre la distinzione tra requisiti formali e requisiti sostanziali: questi ultimi sono collegati all'obbligo di tassazione dell'operazione e, contestualmente, al diritto alla detrazione, e consistono

le disposizioni sulla definizione agevolata dei rapporti tributari (artt. 8 e 9 della L. n. 289/2002) fossero in contrasto con gli artt. 2 e 22 della Dir. n. 77/388/CEE e con l'art. 10 del Trattato CEE. Successivamente la stessa Commissione, a seguito del rifiuto della Repubblica italiana di conformarsi al parere, ha proposto ricorso alla Corte di giustizia, accolto con sentenza del 17.7.2008 (causa C-132/06) in quanto, come stabilito dai giudici europei, le disposizioni nazionali, traducendosi in una rinuncia generale ed indiscriminata al potere di accertamento dell'Autorità fiscale, risultano incompatibili con i precetti comunitari.

nel verificarsi degli elementi di fondamento dell'operazione rilevante ai fini IVA, cioè, i requisiti oggettivo e soggettivo. Gli altri sono obblighi formali, non idonei alla formazione della rilevanza ai fini del tributo dell'operazione, e non consentono di negare la detrazione, se non nel caso in cui il mancato rispetto non permetta correttamente la funzione di controllo, come per le ipotesi di frode e abuso¹⁴.

Le indicazioni della giurisprudenza euro – unionale sono state recepite dalla Corte di cassazione¹⁵, e dimostrano concretamente l'utilità delle denunce presentate dalla Commissione AIDC.

¹⁴“Il che si riverbera, ovviamente, sulle sanzioni che devono essere abbandonate nel caso di omessa autoliquidazione, perché sarebbe un non sense (logico prima che giuridico) pretendere di sanzionare come sostanziale un inadempimento che è e resta solo formale”. D'altronde, in quest'ottica si pone “la visione” dei giudici europei nel caso *Idexx*, “tutt'affatto diversa” rispetto a quella della Cassazione (Cass. Ord. 25035/2013), condivisa dall'Amministrazione finanziaria (Ris. n. 56/E del 6.3.2009). Del resto, la Corte di giustizia “non si pone il problema di qualificare l'obbligo come sostanziale o formale, semplicemente perché non vi può essere obbligo che incida sulla sostanza, essendo questa collegata all'esistenza dell'operazione e alla sua ricostruibilità, anche ex post, cioè, in sede di verifica, da parte dell'Autorità fiscale” (così, P. Centore, “Inadempimenti formali e sanzioni da rivedere”, il Sole 24 ore del 12.12.2014, pag. 45. Per approfondimenti, sui limiti di proporzionalità delle sanzioni irrogabili, si cfr. Corte di Giustizia, 17.7.2014, C-272/13, *Equoland*, punti da 43 a 45, la quale, in riferimento all'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997, ha stabilito che: “nei limiti in cui, secondo il giudice del rinvio, nel procedimento principale non sussiste né evasione né tentativo di evasione, la parte della sanzione consistente nel richiedere un nuovo pagamento dell'IVA già assolta, senza che tale secondo pagamento conferisca un diritto a detrazione, non può considerarsi conforme al principio di neutralità dell'IVA. Per quanto riguarda, poi, la parte della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, è sufficiente ricordare che la Corte ha già dichiarato che una siffatta modalità di determinazione dell'importo della sanzione – senza che sussista una possibilità di gradazione del medesimo – può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione. Nella fattispecie, in considerazione dell'entità della percentuale fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie, non è escluso che tale modalità di determinazione dell'importo della sanzione, e dunque la parte corrispondente della medesima, possa rivelarsi sproporzionata”. In tema, si cfr. Circ. Agenzia delle Entrate del 24.3.2015, n. 12/E; Circ. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, n. 16/D del 20.10.2014. Per gli aspetti critici, si v. P. Centore e F. Spaziante, “Le operazioni che beneficiano del regime dei depositi Iva”, in *Corriere Tributario*, 16/2015, p. 1225.

¹⁵ Cfr. Cass. 13.3.2015 n. 5072, secondo cui: “nella specie, secondo l'insindacabile accertamento in fatto compiuto dal giudice di appello, il processo verbale di constatazione reso in sede di verifica ha fatto emergere a carico della *soc. Idexx Laboratories Italia* unicamente la violazione dell'obbligo di registrazione di operazioni imponibili (D.L. n. 331 del 1993, artt. 46 e 47) e l'infrazione sanzionata prima dall'art. 54 del decreto IVA e poi dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 1. Più in dettaglio, è assolutamente pacifico (a) che la società italiana *Idexx Laboratories Italia*, cessionaria di forniture rese da una società francese e da una società olandese, ha in un caso mancato di provvedere all'integrazione e/o all'autofatturazione delle operazioni ed alla iscrizione delle fatture nel registro degli acquisti e delle vendite e, nell'altro caso, si è limitata ad annotare le fatture passive nei registri degli acquisti con l'indicazione “fuori campo IVA” e (b) che l'Amministrazione non ha contestato la ricorrenza dei presupposti per ritenere che le fatture delle due cedenti riguardassero effettivamente acquisti intracomunitari della contribuente, nè ha denunciato alcun intento fraudolento da parte sua (vedasi, a riprova, anche le osservazioni della difesa erariale dinanzi alla Corte di giustizia, 20-23). Le due sentenze d'appello, laddove affermano “che la violazione commessa ha carattere sostanziale poiché le omesse registrazioni sono violazioni non formali ma sostanziali”, si discostano dai vincolanti principi del diritto dell'UE enunciati dalla Corte di giustizia nella sentenza C-590/13 dell'11 dicembre 2014; il che comporta l'accoglimento del primo motivo di ciascun ricorso e l'esclusione del pagamento d'imposta”.