



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: tributi –
IVA – sanzioni –
esigibilità per cassa
(*cash accounting*)

Francesco Federici	Presidente -
Filippo D'Aquino	Consigliere rel. - R.G.N. 12637/2023
Roberto Succio	Consigliere -
Maria Giulia Putaturo	Consigliere - CC – 29/05/2024
Donati Viscido di Nocera	
Andrea Antonio Salemme	Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12637/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE - Direzione Regionale della Sicilia

(C.F. in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato,
presso i cui uffici è domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12

– *ricorrente* –

contro

S.r.l. (

) in virtù di procura

allegata al controricorso, elettivamente domiciliata presso i domicili



digitali pec

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, n. 10484/06/22, depositata in data 13 dicembre 2022
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29 maggio 2024 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

RILEVATO CHE

1. La società contribuente S.r.l. ha impugnato un provvedimento di contestazione di sanzioni con cui - a seguito di invio di un questionario - veniva contestato per l'IVA l'utilizzo contestuale del regime di cassa e di quello ordinario per i periodi di imposta 2013 e 2014, in cui venivano registrate sia fatture di vendita con esigibilità immediata, sia fatture in sospeso con esigibilità differita. Le violazioni attenevano alla violazione degli obblighi di registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA e al contenuto delle dichiarazioni alla tenuta della contabilità per ciascuno dei periodi di imposta; veniva, pertanto, disconosciuto l'utilizzo da parte della società contribuente del regime per cassa, in quanto il regime si sarebbe dovuto adottare per tutte le operazioni, per i successivi periodi di imposta dal 2015 al 2017 venivano formulate contestazioni di carattere formale.

2. La CTP di Catania ha rigettato il ricorso, ritenendo - come risulta dalla motivazione riportata *per relationem* nella sentenza impugnata - che l'utilizzo di entrambi i regimi escluda che il contribuente abbia opzionato il regime IVA per cassa («*il contribuente non può scegliere, con riguardo a ciascuna operazione se assoggettarla ad iva immediata o differita, ma è obbligato ad applicare il medesimo regime a tutte le operazioni attive e passive effettuate*»).

3. La CTR della Sicilia, con la sentenza qui impugnata, ha accolto parzialmente l'appello. Ha ritenuto il giudice di appello che la



contabilizzazione delle fatture con esigibilità immediata non ha causato alcun danno all'erario, per cui non può costituire infedele dichiarazione, configurando diversamente violazione che non arreca pregiudizio all'azione di controllo dell'Ufficio, applicandosi la sanzione dell'art. 8, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

4. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a un unico motivo; resiste con controricorso la società contribuente.

CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 32-*bis* d.l. 22 giugno 2012, n. 83, degli artt. 6, 8, 9, d.lgs. n. 471/97, nonché dell'art. 6, quinto comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Osserva parte ricorrente che la contestazione riguardava l'infedele dichiarazione IVA dovuto al disconoscimento del regime di IVA per cassa previsto dall'art. 32-*bis* d.l. n. 83/2012 per i periodi di imposta 2013 e 2014, oltre alla violazione degli obblighi di corretta tenuta della contabilità. Osserva il ricorrente che la società contribuente ha contabilizzato sia fatture di vendita (con IVA ad esigibilità immediata) sia fatture in sospeso (con IVA ad esigibilità differita). Osserva, al riguardo, che il regime dell'Iva per cassa è opzionale, ma una volta espressa l'opzione, questa è irrevocabile e non può mutare con riguardo a ciascuna operazione, così perdendo il contribuente la facoltà di assoggettare la singola operazione a Iva con esigibilità immediata o differita, ma dovendo applicare il regime prescelto a tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'anno.

2. Il ricorso è fondato, in conformità con il precedente di questa Corte (Cass., Sez. V, 14 febbraio 2024, n. 4112), relativo alla precedente disposizione dell'art. 7 d.l. 29 novembre 2008, n. 185. L'art. 32-*bis* l. n. 132/2012 ha sostituito (con decorrenza dal 1° dicembre 2012) il precedente regime istituito dal d.l. n. 185/2008,



convertito con l. 28 gennaio 2009, n. 2 che dava la possibilità per i contribuenti di avvalersi – per le cessioni intermedie della catena produttiva/distributiva (con esclusione del cessionario consumatore finale) – del regime dell’IVA differita, già previsto dall’art. 6, quinto comma, secondo periodo d.P.R. n. 633/1972, quale misura emergenziale anticrisi di diritto interno a tutela delle imprese, conseguente alla crisi sistemica innescata dall’insolvenza Lehman Brothers.

3. L’art. 32-*bis* costituisce, invero, attuazione del Diritto dell’Unione (art. 167-*bis* Dir. 112/2006/CE, introdotto dalla Direttiva 2010/45/UE), che ha previsto per gli Stati membri, a sostegno delle piccole e medie imprese, l’introduzione per le cessioni intermedie di un «*regime opzionale*» (art. 167-*bis*, par. 1 e 2, Dir. cit.) di differimento dell’esigibilità dell’IVA e della corrispondente detrazione, ove il soggetto passivo abbia un fatturato annuo non superiore ad € 2.000.000. Si tratta di un regime facoltativo di contabilità di cassa ai fini IVA, diretto a semplificare il pagamento dell’imposta per le piccole imprese (CGUE, 16 maggio 2013, TNT Express Worldwide, C-169/12, punto 34), nonché volto dichiaratamente ad aiutare le piccole e medie imprese che hanno difficoltà a pagare anticipatamente l’imposta rispetto al momento dell’incasso della prestazione (CGUE, 10 febbraio 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, cit., punto 56).

4. L’art. 32-*bis* d.l. n. 83/2012, coerentemente, prevede che per le cessioni intermedie (non al consumatore finale) operate da soggetti passivi con fatturato non superiore ad € 2.000.000, l’imposta divenga esigibile (così differendo anche l’esercizio della detrazione) al momento del pagamento del corrispettivo, ove il contribuente faccia opzione per questo «*regime*» (art. 32-*bis*, comma 2, d.l. cit.) secondo le modalità indicate da un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate.



Il provvedimento del Direttore ADE n. 165764/2012 dispone che l'opzione per la liquidazione dell'IVA per cassa si desume anche dal comportamento concludente del contribuente. L'opzione è comunicata, ai sensi dell'articolo 2 d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, nella prima dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto da presentare successivamente alla scelta effettuata, richiedendosi anche il riporto sulle fatture emesse dell'annotazione che si tratta di operazione con "IVA per cassa" e l'indicazione dell'articolo 32-*bis* ult. cit. (punto 1.3 Provv. cit.). La Circolare n. 44/E del 2012 afferma che l'annotazione sulle fatture non costituisce adempimento funzionale al differimento del diritto alla detrazione in capo al soggetto che riceve la fattura - ciò a differenza di quanto avveniva per il d.l. n. 185/2008 - ma risponde all'esigenza della regolare tenuta della contabilità, ove il comportamento concludente del contribuente sia altrimenti riscontrabile.

5. L'art. 32-*bis* istituisce, pertanto, un vero e proprio «*regime opzionale*», operante per tutte le operazioni sottostanti. Se il riscontro dell'adozione di un regime opzionale (per tutte le operazioni) può essere effettuata anche per *facta concludentia*, in ossequio al principio secondo cui l'opzione per l'applicazione dell'imposta può essere surrogata dal comportamento concludente del contribuente a termini dell'art. 1, comma 1, d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 come interpretato dall'art. 4 l. 21 novembre 2000, n. 342 (Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15178), questa opzione deve riguardare tutte le operazioni attive consentite dalla Direttiva IVA. Correttamente, pertanto, il ricorrente deduce che, una volta effettuata l'opzione, il soggetto passivo perde la possibilità di assoggettare la singola operazione ad Iva con esigibilità immediata o con esigibilità differita, ma è obbligato ad applicare il regime prescelto a tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'anno.



6. Fatta tale premessa, risulta dall'atto impositivo, trascritto per specificità nel ricorso (pagg. 3-6 ricorso), che l'Ufficio ha raffrontato le liquidazioni periodiche IVA vendite con il quadro VE della dichiarazione IVA per i periodi di imposta 2013 - 2015. Da tale raffronto è emerso che sono state esposte, nell'ambito delle operazioni imponibili, sia operazioni imponibili IVA per competenza, sia operazioni rinviate all'anno successivo con imposta esigibile (IVA per cassa o differita). Sulla base di tali elementi è stato disconosciuto il regime IVA per cassa. L'erronea liquidazione dell'IVA ha avuto incidenza ai fini dell'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 1, d. lgs. n. 471/1997, secondo cui chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è punito con sanzione proporzionale, diversamente modulata per i periodi di imposta in oggetto, oltre che sulle altre in relazione all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio.

7. La scelta del contribuente di optare contestualmente per operazioni IVA per cassa e per competenza (eccettuate le ipotesi rientranti nell'art. 6 d.P.R. n. 633/1972) esclude che il contribuente abbia potuto esercitare l'opzione di cui all'art. 32-bis d.l. n. 83/2012, ancorché con comportamento concludente, per il regime IVA per cassa, in quanto il comportamento assunto dal contribuente è del tutto equivoco, in quanto non consente di individuare con certezza quale sia il contenuto dell'opzione. Il comportamento concludente del contribuente in ordine alla scelta di un determinato regime IVA a termini dell'art. 1, comma 1, d.P.R. n. 442/1997 può essere desunto dalle modalità di tenuta delle scritture contabili, ma deve trattarsi di un comportamento inequivoco (Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15178), che va escluso nel caso in cui nello stesso periodo di imposta due regimi IVA diversi.

8. Deve, pertanto, enunciarsi il seguente principio di diritto:



«L'opzione del regime di IVA per cassa di cui all'art. 32-bis d.l. n. 83/2012 può desumersi dal comportamento concludente del contribuente, alla luce delle modalità di tenuta delle scritture contabili; va, tuttavia, esclusa l'esistenza di un comportamento concludente in tal senso, ove il contribuente abbia contemporaneamente assoggettato, per un periodo di imposta, le operazioni sia al regime IVA per competenza, sia a quello per cassa, salve le operazioni assoggettate a uno specifico regime a termini dell'art. 6 d.P.R. n. 633/1972».

9. La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione del suddetto principio e va cassata con rinvio, ai fini dell'applicazione del regime sanzionatorio in relazione all'IVA non correttamente liquidata. Al giudice del rinvio è demandata anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 29 maggio 2024

Il Presidente
Francesco Federici

