Mancata emissione di scontrino - ricevuta e sospensione dell'attività commerciale

di Massimo Genovesi

Pubblicato il 26 Febbraio 2021

La sospensione dell'attività commerciale prescinde dal pagamento agevolato dell'atto di contestazione e dal valore della ricevuta non emessa. Un caso di mancata emissione di ricevute da parte di un ristoratore.

Mancata emissione di 4 ricevute fiscali e sospensione dell'attività commerciale

A seguito di una attività di controllo svolta dalla Guardia di finanza a carico di un ristoratore conclusa con la contestazione di n. 4 irregolarità relative all'emissione di ricevute fiscali, l'Ufficio procedeva ad irrogare la sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio dell'attività per la durata di tre giorni.

Se i giudici di primo grado rigettavano il ricorso del contribuente, quelli di seconde cure accoglievano le motivazioni eccepite, giudicando inesistenti le violazioni contestate.

In pratica, secondo la commissione regionale lombarda, una volta appurato che le ricevute fiscali controllate dai militari *"indicavano, ciascuna, un corrispettivo superiore ad Euro 0.50 a quello incassato con il POS"*, giungevano alla conclusione di ritenere la sanzione accessoria spropositata e vessatoria *"rispetto alla affermata presunta irregolarità di mancato incasso di complessivi Euro 1,50"*.

Con ricorso per cassazione articolato su tre motivi, l'Agenzia delle Entrate opponeva - tra l'altro - sia il carattere speciale dell'art. 12, comma 2 del D. Lgs n. 471/1997 (norma fondante il potere di emettere il provvedimento di sospensione) rispetto alla norma generale contenuta nell'art. 16, comma 3 del D. Lgs. n. 472/1997 (disciplinante il pagamento *"agevolato"* dell'atto di contestazione) e sia l'irrilevanza ai fini

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

della decisione della causa dell'esiguità dell'importo constatato dai militari nel loro intervento.

La Suprema Corte, con il pronunciamento in esame, accogliendo le censure di parte erariale, ha avuto cura di ribadire agli operatori di parte pubblica e di parte privata alcuni principi di diritto di rilevante interesse operativo.

Innanzitutto, gli Ermellini, hanno messo in evidenza che:

> *"ai fini della irrogazione della sanzione, non assume alcun rilievo l'ammontare dei corrispettivi complessivamente non documentati".*

Infatti, come già specificato in altri pronunciamenti di legittimità:

> *"L'art. 12 ... presuppone il definitivo accertamento delle violazioni contestate e prescinde da un ammontare minimo dei corrispettivi complessivamente non documentati" (cfr. Cassazione n. 25281 del 2017).*

Inoltre, il collegio di legittimità - non ritenendo corretta la soluzione prospettata dai giudici di appello - ha inteso specificare che l'art. 12 del D. Lgs n. 471/1997:

> *"(…) ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nel D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, comma 3, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non è impedita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultime disposizione" (Cass. n. 2439 del 2007).*

Sospensione dell'attività commerciale: riflessioni sulla prassi del Fisco

Nella concreta prassi operativa, l'Agenzia delle Entrate - a seguito della ricezione dei processi verbali di constatazione redatti dai militari della Guardia di finanza (o dagli stessi funzionari dell'Ufficio) in occasione di riscontrate violazioni in materia di mancata emissione di scontrini o ricevute fiscali - provvede ad emettere i conseguenti atti di contestazione ai sensi dell'art. 16 del D. Lgs 472/1997, irrogando la sanzione prevista dall'art. 6, comma 3 del D. Lgs 471/1997.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Al raggiungimento della quarta violazione, la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate[1] notifica al contribuente il provvedimento di sospensione dell'attività commerciale, giusto il disposto dell'art. 12, secondo comma, primo periodo del D. Lgs n. 471/1997, secondo cui:

> *"qualora siano state contestate ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato decreto legislativo n. 472 del 1997, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese".*

Tale provvedimento - come evidenziato anche nell'odierna ordinanza - prescinde dal valore dei corrispettivi non documentati, fondandosi sul definitivo accertamento delle violazioni contestate, e non incontra altresì alcuna preclusione - per espressa previsione di legge - nella condotta del contribuente che scelga di non impugnare l'atto di contestazione, usufruendo del relativo *"pagamento agevolato"* della sanzione pecuniaria ai sensi dell'art. 16, comma 3 cit[2].

E per l'appunto la questione attinente i rapporti tra tale ultima disposizione ed il precetto contenuto nell'art. 12 citato continua a rappresentare oggetto di ampio dibattito nelle aule tributarie, proprio perché viene spesso eccepito che la possibilità dell'Ufficio di emettere il provvedimento di sospensione incontra un limite invalicabile proprio nella previsione dell'ultimo periodo del terzo comma dell'art. 16 citato, secondo cui *"la definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie"*.

In realtà, l'Amministrazione finanziaria era già intervenuta in questa specifica questione, chiarendo con la circolare n. 23/E del 25/01/1999 che la sanzione della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero all'esercizio dell'attività medesima:

> *"va essenzialmente applicata quand'anche il soggetto interessato abbia definito in via agevolata la sanzione principale e, di conseguenza, non sia stato possibile in precedenza irrogare alcuna pena accessoria.*
>
> *Ed invero, derogando dalla regola contenuta nel più volte citato art. 16, comma 3, ultimo periodo, del D. Lgs. n. 472 del 1997, il comma 2 dell'art. 12 del D. Lgs. n. 471 del 1997 stabilisce che la sospensione è disposta "anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del decreto legislativo recante i principi generali per le sanzioni amministrative in materia tributaria" "*[3].

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Posizione ulteriormente ribadita nella risoluzione n. 150/E del 04/07/2007 nella quale si mette in evidenza che:

> *"Tale posizione si fonda sull'interpretazione letterale del comma 2 dell'art. 12 del D. Lgs. n. 471 del 1997, rimasto sostanzialmente immutato sul punto, in base al quale la sospensione di cui si tratta è disposta a prescindere dalla circostanza che siano state, o meno, irrogate le sanzioni accessorie previste dal D. Lgs. n. 472 del 1997.*
>
> *Ne deriva che l'effetto di impedire l'irrogazione delle sanzioni accessorie a seguito dell'intervenuta definizione agevolata di cui all'art. 16 del D. Lgs. n. 472 del 1997 non può operare per la sanzione in argomento, in quanto quest'ultima gode di una disciplina speciale".*

La giurisprudenza di Cassazione

Orientamento costantemente condiviso in questi anni anche dalla Suprema Corte[4] che ha risolto questo apparente contrasto sulla scorta del principio di specialità tra norme.

Ad esempio, nella sentenza n. 9890/2011 il Collegio di legittimità ha messo in evidenza che:

> *"in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 12, comma 2 prevede - in via generale e senza eccezioni di sorta - la sospensione della licenza (o autorizzazione) all'esercizio, ovvero dell'esercizio stesso dell'attività commerciale, nel caso in cui siano state accertate, nel corso di un quinquennio, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale.*
>
> *Ebbene, non può revocarsi in dubbio che tale norma - dando rilievo, ai fini dell'irrogazione della sanzione accessoria, alla recidività nelle violazioni fiscali in parola, a prescindere dall'essere state, o meno, le stesse definite dal contribuente - abbia carattere speciale rispetto alla disposizione generale contenuta nel D. Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 3 a norma della quale l'applicazione delle sanzioni accessorie è impedita dalla definizione agevolata delle violazioni, prevista dalla stessa disposizione da ultimo menzionata"*[5].

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Posizione recentemente ribadita anche con la sentenza n. 23870/2020, nella quale i giudici di legittimità hanno ulteriormente affermato che la sanzione prevista dall'art. 12, comma 2 cit.:

> *"ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nel D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, comma 3, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non è impedita dalla definizione agevolata prevista da quest'ultima disposizione (Cass. n. 739 del 2019; Cass. n. 25468 del 2008; Cass. n. 25671 del 2008; Cass. 2439 del 2007)"*[6].

NdR: Potrebbe interessarti anche...Provvedimento di sospensione pre irregolarità: come ottenere la revoca per le attività stagionali

***

NOTE

[1] Cfr. Circolare n. 1/E del 19/01/2007:

> *"Ai sensi del nuovo articolo 12, comma 2-bis, competente a disporre il provvedimento di sospensione - da notificare a pena di decadenza entro sei mesi decorrenti dalla contestazione della terza violazione - è la direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente.*
>
> *Il compito di dare esecuzione e verificare l'effettivo adempimento dei provvedimenti di sospensione di cui all'articolo 12, comma 2, è affidato all'Agenzia delle entrate ovvero alla Guardia di Finanza, che coopererà secondo le disposizioni recate dall'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*
>
> *A tale fine, l'esecuzione del provvedimento di sospensione è assicurata mediante applicazione del sigillo dell'organo procedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato ovvero con altro mezzo idoneo a indicare il vincolo imposto a fini fiscali".*

[2] Tale comma dispone che:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *“Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.*
>
> *La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie”.*

[3] Nella circolare in esame si precisa altresì che:

> *“Tra le sanzioni accessorie che non hanno come presupposto indefettibile l'irrogazione della sanzione principale va annoverata la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, ovvero all'esercizio dell'attività medesima, per un periodo da quindici giorni a due mesi, disposta dal comma 2 dell'art. 12 in esame "qualora siano state definitivamente accertate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio".*
>
> *Anche nella precedente Circolare n. 180/E del 10/07/1998 l’Amministrazione finanziaria aveva cura di sottolineare che “nell'ipotesi di definizione agevolata ai sensi degli artt. 16 e 17, non può aver luogo l'irrogazione di sanzioni accessorie.*
>
> *Ancorché l'ipotesi non sia espressamente disciplinata nell'art. 17, si deve ritenere che la definizione agevolata ai sensi del comma 2 comporti l'inefficacia sopravvenuta del provvedimento con il quale le sanzioni accessorie siano state irrogate.*
>
> *Costituisce tuttavia deroga a tale previsione il caso della recidività nella violazione degli obblighi di rilascio dello scontrino e della ricevuta fiscale, dal momento che l'art. 12, comma 2, del D. Lgs. n. 471 del 1997 considera rilevanti, ai fini dell'applicazione delle sanzioni accessorie, anche le violazioni definite in via agevolata, come del resto già avveniva sotto la previgente normativa”.*

[4] Cass. civ. n. 21565/2013; Cass. civ. n. 3216/2013; Cass. civ. n. 22976/2010; Cass. civ. n. 13577/2010; Cass. civ. n. 25671/2008. In Cass. civ. n. 22491/2013 i giudici osservano che:

> *“Come ampiamente evidenziato da questa Corte nelle su menzionate sentenze, tra le ipotesi di non irrogazione viene in rilievo quella contenuta nell'ultima parte del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16, comma 2, per il quale "la definizione agevolata" (c.d. oblazione), da essa resa possibile, "impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie"; di conseguenza, la mancata irrogazione delle sanzioni accessorie "in applicazione" delle disposizioni indicate dalla norma non costituisce ostacolo, per espressa previsione di legge, all'irrogazione della sanzione della*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *sospensione di cui al D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 12.*
>
> *Siffatta interpretazione testuale appare l'unica dotata di una coerenza logica e sistematica, sicché, in linea di principio, deve ribadirsi che l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 12 non può ritenersi mai impedita dalla definizione agevolata di una o più delle tre violazioni "dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio", costituenti, nel loro insieme, la fattispecie unica punita con la sanzione della "sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività"".*

[5] cfr. Cass. civ. n. 25468/2008: “Il D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 12, comma 2, prevede che la sanzione de qua è disposta *"anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione del decreto legislativo recante i principi generali per le sanzioni amministrative in materia tributaria"*.

Il coordinamento di tale norma con quella contenuta nel D. Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 3, deve essere risolto mediante il criterio di specialità. Orbene, la disposizione speciale
è proprio quella contenuta nella prima norma, come emerge dalla sua collocazione sistematica. Pertanto, l'irrogazione di tale sanzione non è impedita dalla definizione agevolata”.

[6] In Cass. civ. n. 5185/2020 gli Ermellini - in accoglimento del ricorso erariale - hanno precisato che:

> *“la CTR da un lato non coglie, esattamente, l'oggetto del contenuto delle "Avvertenze", e per converso erra nel ritenere le stesse fuorvianti per la contribuente, atteso che, nelle stesse "Avvertenze", come correttamente riportato dalla difesa erariale, viene chiarito che "la definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie, salvo il caso di recidività nella violazione degli obblighi di rilascio dello scontrino e ricevuta fiscale", e dall'altro lato non considera che l'applicazione del principio di affidamento e buona fede non può essere, utilmente, invocato di fronte, come nel caso di specie, ad aspetti vincolati della normativa tributaria, poiché ciò comporterebbe la violazione di fondamentali principi di valenza costituzionale, attinenti all'indisponibilità della obbligazione tributaria; 14. del pari, erra il giudice di secondo grado in merito alla questione riportata al punto b); 15.*
>
> *Infatti a partire dalla sentenza n. 2439/ 2007, questa Corte ha ripetutamente affermato che in tema di sanzioni amministrative, per violazione di norme tributarie, il D. Lgs. n. 471 del 1997, il quale prevede la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio ovvero dell'esercizio dell'attività medesima nel caso in cui siano state accertate nel corso di un quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale, ha carattere speciale rispetto alla norma generale contenuta nel D. Lgs. n. 47 del 1997, art. 16, comma 3, con la conseguenza che l'irrogazione di detta sanzione non è inibita dalla definizione*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *agevolata prevista da quest'ultima disposizione (Cass. n. 13577/2010 - Cass. n. 25671/2008)".*

A cura di Massimo Genovesi

Venerdì 26 febbraio 2021

Mini Master Online

Il restart degli accertamenti e dei controlli fiscali: la difesa del contribuente

Percorso di aggiornamento sulla difesa del contribuente, in occasione del riavvio delle attività di accertamento e controllo fiscale

Marzo - Aprile 2021

in collaborazione con
Studio Legale Avv. Carlo Nocera

in fase di accreditamento per Commercialisti

Introduzione al percorso

Il 2021 rappresenta la data di *"ripartenza"* **dei controlli e degli accertamenti fiscali** e della riscossione oggetto di sospensione, come noto, nel corso del 2020 a causa dell'emergenza Covid-19.

I **numeri degli atti da notificare sono impressionanti**: avendo riguardo agli avvisi di accertamento, alle cartelle e agli avvisi di pagamento della riscossione e agli "avvisi bonari", si

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

possono stimare **almeno 8 milioni di provvedimenti in arrivo**.

Per queste ragioni proponiamo un **percorso di aggiornamento sulle tematiche della difesa del contribuente** che, attraverso **4 moduli da 4 ore ciascuno**, intende porre il Professionista nella condizione di avere **piena cognizione degli strumenti** a sua disposizione, al fine di dispiegare un'**efficace difesa** avverso gli atti contenenti la pretesa del Fisco, a partire dalla fase del procedimento di controllo sino all'eventuale rilievo penale delle condotte tributarie.

Ogni argomento sarà trattato con piglio pratico, ma pur sempre approfonditamente, e verrà altresì analizzato alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità, per permettere al Professionista l'acquisizione di un indirizzo puntuale per procedere più efficacemente nella fase difensiva.

SCOPRI DI PIU' >

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D