

Ordinanza del 17/02/2026 n. 3466 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Sanzioni tributarie - Disapplicazione per obiettiva incertezza normativa

Massima:

Al fine di attivare il potere del giudice di disapplicazione per obiettiva incertezza normativa, potere conferito dall'art. 8 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e ribadito, con più generale portata, dall'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e quindi dall'art. 10, comma 3, del decreto legislativo 27 luglio 2000, n. 212, è necessaria la tempestiva domanda del contribuente, non essendo questione rilevabile d'ufficio.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia con sentenza n. 1693/33/2016 depositata il 23/3/2016 respingeva l'appello proposto dalle società MEDIAMARKET Spa avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 4707/12/2014 di rigetto del ricorso introduttivo proposto dalle società avente ad oggetto l'avviso di accertamento per IVA 2007 notificato dall'Agenzia delle Entrate.

2. Nel merito, il giudizio aveva era incentrato sulla questione della qualificazione della manifestazione di carattere promozionale svolta dalla ricorrente, per effetto della quale, con l'acquisto di almeno tre prodotti al costo massimo di Euro 50 ciascuno, quello meno caro era in omaggio. Si controverteva se tale operazione economica dovesse essere qualificata come una operazione a premio per la quale, secondo quanto ritenuto dall'Ufficio finanziario, l'IVA non era detraibile ex artt. 19 e 19 bis del D.P.R. n. 633 del 1972, oppure quale operazione con sconto in natura o vendita promozionale, quale vendita abbinata, per cui valeva l'esenzione ex art 6, lett. c), D.P.R. n. 430 del 2001.

3. Il giudice d'appello, nel confermare la decisione resa dal giudice di prime cure, affermava che nella fattispecie non si era in presenza di sconti di alcun genere, ma della cessione gratuita di un

prodotto, non essendo possibile individuare il prezzo di vendita, il quale variava a seconda dei prodotti scelti dal cliente, né era determinabile lo sconto applicabile, perché variava in funzione del valore dei tre prodotti concretamente scelti. La CTR riteneva, pertanto, che non fosse possibile qualificare la fattispecie nel senso di "sconti" e che così non rientrasse nell'ambito di applicazione della lett c) cit.

4. Avverso tale decisione propone ricorso principale per cassazione la contribuente, affidato a quattro motivi, cui replica l'Agenzia con contro-ricorso e ricorso incidentale condizionato per un motivo.

Il sostituto Procuratore Generale, dott. Stefano Pepe, ha depositato requisitoria scritta, chiedendo il rigetto dei ricorsi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente ricorrente principale, in relazione all'art. 360, primo comma, nn.3 e 5, cod. proc. civ., prospetta la nullità insanabile dell'avviso di accertamento, per violazione e falsa applicazione degli artt.3, n.1 e 6, n.1, lett. c) e c-bis) del D.P.R. n.430/2001, 19, n.4, della L. n.449/1997, 7, n.4, L. n.384/1989, 116, n.1, L. R. n.6/2010 (testo unico delle leggi regionali sul commercio), per erronea identificazione della fattispecie oggetto dell'accertamento impugnato, non qualificata come vendita abbinata promozionale, ma quale operazione a premio, in violazione anche della Circ. MISE 20.11.2014 n.0205930, in mancanza assoluta di motivazione sul punto. Prospetta anche la "violazione di legge, eccesso e straripamento di potere, per omessa rilevazione di avvenuta cessazione della materia del contendere" (cfr. p.5 ricorso).

2. Con il secondo motivo la ricorrente principale, in relazione all'art. 360, primo comma, nn.3 e 5, cod. proc. civ., prospetta la violazione e falsa applicazione degli artt.12 D.P.R. n. n.430/2001, 19, n.4, della L. n.449/1997 in relazione alla legge costituzionale n.3/2001, l'omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti; la nullità insanabile dell'avviso per incompetenza dell'Agenzia a danno della Regione Lombardia o, in subordine, del MISE (ex Ministero delle attività produttive), in relazione alla qualificazione della fattispecie, se operazione a premio o altro tipo di promozione; la mancata integrazione del contraddittorio, rilevabile d'ufficio;

la violazione anche della Circ. Agenzia 12.4.2002 n.32/E, della circolare MISE 28.3.2002 n.1 e 20.11.2014 n.0205930.

3. Con il terzo motivo del ricorso principale la società, in relazione all'art. 360, primo comma, nn.3 e 5, cod. proc. civ., prospetta la nullità insanabile dell'avviso di accertamento, per violazione e falsa applicazione dell' art. 97, n.1, Cost., del principio di buon andamento della P.A., per omissione di coordinamento e conseguente conflitto di poteri con il Ministero per i rapporti regionali, quale collegamento con le singole Regioni, con le regioni stesse e con il MISE. Prospetta inoltre la "reviviscenza e conformità alla superata posizione del MISE con conseguente conflitto di poteri"; il "conflitto, in apparente sintonia con la superata posizione del MISE, ma comunque in antitesi con l'indirizzo generale di governo e dei singoli dicasteri, in tema

di devolution, di vendite promo-zionali, di sconti e di distribuzione commerciale, come confermato dal decreto competitività 2014".

4. Con il quarto motivo la ricorrente principale, in riferimento all'art. 360, primo comma, nn.3 e 5, cod. proc. civ., lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 10 , n.1, L. n.212/2000 , in relazione all' art. 1 , n.1, L. n.241/1990 sui procedimenti amministrativi, carenza assoluta di motivazione e contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili con riferimento alla reiezione della richiesta subordinata con riferimento alle sanzioni per assenza delle condizioni obiettive di incertezza.

5. Preliminarmente, va dato atto dell'eccezione sollevata dalla controrricorrente di inammissibilità del ricorso principale e dei singoli motivi, per essere diretti ad ottenere una nuova valutazione delle emergenze processuali effettuate dal giudice del merito, scrutinabile unitamente alle censure.

6. Il Collegio osserva innanzitutto che tutti e quattro i motivi, nella parte in cui prospettano doglianze ai fini dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. sono inammissibili per doppia conforme con riferimento al paradigma del prospettato vizio motivazionale alla luce del doppio rigetto della prospettazione di parte contribuente sia in primo sia secondo grado. Infatti, l'abrogazione dell' art. 348-ter cod. proc. civ., già prevista dalla legge delega n.206/2021 attuata per quanto qui interessa dal D.Lgs. n.149/2022 , ha comportato il collocamento all'interno dell' art. 360 cod. proc. civ. di un terzo comma, con il connesso adeguamento dei richiami, il quale ripropone la disposizione dei commi quarto e quinto dell'articolo abrogato e prevede l'inammissibilità del ricorso per cassazione per il motivo previsto dal n. 5 dell'art. 360 citato, ossia per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. La ricorrente principale non ha dimostrato che le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello sono state tra loro diverse.

7. Per il resto, con riferimento alle prospettate violazioni di legge, i motivi sono affetti da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza.

7.1. Là dove la ricorrente fa riferimento alla pretesa violazione di circolari amministrative, con le quali vari Ministeri ed enti interpretano norme che la società assume rilevanti a fini tributari, va ribadito nel presente processo (cfr. Cass. n.35098 del 2022) che, anche qualora contengano direttive agli uffici gerarchicamente subordinati, esprimono esclusivamente un parere non vincolante, oltre che per gli uffici a cui sono dirette, per il contribuente, per la stessa autorità che le ha emanate e per il giudice.

Pertanto, va riaffermato che la cd. interpretazione ministeriale delle norme tributarie, sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non costituisce fonte di diritto, né è soggetta al controllo di legittimità esercitato dalla Corte di cassazione (ex artt. 111 Cost. e 360 cod. proc. civ.), trattandosi non di manifestazione di attività normativa, ma di attività interna alla medesima pubblica amministrazione, destinata ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, ma inidonea ad incidere sul rapporto tributario.

7.2. Ciò premesso, ai fini della ricostruzione del quadro normativo rile-vante, si osserva che l' art. 19 , primo comma, della L. n. 449 del 1997 prevede che all' articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, come sostituito dall' articolo 2 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313 , al comma 2, è aggiunto, in fine, il seguente periodo "In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manife-stazioni a premio", stabilendo il successivo comma 8 che "Per le moda-lità di prelievo fiscale relativo a premi consistenti in beni e servizi non imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, si applica una imposta sostitutiva del 20 per cento con esclusione dei biglietti delle lotterie nazionali e delle giocate del lotto".

7.3. Il D.P.R. n. 430 del 2001 , in attuazione dell'art. 19, comma 4, della summenzionata legge, ha introdotto il regolamento che disciplina tutte le manifestazioni a premio, distinguendo tra concorsi a premio (art. 2) e operazioni a premio (art. 3).

In particolare, l'art. 3 prevede che "1. Sono considerate operazioni a premio, anche se il destinatario del premio è un soggetto diverso dall'ac-quirente il prodotto o servizio promozionato, le manifestazioni pubblici-tarie che prevedono a) le offerte di premi a tutti coloro che acquistano o vendono un determinato quantitativo di prodotti o di servizi e ne of-frono la documentazione raccogliendo e consegnando un certo numero di prove documentali di acquisto, anche su supporto magnetico; b) le offerte di un regalo a tutti coloro che acquistano o vendono un determi-nato prodotto o servizio. 2. Sono considerate operazioni a premio anche quelle nelle quali, all'acquirente di uno o più prodotti o servizi promozio-nati, viene offerta in premio la possibilità di ottenere, dietro presenta-zione di un numero predeterminato di prove di acquisto e mediante un contributo di spesa, un diverso prodotto o servizio a prezzo scontato. Il contributo richiesto non deve essere superiore al 75 per cento del costo del prodotto o servizio, sostenuto dalla ditta promotrice, al netto dell'im-posta sul valore aggiunto. Il premio consiste nello sconto di prezzo rap-presentato dalla differenza tra il valore normale del bene offerto e il contributo richiesto".

7.4. Sono poi escluse dal regime fiscale previsto dall' art 19 , comma 8, della L. n. 449 del 1997 , in quanto non si considerano concorsi ed ope-razioni a premio, le attività promozionali svolte con modalità diverse, in particolare laddove le stesse siano basate su di una clausola accessoria al contratto, nonché le manifestazioni a premio di cui all' art. 6 del D.P.R. n. 430 del 2001 .

Tra di esse, vi sono anche "le operazioni a premio con offerta di premi o regali costituiti da sconti sul prezzo dei prodotti e dei servizi dello stesso genere di quelli acquistati o da sconti su un prodotto o servizio di genere diverso rispetto a quello acquistato, a condizione che gli sconti non siano offerti al fine di promuovere quest'ultimo, o da quantità ag-giuntive di prodotti dello stesso genere" (v. art. 6 , comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 430 del 2001).

7.5. Infine, nella delineazione del quadro va tenuto conto del fatto che l' art. 22 bis del D.L. 24 giugno 2014, n. 91 , conv. con modif. nella L. 11 agosto 2014 n. 116 , in vigore dal 21/08/2014, ha inserito una ulteriore lett. c-bis) all' art. 6 , comma 1, del D.P.R. n. 430 del 2001 , escludendo dall'ambito applicativo del regolamento anche "le manifestazioni nelle quali, a fronte di una determinata spesa, con o senza soglia d'ingresso, i premi sono costituiti da buoni da utilizzare su

una spesa successiva nel medesimo punto vendita che ha emesso detti buoni o in un altro punto vendita facente parte della stessa insegna o ditta". Tale novella, per condivisa interpretazione (cfr. Cass., Sez. 5, n.770 del 2024), non è retroattiva.

8. Dal complesso normativo sopra ricostruito emerge che l'imposta so-stitutiva di cui all'art. 19, comma 8, cit. si applica, in via generale, a tutte manifestazioni a premio contemplate dal D.P.R. n. 430 del 2001 , ad eccezione di quelle di cui all'art. 6 cit. che, in quanto tali, non possono godere di una applicazione estensiva dovendo essere interpretate re-strittivamente, quali eccezioni alla regola.

La decisione della CTR è, perciò, sostanzialmente condivisibile in diritto, laddove riconduce la fattispecie in esame alla previsione di cui all'art. 3 cit., poiché non trova applicazione l'esclusione di cui al successivo art. 6.

9. Passando alla natura dell'operazione economica promozionale, og-getto del primo motivo di ricorso, non è condivisibile la tesi della ricor-rente circa la ricorrenza nella specie di una vendita abbinata (sottospecie di vendita promozionale) sussumibile sotto la disciplina di cui all'art. 6 lett c) e c-bis) cit. Nel caso in esame, infatti, per come evocate dalla ricorrente non ricorrono le ipotesi di esenzione sopra richiamate, in quanto, da un lato, l'eccezione prevista dall'art. 6, comma 1, lett. c), attiene alle ipotesi in cui i premi sono costituiti da sconti sull'acquisto di quantità aggiuntive dello stesso bene o sull'acquisto di un bene diverso non in promozione e non nella cessione di un bene ulteriore che è, evi-dentemente, cosa diversa dallo sconto sui beni acquistati.

Dall'altro, l'eccezione prevista dall'art. 6, comma 1, lett. c-bis), concer-nente l'erogazione di buoni sconto che, oltre a non essere applicabile per non avere carattere interpretativo la novella così introdotta, regola una fattispecie estranea a quella oggetto di scrutinio. Infatti, la vendita abbinata ricorre nei casi in cui vi è una promozione di prezzo che offre uno sconto sull'acquisto congiunto di più prodotti. Al contrario, l'opera-zione a premio, non è solo quella caratterizzata dalla raccolta punti a seguito di acquisti di beni o servizi e dalla conseguente erogazione di buoni sconto da valere per l'acquisto di altri beni e servizi (cfr. Cass. n.770 del 2024), ma anche quella che implica l'offerta di un regalo a tutti i consumatori che acquistano, dovendosi come tale intendere la ricezione di un prodotto o servizio "gratuito" in conseguenza dell'acqui-sto di un altro, senza quindi che il cliente paghi il valore di tutti i beni ricevuti.

10. Con riferimento al dedotto difetto di competenza sulle operazioni a premio dell'Agenzia delle entrate a favore della Regione e del Ministero dello Sviluppo Economico, evocato con il secondo e terzo motivo di ri-corso, assume rilievo quanto sopra riportato con riferimento alla natura giuridica dell'operazione a premio. Essa va ricondotta nell'ambito della fattispecie della promessa al pubblico, disciplinata dall' art. 1989 cod. civ., quale particolare specie di negozio unilaterale non recettizio che vincola il promittente, non appena la sua volontà è resa pubblica, nei confronti di persone indeterminate (anche se i destinatari della pro-messa non devono necessariamente coincidere con la generalità del pubblico).

10.1. Tale configurazione è, del resto, confermata anche dall' art. 1 , comma 2, del D.P.R. n. 430 del 2001 , secondo il quale, riguardo in ge-nere alle manifestazioni a premio, per le obbligazioni

assunte nei confronti dei promissari si applicano le disposizioni degli artt. 1989 , 1990 e 1991 cod. civ. Ne discende che le attività promozionali svolte con modalità diverse da quelle suddette non possono essere considerate operazioni a premio ed esulano, pertanto, dall'ambito applicativo della normativa menzionata e del relativo regime tributario (cfr. Sez. 5, n. 30840 del 2017, conforme a Cass. n.8326 del 2012). Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria si è limitata a controllare il corretto adempimento da parte della contribuente dei propri obblighi tributari ovvero ad esercitare le funzioni ad essere attribuite dalla legge (cfr. art. 62 D.Lgs. n. 300 del 1999).

11. Quanto alla dedotta sussistenza di una causa di non punibilità, ex art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , e art. 6 , comma 2, D.Lgs. n. 472 del 1997 e art. 10 , comma 3, L. n. 212 del 2000 , oggetto del quarto motivo di ricorso, va dato atto del fatto che in tema di sanzioni amministrative tributarie vi è un contrasto di giurisprudenza circa la necessità (v. Cass. Sez. 5, n. 15406 del 2021 e, conformi, Cass. n. 14402 del 2016 ; Cass. n. 17195 del 2019), o meno (v. Cass. Sez. 5, n. 2604 del 2024 , conforme ad una risalente interpretazione Cass. n.2820 del 1995 ; Cass. n.2979 del 1990), di una domanda del contribuente al fine di attivare il potere di disapplicazione del giudice per l'obiettiva incertezza normativa.

11.1. Il Collegio ritiene di dover riaffermare la giurisprudenza della Sezione in materia sanzionatoria secondo la quale, al fine di attivare il potere del giudice di disapplicazione per obiettiva incertezza normativa - potere conferito dall' art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , e ribadito, con più generale portata, dall'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e quindi dall'art. 10, comma 3, del D.Lgs. 27 luglio 2000, n. 212 - serve la tempestiva domanda del contribuente, non essendo questione rilevabile d'ufficio. Tale interpretazione è conforme, tra le altre, a Cass. Sez. 5, n. 15406 del 2021 ; Cass. n. 17195 del 2019 ; Cass. n. 14402 del 2016 ; Cass. Sez. 6 - 5, n. 7067 del 2015 ; Cass. Sez. 5, n. 440 del 2015 ; Cass., Sez. 5, n. 4031 del 2012 ; Cass., Sez. 5, n. 22890 del 2006 e si ritiene di dover superare il contrario precedente Cass. Sez. 5, n. 2604 del 2024 , il quale aveva condiviso una risalente interpretazione della Sezione (v., tra le altre, Cass. n.2820 del 1995 e Cass. n.2979 del 1990).

11.2. Infatti, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle Corti di giustizia tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione. L'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, né, per conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto.

Tale soluzione ermeneutica è rispettosa del principio della domanda e di parità delle armi ai fini dell' art. 24 Cost., letto anche in relazione all' art. 99 cod. proc. civ., nonché ai fini degli artt. 6 CEDU, 47 CDFUE e ha il suo peso nella fattispecie la circostanza che la CTR, con motivazione logica, ha escluso il ricorrere nella specie di tale circostanza (cfr. pag. 7 sentenza), affermazione

rispetto alla quale parte ricorrente omette di indicare quali sarebbero gli eventuali profili di incertezza, limitandosi a contrastare la argomentata e logica decisione del giudice che li ha esclusi.

11.3. Deve conclusivamente riaffermarsi, in superamento del contrasto giurisprudenziale sopra tratteggiato, il principio di diritto in base al quale "Al fine di attivare il potere del giudice di disapplicazione per obiettiva incertezza normativa - potere conferito dall' art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , e ribadito, con più generale portata, dall' art. 6 , comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , e quindi dall'art. 10, comma 3, del D.Lgs. 27 luglio 2000, n. 212 - è necessaria la tempestiva domanda del contribuente, non essendo questione rilevabile d'ufficio."

12. Il ricorso principale è in ultima analisi rigettato, con conseguente inammissibilità per sopravvenuta carenza di interesse ex art. 100 cod. proc. civ., del ricorso incidentale condizionato che reca una macro-cen-sura sia per omessa pronuncia sia per motivazione apparente con riferimento al tema, dipendente dai tributi, circa le sanzioni.

Le spese di lite, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, dichiara inammissibile il ricorso in-cidentale e condanna la società alla rifusione delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle entrate, liquidate in Euro 5.900 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma il 14 novembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 17 febbraio 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza