Sentenza del 28/07/2022 n. 23695 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di (---) Srl atto di irrogazione delle sanzioni per l'omesso invio telematico della comunicazione relativa ai dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute dal proprio cessionario, esportatore abituale, in relazione ad una operazione avvenuta all'inizio del 2009.

L'impugnazione della contribuente, che deduceva l'illegittimità dell'atto e, comunque, la non debenza delle sanzioni, era rigettata dalla CTP di Matera. La sentenza era riformata dal giudice d'appello, che riteneva la violazione meramente formale e, comunque, non più punibile in forza della sopravvenuta modifica normativa di cui al D.Lgs. n. 175 del 2014, che aveva posto a carico dell'esportatore abituale (e non più del fornitore) l'obbligo dell'invio della comunicazione.

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con tre motivi. Resiste (---) Srl con controricorso. L'Agenzia delle entrate ha altresì depositato memorie illustrative, anche in replica alle conclusioni del Procuratore Generale.

Motivi della decisione

1. Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità sollevata dalla contribuente posto che l'Ufficio ha riprodotto l'intera decisione impugnata e specificamente indicato l'asserito errore in diritto in cui sarebbe incorsa la CTR senza necessità di rinvio ad ulteriori elementi del giudizio di merito.

Parimenti infondata è l'asserita improcedibilità per violazione dell'art. 369 c.p.c. per omesso deposito dei documenti, atteso che, come ripetutamente affermato dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte, "in tema di giudizio per cassazione, per i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie, la indisponibilità dei fascicoli delle parti (i quali, ex D.Lgs. n. 546 del 1992 art. 25, comma 2, restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono restituiti solo al termine del processo) comporta la conseguenza che la parte ricorrente non è onerata, a pena di improcedibilità ed ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, della produzione del proprio fascicolo e per esso di copia autentica degli atti e documenti ivi contenuti, poichè detto fascicolo è già acquisito a quello d'ufficio di cui abbia" - come nella specie - "domandato la trasmissione alla S.C. ex art. 369, comma 3, c.p.c., a meno che" evenienza che qui non ricorre - "la predetta parte non abbia irritualmente ottenuto la restituzione del fascicolo di parte dalla segreteria della commissione tributaria; neppure è tenuta, per la stessa ragione, alla produzione di copia degli atti e dei documenti su cui il ricorso si fonda e che siano in ipotesi contenuti nel fascicolo della controparte" (Cass. n. 28695 del 30/11/2017).

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per aver la CTR, in ultra petizione, applicato lo ius superveniens di cui al D.Lgs. n. 175 del 2014, invocato dalla contribuente solo con la memoria difensiva in appello.

2.1. Il motivo è infondato.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte, infatti, in materia di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario è applicabile retroattivamente in forza del principio del favor rei, a condizione che il processo sia ancora in corso e che perciò non sia ancora definitiva la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato (v. in generale, da ultimo, Cass. n. 8716 del 30/03/2021; specificamente, con riguardo alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 174 del 2015, v. Cass. n. 10656 del 22/04/2021; Cass. n. 19738 del 12/07/2021 con riguardo alla stessa fattispecie qui in giudizio).

3. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 633 del 1972 e 1, lett. c), D.L. n. 746 del 1983 per aver la CTR ritenuto non contestata l'inapplicabilità dell'Iva con riguardo alle fatture emesse dalla contribuente atteso che la contestazione riguardava il mancato invio della comunicazione contenente i dati della dichiarazione di intento, omissione che non aveva carattere meramente formale.

3.1. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli D.Lgs. n. 472 del 1997 artt. 3, comma 2, e D.Lgs. n. 175 del 2014 art. 20, commi 2 e 3, per aver la CTR ritenuto non più punibile la violazione della contribuente a seguito della novella, che non ha abrogato la disposizione precedente ma ne ha modificato la riferibilità soggettiva (dal fornitore all'esportatore), pur continuando a sanzionare condotte specificamente riferite al primo.

4. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente per ragioni di connessione logica, sono fondati nei termini che seguono.

4.1. Va rilevato, in punto di fatto, che è pacifico, come riconosciuto dalla stessa CTR, che l'operazione era costituita dalla cessione di beni ad un esportatore abituale, da cui il regime di non imponibilità ex D.P.R. n. 633 del 1972 art. 8, comma 1, lett. c),. Da ciò l'Ufficio, sul rilievo dell'omesso invio della comunicazione contenente i dati della dichiarazione d'intento dell'esportatore abituale, ha contestato alla società, quale fornitore, la violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997 art. 7, comma 4 bis.

La CTR, sul punto, ha ritenuto che detta violazione (nel testo allora vigente) integrasse una violazione meramente formale non punibile poichè "non ha causato un danno all'erario" in quanto "l'Iva addebitata dal committente sarebbe divenuta detraibile per il commissionario, salvo che quest'ultimo non avesse dei limiti alla detrazione, ipotesi quest'ultima che non viene paventata dall'ufficio", considerazione poi reiterata affermando "non ha comportato alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non ha inciso sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo".

La CTR, inoltre, ha precisato altresì che "l'art. 1, comma 1, lett. c), stabilisce che la dichiarazione deve essere inviata al fornitore prima dell'effettuazione dell'operazione e, al comma 2, che gli estremi della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse... la dichiarazione deve essere progressivamente numerata dal dichiarante e dal fornitore o prestatore e annotata entro i quindici giorni successivi a quello dell'emissione della fattura, elementi tutti che gli accertatori non hanno rilevato non essere stati rispettati".

4.2. Tale statuizione è errata in diritto.

La distinzione tra le diverse ipotesi (violazioni meramente formali, violazioni formali e violazioni sostanziali), già oggetto di reiterati interventi di questa Corte (v. da ultimo Cass. n. 16450 del 10/06/2021; Cass. n. 28938 del 17/12/2020), deve infatti ritenersi ancorata alle seguenti caratteristiche:

- le violazioni sono sostanziali se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento;

- le violazioni sono formali se pregiudicano l'esercizio delle azioni di controllo pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento;

- le violazioni sono meramente formali se non influiscono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, nè arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

Ai fini della concreta distinzione tra le diverse ipotesi, inoltre, mentre per distinguere tra violazioni formali e sostanziali "è necessario accertare in concreto se la condotta abbia cagionato un danno erariale, incidendo sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o del versamento del tributo" (Cass. n. 16450/2021 cit.), ai fini della distinzione tra violazioni formali e violazioni meramente formali la valutazione "deve essere eseguita alla stregua dell'idoneità ex ante della condotta a recare il detto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, previo inquadramento della condotta stessa nel paradigma normativo di riferimento" (Cass. n. 28938/2020 cit.) e, dunque, deve essere operato un giudizio in astratto che pone in relazione il bene giuridico tutelato e la fattispecie giuridica alla quale va ricondotta la specifica trasgressione.

4.3. Orbene, la CTR non si è attenuta a tali principi poichè anche ai fini della distinzione tra violazioni formali e meramente formali ha articolato un giudizio in concreto ed ex post anzichè valutare l'idoneità ex ante della condotta tenuta.

Va rilevato, invece, che l'obbligo di comunicazione della dichiarazione di intenti si correla all'esigenza di consentire un efficace controllo sull'applicazione della disciplina in tema di Iva e, in particolare, del regime di riscossione dell'imposta relativa ad operazioni di cessione intraunionale o all'esportazione e, per tale ragione, la sua inosservanza non può dare luogo ad una violazione meramente formale, in quanto tale non punibile (cfr., in merito a fattispecie analoga di omessa annotazione e registrazione della dichiarazione di intento, Cass. n. 22178 del 27/09/2013; Cass. n. 12847 del 22/06/2015; Cass. n. 19738 del 12/07/2021).

Non viene, dunque, in rilievo una mera irregolarità dichiarativa attinente alle modalità di comunicazione del documento, suscettibile di dare luogo ad una violazione meramente formale, bensì una inosservanza degli obblighi di dichiarazione e verifica in capo al fornitore, idonei ad ostacolare l'attività di controllo.

5. Sulla disciplina in questione, peraltro, il legislatore, con l'D.Lgs. n. 175 del 2014 art. 20, è intervenuto, modificando il soggetto attivo dell'obbligo di invio della comunicazione, in relazione alle quali la CTR "in applicazione del principio di legalità" ha ritenuto non più sanzionata la condotta del fornitore.

5.1. Occorre dare atto, inoltre, che, nelle more del giudizio, la disciplina in esame è stata oggetto di plurimi interventi normativi (il primo dei quali preso in considerazione dalla CTR), incidendo, in termini obbiettivi, non solo sulle modalità di realizzazione dell'illecito ma anche sulla sanzione prevista.

5.2. Appare dunque necessario valutare quale sia, per effetto dei suddetti interventi, la disciplina applicabile alle condotte poste in essere anteriormente al 31 dicembre 2014, ossia se la disposizione originaria sia tuttora applicabile; se, invece, vi sia stata una abolitio (e con quali effetti) od una successione di norme; quale, in quest'ultima evenienza, debba essere considerata la disciplina più favorevole; come refluisca la vicenda sul principio di proporzionalità delle sanzioni.

6. Tali questioni, invero, sono già state oggetto di disamina da parte di questa Corte (Cass. 19738 del 12/07/2021; Cass. n. 202 del 05/01/2022), disamina che va qui confermata e ribadita con alcune precisazioni e integrazioni anche alla luce del recente intervento delle Sezioni Unite n. 13145 del 27/04/2022.

6.1. In via preliminare va evidenziata la successione delle modifiche che hanno interessato D.Lgs. n. 471 del 1997 art. 7, comma 4 bis: a) il testo vigente all'epoca dei fatti prevedeva:

"4-bis. E' punito con la sanzione prevista nel comma 3 il cedente o il prestatore che omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di cui all'art. 1, comma 1, lettera c), ultimo periodo, del D.L.n. 746 del 29 dicembre 1983, convertito, con modificazioni, dalla L. n.17 del 27 febbraio 1984, o la invia con dati incompleti o inesatti".

b) il testo modificato con l'art. 20 D.Lgs. n. 175 del 2014 (vigente dal 1 gennaio 2015) ha invece previsto:

"4-bis. E' punito con la sanzione prevista nel comma 3 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'art. 8, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate, prevista dall'art. 1, comma 1, lettera c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17" L'ultimo comma della norma, tuttavia, ha dettato una esplicita disposizione transitoria limitativa poichè ha previsto

l'applicabilità della modifica alle sole "dichiarazioni d'intento relative ad operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1 gennaio 2015".

c) pochi mesi dopo, peraltro, con l'art. 15 D.Lgs. n. 158 del 2015 il legislatore è nuovamente intervenuto, conservando la struttura della fattispecie, di cui ha solo modificato la sanzione irrogata:

"4-bis. E' punito con la sanzione amministrativa da Euro 250 a Euro 2.000 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'art. 8, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate, prevista dall'art. 1, comma 1, lettera c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17".

L'art. 32, comma 1, D.Lgs. n. 158 del 2015 (come modificato dall'art. 1, comma 133, L. n. 208 del 2015), tuttavia, a differenza di quanto era stato previsto con il D.Lgs. n. 175 del 2014, non ha introdotto limiti specifici di applicabilità della modifica poichè ha semplicemente previsto che "Le disposizioni di cui al Titolo II (ossia gli artt. 15 e 16) del presente decreto si applicano a decorrere dal 1 gennaio 2016", da cui l'utilizzabilità della novella quale ius superveniens purchè vi sia un processo ancora in corso ed il provvedimento impugnato non sia, quindi, divenuto definitivo (v. Cass. n. 15978 del 27/06/2017; Cass. n. 1706 del 24/01/2018; Cass. n. 8716 del 30/03/2021).

d) infine, il legislatore, in tempi recenti, è nuovamente intervenuto con l'art. 12 septies D.L. n. 34 del 2019 (vigente dal 1 gennaio 2020), secondo il quale:

"4-bis. E' punito con la sanzione prevista al comma 3 (dal cento al duecento per cento dell'imposta) il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'art. 8, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione di cui all'art. 1, comma 1, lettera c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17".

Il legislatore, dopo pochi anni, dunque, ha parzialmente innovato le modalità della condotta in capo al fornitore ed ha ritenuto di inasprire il trattamento punitivo, ripristinando l'originaria sanzione ante 2014.

Il comma 4 dell'art. 12 septies D.L. n. 34 del 2019, inoltre, ha fornito una regola temporale sostanzialmente omogenea a quella dell'art. 32, comma 1, su cit., poichè si è limitato a disporre che la disposizione si applica "a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto".

Infine, per completezza, occorre ricordare che il legislatore è nuovamente intervenuto sull'art. 7 D.Lgs. n. 471 del 1997 con la L. n. 178 del 2020, senza, tuttavia, incidere sul comma 4 bis.

7. Dal complesso percorso normativo illustrato risalta, in primo luogo, la scelta del legislatore di individuare un limite temporale in relazione al primo degli interventi innovatori.

L'art. 20, u.co., D.Lgs. n. 175 del 2014 è univoco nello stabilire che la modifica si applica "alle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1 gennaio 2015", sicchè, correlativamente, alle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni effettuate anteriormente a quella data rimaneva applicabile la disciplina previgente.

Sotto questo profilo, dunque, resterebbe privo di rilievo valutare se la modifica abbia determinato o meno una abolitio o una successione nell'illecito: è stato lo stesso legislatore a fornire, in termini specifici, una disciplina temporale, sicchè la nuova norma, come modificata nel 2014, non rileva come ius superveniens ai fini sanzionatori, restando le condotte anteriori soggette alla sanzione originariamente stabilita.

7.1. Tuttavia, il successivo intervento del 2015 (e, in parte, anche quello del 2019) ha lasciato inalterata la struttura della fattispecie, di cui ha modificato solo la sanzione senza prevedere anche una disciplina transitoria derogatoria dei principi generali.

Ne deriva che i fatti comunque riconducibili alla fattispecie delineata dall'art. 7, comma 4 bis, cit. come modificata dal D.Lgs. n. 158 del 2015 - sia anteriori che successivi al 2014 - divengono, ove vi sia una continuità dell'illecito, suscettibili di valutazione secondo i canoni del favor rei (v., con riguardo, ad una ipotesi di successione di norme con plurimi interventi normativi e con "salto" della modifica intermedia, Cass. n. 10855 del 23/04/2021).

7.2. E' quindi dirimente stabilire se per effetto del D.Lgs. n. 175 del 2014 vi sia stata abolitio o meno poichè, nel primo caso, vi sarebbe una cesura definitiva anche rispetto alle successive modifiche (prive di incidenza sull'originaria violazione), mentre nella seconda ipotesi assumerebbe rilievo la sopravvenuta attenuazione del rigore sanzionatorio operata con il D.Lgs. n. 158 del 2015.

7.3. La questione, infine, si interseca con la valutazione sulla proporzionalità della sanzione, che, nel primo caso, impone un apprezzamento specifico, mentre, nel secondo, la problematica resta sostanzialmente assorbita dal più favorevole regime sanzionatorio (in termini fissi, tra un minimo e un massimo, e non proporzionali) introdotto successivamente.

8. Appare necessario, pertanto, individuare i confini tra abolitio e successione di norme.

8.1. L'art. 3 D.Lgs. n. 472 del 1997 ha introdotto, in materia sanzionatoria tributaria, il generale principio del favor rei di origine penalistica, prevedendo che:

"1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.

3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il

provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo".

8.2. La norma pone regole tra loro strettamente concatenate e in reciproco rapporto.

Il comma 1, in particolare, impone che un fatto è punibile solo se è previsto, come tale, da una legge esistente al momento della sua realizzazione.

Il comma 2 fonda la sua regola su questo assunto: prima il fatto era punibile, poi non è più tale perchè la legge è cambiata. Se il pagamento della sanzione è già stato compiuto è esclusa ogni ripetizione; altrimenti, non si può procedere alla riscossione.

Il comma 3 porta a compimento il percorso logico così avviato: il fatto resta punibile perchè tale era sia nella precedente legge che nella successiva. Ciò avviene quando tra le due norme - rispetto al fatto - vi è un rapporto di specialità.

Il rapporto di specialità, poi, sta ad indicare che l'ambito occupato dalle due norme può variamente articolarsi, per cui, in concreto può anche verificarsi - in un rapporto tra genere e specie ed entrambe le norme siano speciali ovvero la norma precedente sia generale e quella successiva speciale - una abrogazione parziale per quella parte delle condotte che non sia più illecita.

In altri termini, non vi è integrale abolizione quando la fattispecie prevista dalla legge successiva rientrava già nell'ambito di quella precedente.

8.3. L'analisi per verificare se vi sia stata o meno una successione di norme deve, dunque, guardare alla struttura delle fattispecie che si sono succedute.

Su tale aspetto, invero, appare utile richiamare gli orientamenti espressi dalle Sezioni Unite penali sulla parallela problematica relativa all'art. 2, comma 3, c.p. Secondo una prima pronuncia, infatti, "deve riconoscersi un fenomeno successorio... quando, all'esito della comparazione e del raffronto tra gli elementi strutturali del contenuto normativo delle fattispecie incriminatrici, persiste, anche se mutato, il giudizio di disvalore astratto per effetto di un nesso di continuità ed omogeneità delle rispettive previsioni, e il significato lesivo del fatto storico sia riconducibile nel suo nucleo essenziale, secondo le regole proprie del concorso apparente di norme, ad una diversa e più mite categoria d'illecito, tuttora penalmente rilevante, nonostante ed anzi proprio in conseguenza dell'intervento legislativo che, benchè formalmente abrogativo, di fatto modifica l'ambito di applicabilità della previgente e diversa norma incriminatrice" (Cass. Sez. U. penali n. 27 del 25/10/2000, Di Mauro, relativa, tra l'altro, ad illeciti tributari).

Tale affermazione è stata poi oggetto di puntuale precisazione e chiarimento da Cass. Sez. U. penali n. 25887 del 26/03/2003, Giordano e altri, che ha affermato che "il criterio normale deve essere quello che porta a ricercare un'area di coincidenza tra le fattispecie previste dalle leggi succedutesi nel tempo, senza che sia necessario rinvenire conferme della continuità attraverso criteri valutativi" poichè "nell'ipotesi di sostituzione, formale o sostanziale, di una disposizione incriminatrice la nuova disposizione esprime di per sè un giudizio di disvalore che giustifica una conclusione di continuità".

Il principio è stato ulteriormente ribadito da Cass. Sez. U. penali n. 24468 del 26/02/2009, Rizzoli, secondo la quale, in caso di modifica della norma incriminatrice, l'interprete, per accertare se ricorra o meno abolitio criminis "deve procedere al confronto strutturale tra le fattispecie astratte che si succedono nel tempo al fine di verificare la sussistenza di uno spazio comune alle dette fattispecie, senza la necessità di ricercare conferme della continuità facendo ricorso ai criteri valutativi dei beni tutelati e delle modalità di offesa" atteso che tale confronto permette, in maniera autonoma, di verificare se l'intervento legislativo successivo assuma o meno carattere demolitorio di un elemento costitutivo del fatto tipico, alterando "la fisionomia della fattispecie", ovvero, al contrario, non incidendo su "un elemento strutturale" e consentendo la sopravvivenza "di uno spazio comune alle dette fattispecie".

A tale principio, poi, si è costantemente uniformata la successiva giurisprudenza delle Sezioni Penali della Corte (v. ex multis Cass. pen. Sez. 1, n. 36079 del 10/05/2016, Costa; Cass. pen. Sez. 1, n. 3269 del 03/10/2019, T; Cass. pen. Sez. 6, n. 35581 del 12/05/2021, Grasso).

8.4. Al medesimo approdo, inoltre, sono pervenute anche le Sezioni civili con riguardo alle sanzioni amministrative tributarie.

Già in precedenza, infatti, si era sottolineato "come, ai fini di una eventuale "abolitio criminis", non sia sufficiente una mera modifica (mediante riduzione, aumento od accorpamento) dei termini e delle scadenze connesse alle modalità di effettuazione dei versamenti dell'imposta, atteso che in tali casi rimane comunque immutata sia la condotta materiale descritta della norma sanzionatoria (omesso o ritardato pagamento), sia l'interesse la cui offesa la sanzione intende reprimere" (Cass. n. 25754 del 5/12/2014).

Recentemente, poi, sono intervenute le Sezioni Unite civili (Sez. U, n. 13145 del 27/04/2022) che, esplicitamente, hanno affermato che "l'impianto sanzionatorio non penale nella materia tributaria risponde a uno stampo penalistico, sia pure modellato, qualora incida sulle materie di competenza dell'Unione, dai principi unionali di adeguatezza, proporzionalità ed effettività; e quest'impianto s'impernia sul principio di legalità, del quale la regola dell'abolitio criminis è architrave", da cui la conclusione della rilevanza dei principi ivi applicati.

8.5. Al di là delle modifiche intervenute, assume rilievo, pertanto, la verifica se vi sia una sostanziale continuità strutturale degli elementi costitutivi delle diverse previsioni che si sono succedute nel tempo, sì da valutare se ricorra "la sopravvivenza di uno spazio comune alle dette fattispecie".

9. Alla luce dei principi esposti occorre, dunque, porre a confronto le disposizioni in questione con riguardo al testo precedente e posteriore alla modifica operata con l'art. 20 D.Lgs. n. 175 del 2014.

9.1. La complessiva fattispecie, nella vigenza del testo anteriore al 2014, era così delineata:

a) il cessionario/committente, in caso di effettuazione di operazioni senza addebito d'imposta, era tenuto ad emettere la dichiarazione d'intento e, in mancanza, incorreva nelle sanzioni previste dall'art. 7, comma 3, D.Lgs. n. 471 del 1997;

b) il fornitore (cedente/prestatore) poteva fornire la prestazione (in regime di non imponibilità) purchè avesse ricevuto dall'esportatore la dichiarazione d'intento, che doveva inviare tempestivamente all'Agenzia delle entrate; in mancanza, incorreva nella medesima sanzione di cui al comma 3, richiamato dall'art. 7, comma 4 bis;

c) il collegamento tra i due soggetti era poi precisato dall'art. 1, comma 1, lett. c) D.L. n. 746 del 1983 che imponeva al primo la trasmissione della dichiarazione d'intenti al cedente/prestatore.

Le attività del cessionario/committente e del cedente/prestatore confluivano, dunque, in una unitaria, più ampia, fattispecie costituita dalla realizzazione di operazioni in regime di esonero d'imposta, con oneri ripartiti in relazione al ruolo ricoperto e con trattamento sanzionatorio mirato sulla mancanza della dichiarazione d'intenti, sia pure avuto riguardo alla specifica condotta rispettivamente attribuita.

9.2. A seguito delle modifiche operate con il D.Lgs. n. 175 del 2014 (e conservate con il D.Lgs. n. 158 del 2015) la fattispecie risulta così articolata:

a) l'obbligo fondamentale del cessionario/committente, che effettui operazioni senza addebito d'imposta, non è mutato: egli è tenuto ad emettere la dichiarazione d'intento e l'inosservanza è sanzionata ai sensi dell'art. 7, comma 3, D.Lgs. cit.;

b) tuttavia, a carico del cessionario/committente sussiste anche l'obbligo di provvedere che essa sia "trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica"; dopodichè deve consegnare al cedente/prestatore sia la dichiarazione d'intenti sia la ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle entrate (art. 1, comma 1, lett. c) D.L. n. 746 del 1983, come modificato dall'art. 20, comma 1, D.Lgs. n. 175 del 2014);

c) quanto al cedente/prestatore le modifiche precisano che egli non può effettuare la cessione in regime di esenzione "prima di aver ricevuto" dal cessionario/committente "la dichiarazione d'intenti" e senza "aver riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate" di cui al su citato art. 1, comma 1, lett. c);

d) tale norma, come modificata, rende in realtà ancora più stretto il rapporto tra i due soggetti, il quale è ulteriormente mediato con l'obbligatorio accesso, per entrambi, al sistema telematico e alla banca dati delle dichiarazioni d'intento dell'Agenzia delle entrate.

Anche successivamente alla modifica, dunque, le attività del cessionario/committente e del cedente/prestatore confluiscono nella stessa unitaria fattispecie di realizzazione di operazioni in regime di esonero d'imposta e, parimenti, il trattamento sanzionatorio resta mirato sull'assenza della dichiarazione d'intenti avuto riguardo alle specifiche condotte attribuite.

9.3. In evidenza, l'elemento differenziale tra le due situazioni ruota attorno allo spostamento di un unico adempimento, ossia l'invio della dichiarazione di intenti, prima a carico del fornitore e, dopo, direttamente gravante sul cessionario/committente.

Giova sottolineare, invero, che l'inadempimento dell'invio della dichiarazione di intenti, pur sempre illecito, non è, in sè, più oggetto di una autonoma sanzione.

Per quanto riguarda il cessionario/committente, infatti, resta incluso nella più ampia condotta a suo carico prevista dal comma 3 ("Chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento").

Quanto al cedente/prestatore, a cui il cessionario/committente ha inviato la dichiarazione e la relativa ricevuta, invece, la trasmissione della dichiarazione di intenti è sostituita dal diverso adempimento di riscontrare "telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate" della stessa, ossia egli deve provvedere al riscontro che, effettivamente, l'operazione era stata corredata dalla dichiarazione di intenti.

Si tratta, tuttavia, di adempimenti, per quest'ultimo, che sono differenti sul piano quantitativo e non su quello qualitativo.

L'attività, infatti, era già necessariamente inclusa nella previgente indicazione normativa, per la quale doveva essere effettuata:

- la trasmissione al cedente/prestatore della dichiarazione di intenti dal cessionario/committente;

- la comunicazione della dichiarazione così ricevuta all'Agenzia delle entrate;

- la necessaria indicazione, in tale comunicazione, degli estremi dell'atto ricevuto dal cedente/prestatore.

Tale comunicazione, in altri termini, presupponeva, logicamente e fattualmente, la verifica della corrispondenza tra l'atto ricevuto e quello comunicato, e dunque richiedeva ciò che, nella nuova formulazione, è definito come riscontro, il quale prima integrava una attività necessaria e preliminare all'invio ed ora assolve l'integrità delle verifiche in capo al soggetto: si tratta, dunque, di compiti tra loro omogenei e correlati alle medesime funzioni di controllo svolte dall'Agenzia delle entrate.

A carico del cedente/prestatore, del resto, è sempre richiesta una azione che vede come destinataria l'Agenzia delle entrate, alla quale, prima, doveva inviare la dichiarazione e presso il cui sito, ora, deve accedere telematicamente per verificare se la dichiarazione sia stata effettivamente inviata.

9.4. Sussiste, dunque, una continuità strutturale tra la previsione originaria e le modifiche sopravvenute.

La stessa Relazione al decreto sulle semplificazioni attuato con il D.Lgs. n. 175 del 2014 chiarisce, peraltro, che con la modifica è stata solo adottata "una diversa modalità di adempimento", suggerendo una continuità normativa tra le due fattispecie, modalità che si è tradotta, per il cedente/prestatore, in una parziale riduzione degli adempimenti a suo carico - e con onere di attivazione presso il sito dell'Agenzia delle entrate con le modalità previste dal Provvedimento direttoriale del 12 dicembre 2014 - e non in una loro eliminazione.

10. La vicenda va quindi ricondotta alla successione di norme, sicchè andrà applicata la disciplina sopravvenuta più favorevole di cui al testo della norma come modificato dall'art. 15 D.Lgs. n. 158 del 2015, che prevede una sanzione in misura fissa (da Euro 250,00 a Euro 2.000,00) e non proporzionale, restando esclusa non solo la modifica di cui all'art. 20 D.Lgs. n. 175 del 2014, per le ragioni su esposte, ma anche quella intervenuta con l'art. 12 septies D.L. n. 34 del 2019, che - eliminata la prevista comunicazione della dichiarazione di intenti dall'esportatore al fornitore, cui è imposto un onere di piena ed autonoma verifica - ha reintrodotto l'originario regime sanzionatorio dal cento al duecento per cento dell'imposta.

10.1. Restano assorbite le questioni relative alla valutazione sul rispetto del principio di proporzionalità delle sanzioni attesa la natura di tributo armonizzato dell'Iva.

L'individuazione di una sanzione in misura fissa, tra un minimo ed un massimo (tra l'altro, in termini omogenei a quanto previsto dall'art. 11 D.Lgs. n. 471 del 1997 per le "altre violazioni" residuali in materia di imposte dirette e valore aggiunto), ne permette, infatti, la concreta graduazione proporzionatamente al fatto, senza eccedere in afflittività.

11. In conclusione va affermato il seguente principio di diritto:

"la modifica dell'art. 7, comma 4 bis, D.Lgs. n. 471 del 1997 ad opera dell'art. 20 D.Lgs. n. 175 del 2014, poi ulteriormente novellato con riguardo al regime sanzionatorio dall'art. 15 D.Lgs. n. 158 del 2015, non ha comportato una abolitio attesa la persistente illiceità del fatto e, quanto alla condotta del cedente/prestatore, la continuità strutturale tra l'originaria previsione e le modifiche sopravvenute che hanno riguardato un mutamento di ordine solo quantitativo degli adempimenti richiesti; tuttavia, mentre va esclusa l'applicazione retroattiva della disciplina introdotta dalla prima novella in forza dell'esplicita norma transitoria contenuta nell'ultimo comma dell'art. 20 D.Lgs. n. 175 del 2014, è applicabile, per il principio del favor rei e in assenza di norme derogatorie dei principi generali di cui all'art. 3 D.Lgs. n. 472 del 1997, il regime sanzionatorio più lieve introdotto con l'art. 15 D.Lgs. n. 158 del 2015"

12. In accoglimento del secondo e terzo motivo, infondato il primo, la sentenza va pertanto cassata con rinvio, anche per le spese, al giudice competente in diversa composizione che, in applicazione dei principi esposti, procederà alla determinazione della sanzione dovuta.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del secondo e terzo motivo di ricorso, infondato il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Basilicata in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 8 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 28 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza