Sentenza del 17/01/2023 n. 1354 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con il primo motivo di ricorso AE deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 7, comma 4 bis , della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3 , e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 5 bis , evidenziando che il comportamento omissivo costituito dalla mancata trasmissione telematica dei dati concernenti le dichiarazioni d'intento ricevute dai propri clienti sarebbe sanzionato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 7, comma 4 bis , che non costituirebbe una violazione meramente formale tale da consentire la disapplicazione della sanzione.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 1 e 2 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , evidenziandosi che la CTR, ove ritenuta inapplicabile la sanzione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 7, comma 4 bis , avrebbe dovuto rideterminare la stessa secondo quanto richiesto dalla stessa società contribuente.

2. Il primo motivo è parzialmente fondato, nei limiti di cui appresso si dirà, mentre il secondo motivo resta assorbito.

2.1. Come noto, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. c) , nella formulazione applicabile ratione temporis, prevede che le cessioni di beni (diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili) e le prestazioni di servizi rese a soggetti che effettuino abitualmente cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie e che chiedano al loro fornitore di non applicare l'imposta sull'operazione di acquisto e/o di importazione sono effettuate senza applicazione dell'IVA.

2.1.1. In particolare, il beneficio è riconosciuto solo ai soggetti che abbiano effettuato cessioni all'esportazione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a) e b) , registrate nell'anno precedente, per corrispettivi superiori al dieci per cento del complessivo volume di affari e nei limiti dell'ammontare complessivo di tali corrispettivi ed è subordinato alla presentazione da parte dell'esportatore abituale di una apposita dichiarazione d'intento con la quale manifesta l'intenzione di avvalersi di tale facoltà.

2.1.2. Ai sensi del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, comma 1, lett. c) , conv. con modif. nella L. 27 febbraio 1984, n. 17 (sempre nella versione applicabile ratione temporis), tale dichiarazione va redatta in conformità di un modello approvato con decreto del Ministro delle finanze e va consegnata o spedita al fornitore o prestatore, ovvero presentata in dogana, prima dell'effettuazione della operazione e, nella prima ipotesi, il cedente o prestatore deve

comunicare all'Agenzia delle entrate, esclusivamente per via telematica ed entro il giorno 16 del mese successivo, i dati contenuti nella dichiarazione ricevuta.

2.2. Orbene, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 7, comma 4 bis , prevede la punibilità con la sanzione prevista dal precedente comma 3 (dal cento al duecento per cento dell'imposta) del cedente o del prestatore che ometta di inviare, nei termini previsti, la comunicazione dei dati contenuti nella dichiarazione di intenti ricevuta o che la invia con dati incompleti o inesatti.

2.2.1. Va aggiunto che tale disposizione sanziona la violazione di un obbligo avente sì carattere formale, ma non già meramente formale ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5 bis , perchè, pur non incidendo sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta (come nel caso delle violazioni di carattere sostanziale), comporta un pregiudizio all'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria (cfr. Cass. n. 901 del 16/01/2019 ; Cass. n. 27598 del 30/10/2018).

2.2.2. Invero, 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 infracomunitaria o all'esportazione; e la violazione dell'obbligo è sicuramente idonea ad ostacolare l'attività di controllo.

2.3. Ciò premesso, la previsione DEL D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 7, comma 4 bis , contestata dall'Agenzia delle entrate a SCAIM, non è stata ritenuta applicabile dalla CTR, in quanto eccessiva con riferimento ad una violazione formale, che non avrebbe comportato se non un minimo intralcio all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

2.4. La questione oggetto del presente giudizio è stata esaminata funditus da Cass. n. 23695 del 28/07/2022 , alla cui ampia motivazione in questa sede integralmente ci si riporta. Osserva, in particolare, la Corte che il quadro normativo è mutato a seguito di successivi interventi normativi.

2.4.1. In particolare, il testo del D.Lgs. n. 471 del 1992, art. 7, comma 4 bis , applicabile 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 al D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, comma 1, lett. c) , ultimo periodo, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17 , o la invia con dati incompleti o inesatti".

2.4.2. Il testo modificato con il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 20 (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 al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. c) , 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 dal D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, comma 1, lett. c) , convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17 ".

2.4.3. 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".

2.4.4. Pochi mesi dopo, peraltro, con il D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15 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 al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. c) , 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 dal D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, comma 1, lett. c) , convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17 ".

2.4.5. il D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 32, comma 1 (come modificato dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 133) , 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).

2.4.6. Infine, il legislatore, in tempi recenti, è nuovamente intervenuto con il D.L. n. 34 del 2019, art. 12 septies (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 al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. c) , senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione di cui al D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, comma 1, lett. c) , convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17 ".

2.4.7. 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 D.L. n. 34 del 2019, art. 12 septies, comma 4 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".

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

2.5. A fronte della successione di leggi nel tempo più sopra descritta, la Corte ha ritenuto che: "La modifica del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 7, comma 4 bis , ad opera del D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 20 poi ulteriormente novellato con riguardo al regime sanzionatorio dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15 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 nel D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 20 , u.c. è applicabile, per il principio del "favor rei" e in assenza di norme derogatorie dei principi generali di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3 il regime sanzionatorio più lieve introdotto con il D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15 " (così la citata Cass. n. 23695 del 2022).

2.6. Applicando il sopra menzionato principio al caso di specie, va detto che la CTR ha correttamente ritenuto che la violazione commessa dalla società contribuente non sia sostanziale ma formale (e non meramente formale): la stessa, pertanto, non incide sulla determinazione dell'imponibile e dell'imposta, ma arreca comunque pregiudizio all'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, dovrebbe essere sanzionata.

2.6.1. Il giudice di appello ha, altrettanto correttamente ritenuto l'inapplicabilità della sanzione prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 7 comma 4 bis , ma non ha applicato, quale ius superveniens più favorevole, il regime sanzionatorio speciale introdotto dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, art. 15 che prevede una sanzione in misura fissa da Euro 250,00 a Euro 2.000,00, limitandosi ad annullare l'atto di contestazione.

2.7. La sentenza della CTR va, dunque, cassata in parte qua affinchè il giudice del rinvio determini in concreto la sanzione applicabile ai sensi della disposizione richiamata.

3. In conclusione, va accolto, nei limiti di cui in motivazione, il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, e la sentenza della CTR va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, al fine di determinare la sanzione concretamente applicabile in base a tale ultimo disposto normativo e di decidere sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie, nei limiti di cui in motivazione, il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 8 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza