Sentenza del 12/04/2023 n. 9788 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1373/04/19 dell'11/03/2019 la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma (di seguito CTP) n. 1643/18/17, la quale aveva accolto il ricorso di Motor Sport Srl a socio unico (di seguito MS) nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2009.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso, per quanto ancora interessa in questa sede, con riferimento a vendite a costo di acquisto ad altri concessionari e a sanzioni conseguenti alla tardiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria delle dichiarazioni di intenti ricevute in relazione a cessioni in sospensione d'imposta.

1.2. La CTR respingeva l'appello di AE, evidenziando che: a) la vendita a costo a colleghi concessionari rispondeva ad una legittima prassi commerciale, con conseguente insussistenza dell'antieconomicità rilevata; b) l'esiguità del ritardo nella comunicazione all'Amministrazione finanziaria della dichiarazione d'intenti ricevuta (tre giorni) implica che detto comportamento non abbia inciso sull'attività di controllo, sicchè la sanzione comminata non era dovuta in applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 .

2. Avverso la sentenza della CTR AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi, illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c..

3. MS resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso AE deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 85 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5 e 11 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 e 21 e degli artt. 2697 e 2729 c.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per non avere la CTR accuratamente esaminato gli elementi di prova forniti dai verificatori, dai quali emergerebbe l'esistenza della condotta antieconomica della società contribuente, contestata con il primo rilievo (vendite al costo di acquisto).

1.1. Il motivo è inammissibile.

1.2. Il giudice di appello ha compiutamente esaminato il materiale probatorio acquisito e ha ritenuto, con accertamento di fatto del tutto logico, che la vendita a prezzo di costo costituiva

una prassi commerciale legittima dei concessionari, soprattutto a condizioni di reciprocità, in quanto finalizzata ad ottimizzare le giacenze di magazzino.

1.2.1. Tale prassi è a conoscenza del produttore di motocicli e consente, altresì, alle concessionarie di beneficiare del premio di produzione, legato alle vendite, essendo irrilevante la circostanza che tale premio non rappresenti una remunerazione equiparabile alla vendita a prezzo di mercato: e ciò proprio perchè la prassi ha una plausibile giustificazione commerciale.

1.3. Orbene, a fronte di una motivazione che dà conto delle ragioni delle parti e le risolve, nel merito, in favore della tesi della società contribuente, il ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di appello, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 3340 del 05/02/2019; Cass. n. 640 del 14/01/2019; Cass. n. 24155 del 13/10/2017; Cass. n. 8758 del 04/07/2017; Cass. n. 8315 del 05/04/2013).

1.4. Del resto, spetta, in via esclusiva, al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. Cass. n. 331 del 13/01/2020; Cass. n. 19547 del 04/08/2017; Cass. n. 24679 del 04/11/2013; Cass. n. 27197 del 16/12/2011; Cass. n. 2357 del 07/02/2004).

1.5. La declaratoria di inammissibilità del motivo implica l'assorbimento di ogni questione concernente l'esistenza di un giudicato esterno, così come sollevata da MS nel controricorso.

2. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, 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, per avere la CTR errato nel ritenere che la condotta della società contribuente (tardivo invio della dichiarazione d'intenti ad AE) non costituisca ostacolo all'attività di controllo, con conseguente applicazione della sanzione prevista dalla citata disposizione.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Come noto, il D.P.R. n. 633 del 1972, 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. 2.2.1. In particolare, il beneficio è riconosciuto solo ai soggetti che abbiano effettuato cessioni all'esportazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, 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.

2.2.2. 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.

2.3. Orbene, il D.Lgs. n. 471 del 1997, 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.

2.3.1. 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).

2.3.2. 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.

2.4. Nel caso di specie, è incontestato che la società cedente abbia inoltrato la dichiarazione d'intenti ad AE con un ritardo di tre giorni. Tale circostanza ha indotto la CTR a non conformarsi ai superiori principi di diritto e a ritenere che il mancato rispetto del termine di inoltro costituisca una violazione meramente formale, in quanto in concreto inidonea, per la scarsa rilevanza del ritardo, a ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

2.5. 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.

2.5.1. 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".

2.5.2. Il testo modificato con 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 ".

2.5.3. 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".

2.5.4. Pochi mesi dopo, peraltro, con 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 ".

2.5.5. 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).

2.5.6. 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 ".

2.5.7. 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".

2.5.8. 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.

2.6. 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 il 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; conf. Cass. nn. 1353, 1354 e 1356 del 17/01/2023).

2.7. Applicando il sopra menzionato principio di diritto al caso di specie, va detto che la CTR ha errato nel ritenere che la violazione commessa dalla società contribuente sia meramente formale, dovendo la stessa qualificarsi, invece, come formale: essa, infatti, pur non incidendo sulla determinazione dell'imponibile e dell'imposta, arreca comunque pregiudizio all'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, deve essere sanzionata.

2.7.1. Peraltro, trova applicazione lo ius superveniens più favorevole costituito dal 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.

2.8. La sentenza della CTR va, dunque, cassata in parte qua affinchè il giudice del rinvio determini in concreto la sanzione.

3. In conclusione, va accolto il secondo motivo e rigettato il primo; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza