

INAPPLICABILITA' DELLE SANZIONI IN CASO DI VIOLAZIONI FORMALI RIPETITIVE

1.- ILLEGITTIMITA' DELLE SANZIONI IRROGATE E/O IRROGABILI PER SPROPORZIONALITA' DELLA SANZIONE PER INESISTENZA DELL'IPOTETICO DANNO PROCURATO ALL'ERARIO (C.T.P. di Varese sentenza del 23.01.2013, nr. 15/12/2013).

VIOLAZIONE: MANCATO INVIO TELEMATICO DA PARTE DI IMPRENDITORE DELLE DICHIARAZIONI D'INTENTO RICEVUTE DA PARTE DI IMPRENDITORI ESPORTATORI ABITUALI.

Della fattispecie per cui si discute, s'è interessata ultimamente anche la **C.T.P. di Varese con la sentenza del 23.01.2013, nr. 15/12/2013** che ha accolto il ricorso di un contribuente, annullando l'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni, avente ad oggetto la violazione in fatto sopra esaminata, con addebito della relativa sanzione nella misura del 100% dell'imposta per ogni singola fattura interessata dalla violazione.

L'Ufficio nella fattispecie in esame riscontrando la violazione in oggetto intende irrogare la sanzione prevista **ex art. 7, comma 3, del D. Lgs. 471/1997** in base alla quale, *“chi effettua operazioni senza addebito dell'imposta iva, in mancanza della dichiarazione d'intento.... E' punto con la sanzione amministrativa dal cento a duecento per cento dell'imposta, fermo restando il pagamento del relativo tributo”*. Sta di fatto che il contribuente, non ha posto in essere le operazioni di cui all'art. 8 del D.P.R. 633/1972 in assenza di dichiarazioni d'intento, ma le ha regolarmente ricevute da parte dei propri clienti e le ha regolarmente riscontrate provvedendo a registrarle nel proprio registro delle dichiarazioni d'intento.

Pertanto, la fattispecie normativa presa in esame da parte dell'Agenzia delle Entrate non riguarda la fattispecie in esame, anche e soprattutto per totale mancanza **“dell'elemento psicologico” da parte del contribuente** nella commissione dell'ipotetica violazione di cui all'**art. 7 comma 3 del D. Lgs. 471/1997**.

Nel caso in esame il contribuente eccepisce:

1.- l'illegittimità della sanzione che l'Agenzia delle Entrate intende irrogare **“per evidente sproporzione”** con gli obblighi previsti dall'**art. 1, comma 381, legge nr. 311/2004;**

2.- nel caso di specie il contribuente come risulta dalla documentazione versata in atti ha emesso le fatture senza addebito dell'iva ai rispettivi clienti (esportatori abituali, di cui alle dichiarazioni d'intento presentate e non contestate nella loro legittimità) nel **“rispetto della vigente normativa”**, **previo ricevimento delle relative dichiarazioni d'intento da parte dei clienti, ma di aver “unicamente dimenticato l'INVIO TELEMATICO DELLE COMUNICAZIONI;**

3.- nel caso in esame, pertanto, trattasi esclusivamente di violazione **“meramente formale”**, in totale assenza di **DANNO PER L'ERARIO**, per totale mancanza dell'elemento psicologico nella commissione dell'ipotetica violazione ascrivibile. Infatti, il contribuente durante gli anni d'imposta ha sempre regolarmente adempiuto nell'invio delle relative comunicazioni. Trattasi, pertanto, nel caso in esame di un semplice errore nel fatto, che nulla ha a che fare con la sostanza della ipotetica violazione ascrivibile.

Infatti, il contribuente nel caso di specie ha rispettato regolarmente gli adempimenti previsti dalla normativa in esame richiedendo ai propri clienti le relative dichiarazioni d'intento, prima dell'emissione delle relative fatture **“in sospensione dell'imposta iva ai sensi e per gli effetti dell'art. 8 del D.P.R. 633/1972”**.

Il contribuente, ha provveduto regolarmente a registrare le relative dichiarazioni d'intento nel proprio **“registro delle dichiarazioni d'intento”**, con verifica del modello utilizzato per le dichiarazioni d'intento secondo le prescrizioni ex D.M. 06.12.1986, errando solo **NEL MANCATO INVIO TELEMATICO ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE**, dei dati contenuti nelle stesse dichiarazioni d'intento.

Nel caso di specie non si contesta da parte dell'Agenzia delle Entrate la legittimità delle stesse dichiarazioni, ma solo l'aspetto formale del loro mancato invio telematico, in totale assenza di violazioni sostanziali e, come tali non punibili a carico del contribuente. Tant'è vero che nella operata riforma di cui al D. lgs. 158/2015 tale fattispecie incriminatrice non risulta più punibile.

Concludendo, al caso in esame in **“strettissimo subordinate”** in applicazione del **“principio del favor rei”** può essere applicata soltanto la sanzione nel minimo edittale e fisso di euro 250,00. Altro, prevedibile da parte dell'Agenzia delle Entrate, sarebbe soltanto assurdo!! Del resto tale aspettativa da parte del contribuente, risulta anche essere stata statuita dalla sentenza in esame.

2.- IL MANCATO INVIO DELLE DICHIARAZIONI D'INTENTO NON PUO' ESSERE EQUIPARATO AD ASSENZA DELLE STESSE.

“Il mancato invio delle dichiarazioni d'intento in via telematica”, nel caso di specie non può essere equiparato ad assenza delle stesse dichiarazioni. L'ipotesi incriminatrice prevista dalla norma indicata da parte dell'Agenzia delle Entrate, non ricorre nella fattispecie in esame. Tant'è vero che tale tipo di violazione come già detto non è più prevista dalla attuata riforma di cui al D. Lgs. 158/2015, con specifico intento del legislatore dell'abrogazione della stessa norma.

Il mancato invio per via telematica delle dichiarazioni concretizza un fatto diverso da quello voluto dalla legge, il che rende illegittima la irrogazione delle sanzioni così come ipotizzate da parte dell'Agenzia delle Entrate, in quanto, diverso il presupposto impositivo e/o normativo.

Infatti, nel caso di specie si evidenzia come già detto, la mancanza di un danno per l'erario per una **“questione di fatto”**, piuttosto che nel **“mero riferimento normativo”**.

Infatti, l'omesso invio delle dichiarazioni d'intento è una violazione soltanto di carattere formale e fra l'altro non più previsto e punibile dalla nuova normativa di cui al D. Lgs. 158/2015 e, come tale non può essere punito con la sanzione nella misura del 100% dell'imposta iva di tutte le fatture oggetto di accertamento.

Al caso di specie in esame trattandosi esclusivamente di un errore in fatto in assenza di intento fraudolento (elemento psicologico), di violazioni ripetitive della stessa specie, dev'essere applicata al limite ed in strettissimo subordine la sanzione nella misura fissa edittale di €250,00 e per una sola volta.

3.- L'APPLICAZIONE DELLE SANZIONI NEL CASO DI VIOLAZIONI FORMALI RIPETITIVE, APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI LEGALITA' CONTENUTO NEI COMMI 2 E 3 NELL'ART. 3 DEL D. LGS. 472/1997, NONCHE' DEL NOVELLATO ART. 13 DEL D. LGS. 472/1997 IN VIGORE DAL 01.01.2015 A SEGUITO DELLA RIFORMA DI CUI AL D. LGS. 158/2015.

In attuazione della delega fiscale (legge nr. 23/2014), il D. lgs. 158/2015, **ha riformato il sistema delle sanzioni penali e amministrative tributarie** al fine di diminuire il carico delle pene in caso di condotte che, pur contrastanti con la normativa tributaria **(nel caso in esame, poi risultata anche abrogata)**, **non hanno arrecato un grave danno all'Erario e, dall'altro, di inasprire le sanzioni in caso di condotte evasive caratterizzate da intento fraudolento.**

Nel caso di specie l'intento fraudolento è totalmente assente.

Al caso in esame vale il principio in base al quale si applica la legge più favorevole, ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 3 del D. Lgs. 472/1997, sia quando una legge posteriore prevede che la

stessa fattispecie non risulti più punibile, sia quando la medesima legge stabilisce sanzioni di entità diverse rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione.

Come evidenziato ai precedenti punti 1 e 2 nel caso di specie non sono state minimamente evidenziate da parte dell’Agenzia delle Entrate condotte evasive, né risulta provocato alcun danno all’erario.

Pertanto, trattandosi esclusivamente di violazioni formali ripetitive e riguardanti la stessa fattispecie normativa dev’essere applicata **IN STRETTISSIMO SUBORDINE** e al limite soltanto la sanzione fissa minima edittale di 250 euro e per una sola volta.

Sono queste le principali riflessioni che emergono dall’esame delle nuove disposizioni di riforma del sistema sanzionatorio tributario in vigore dal 1° gennaio 2016. Infatti nel caso in cui l’errore non abbia causato alcun danno erariale, si rende applicabile la sanzione nella misura fissa di 250 euro.

Tuttavia, in applicazione del principio di legalità c.d. *favor rei* contenuto nell’**art. 3 del D. lgs. nr. 472/1997, le disposizioni sanzionatorie aventi per il contribuente effetti più favorevoli sono applicabili in tutti i casi in assenza di intento fraudolento.**

Pertanto, in un’ottica di favore per il contribuente, le sanzioni a quest’ultimo più favorevoli determinate in forza della predetta revisione del sistema sanzionatorio, trovano applicazione anche in relazione alle violazioni contestate in atti, non ancora divenuti definitivi.

Alla luce di ciò, gli Uffici devono procedere alla rettifica delle sanzioni irrogate negli atti pendenti, addirittura anche in caso di giudizio in corso.

In estrema analisi, al caso in esame risulterebbe certamente applicabile anche il novellato art. 13 del D. Lgs. nr. 472/1997 formalmente in vigore dal 01.01.2015, in quanto, è possibile ravvedere anche le violazioni contestate prima di tale data, sempre che non sia stato ancora notificato l’atto impositivo, proprio come nel caso in esame.

Si precisa a riguardo che la stessa Agenzia delle Entrate in tal senso si era già espressa in occasione della emanazione della circolare nr. 6/E del 19.02.2015.

4.- L’APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DEL FAVOR REI AI SENSI DELLA NUOVA NORMATIVA PREVISTA DAL D. LGS. 158/2015, IN ASSENZA DELL’ELEMENTO PSICOLOGICO NELLA COMMISSIONE DELLE VIOLAZIONI E PER TOTALE MANCANZA DELL’INTENTO FRAUDOLENTO.

Con la **circolare n 4/E**, l’Agenzia delle entrate ha chiarito l’applicazione del **principio del *favor rei*** nell’ambito della **revisione delle sanzioni amministrative agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016.**

Il D. Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, come è noto, in attuazione a quanto previsto dalla legge delega, ha apportato **rilevanti modifiche al sistema sanzionatorio penale in materia tributaria**, così come sul versante delle **sanzioni amministrative**, intervenendo in particolare sul **D. Lgs. 471/1997** e sul **D. Lgs. 472/1997**. Le nuove disposizioni si applicano con riferimento agli **atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016**. **In base al principio sancito dai commi 2 e 3 dell'articolo 3 del D. Lgs. 472/1997**, quando viene emanata una legge che prevede che una fattispecie non sia più punibile o continui ad esserlo, ma con sanzioni diverse rispetto alla legge in vigore nel momento in cui è stata commessa la violazione, si applica la legge più favorevole. **Il contribuente ha il diritto a vedersi ricalcolata la sanzione, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, a condizione che il provvedimento di irrogazione della sanzione non sia divenuto definitivo.**