

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 219/07/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con due distinti ricorsi rubricati rispettivamente ai numeri 9843/09 e 9845/09, riuniti al n. 9843/09, la R.T.I. Rappresentanze Tecniche Industriali S.p.A. ha impugnato i seguenti atti di contestazione emessi dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Gorgonzola, e precisamente:

ATTO DI CONTESTAZIONE N. R1LC03B00110 2009 relativo all'anno di imposta 2008

ATTO DI CONTESTAZIONE N. R1LC03B00107 2009 relativo all'anno di imposta 2007.

Atti di contestazione con riferimento all'imposta sul valore aggiunto della violazione dell'art. 1 c. 381 della Legge 311 del 2004 sanzionata dall'art. 7 c. 4 bis del D.lgs 471/97.

Sanzione amministrativa pecuniaria irrogata per l'anno 2008 in € 1.043.181,04 e per l'anno 2007 in € 977.400,40.

L'atto di contestazione riporta la seguente motivazione.

La Guardia di Finanza di SESTO SAN GIOVANNI, con processo verbale di constatazione, al quale si fa riferimento per maggiori dettagli e che costituisce parte integrante del presente atto, regolarmente notificato al Signor Fossati Stefano in data 16/12/2008, in qualità di presidente del Consiglio di amministrazione della «R.T.I. Rappresentanze Tecniche Industriali spa» ha rilevato quanto segue:

Anno 2007

La società ha effettuato cessioni di beni nei confronti di esportatori. abituali per un ammontare di € 4.877.002, 00 Iva relativa € 977.400, 40

Anno 2008

La società ha effettuato cessioni di beni nei confronti di esportatori. abituali per un ammontare di € 5.215.905,19, Iva relativa € 1.043.181, 04.

In particolare ha ricevuto dai 60 clienti che intendevano effettuare acquisti senza applicazione dell'Iva le prescritte dichiarazioni d'intento, risultate regolarmente numerate progressivamente e annotate in un apposito registro.

Tuttavia la società ha omesso di comunicare il contenuto di tali dichiarazioni d'intento all'Agenzia delle Entrate in via telematica entro il giorno 16 del mese successivo a quello di ricevimento, avvalendosi del modello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14/03/2005, come prescritto dall'articolo 1 comma 381, Legge 30/12/2004, N° 311

Le trasmissioni telematiche delle dichiarazioni d'intento non sono state rinvenute nell'ambito delle ricerche documentali effettuate al momento dell'accesso operativo, né tanto meno sono state esibite dalla parte in data successiva.

In conseguenza di ciò la parte si è resa responsabile della violazione dell'articolo 1, c.381 della Legge 30/12/2004 N 311, sanzionata dall'articolo 7 comma 4- bis del D.lgs 471/97, che prevede una sanzione dal cento al duecento per cento dell'imposta non applicata.

L'Ufficio ha quindi irrogato la sanzione di € 977.400,40 per il 2007 e di € 1.043.181,04 per il 2008 pari al 100% dell'imposta non applicata ai sensi dell'articolo sopra detto.

Eccepisce la Società ricorrente che la R.T.I. ha effettuato, negli anni considerati cessioni di beni nei confronti di esportatori abituali per un ammontare complessivo di € 5.215.905,19 nel 2008 e di € 4.877.002,00 nel 2007. Spiega che a fronte delle cessioni di cui sopra ha ricevuto 63 lettere d'intento per il 2008 e 60 per il 2007, che produce, provenienti da clienti che intendevano effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA.

Rileva la ricorrente che le dichiarazioni d'intento risultate alla verifica della G. d. F. di Sesto San Giovanni, da cui traggono origine gli atti di contestazione in questione, sono regolarmente numerate progressivamente ed annotate nell'apposito registro delle dichiarazioni d'intento pervenute che produce in copia. Fa presente che le cessioni suddette sono state regolate senza applicazione dell'imposta ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 8, 10 comma lettera c) del DPR 600/73.

Spiega tuttavia che la RTI spa ha ommesso per mera dimenticanza di comunicare il contenuto di tali dichiarazioni d'intento all'Agenzia delle Entrate in via telematica entro il giorno 16 del mese successivo a quello di ricevimento.

Nel rilevare che l'Agenzia delle Entrate con gli atti di contestazione citati in epigrafe ha irrogato le sanzioni previste dalle disposizioni di cui all'articolo 7 comma 4 bis del D.lgs. 471/97 (offrendo la possibilità ex art. 16 del D.lgs. 18.12.1997 n. 472 di definire la controversia con il pagamento di un importo pari a un quarto della sanzione determinata avuto riguardo all'imposta teoricamente applicabile sulle operazioni attive effettuate, nella misura di € 260.795,25 per il 2008 e di € per il 2007) ritiene non "condivisibile a termini di legge secondo quanto chiarito infra, manifestato dall'Agenzia delle Entrate, la quale con Circolare Dir. Centr. Normativa e Contenzioso del 16.03.2005 n. 10/E prima e successivamente con Circolare del 26.09.2005 n. 41/E ha inteso affermare che la sanzione applicabile nell'ipotesi di omessa comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni d'intento ricevute resta quella prevista dal comma 3 dell'articolo 7 del D.lgs. 471/97 (dal cento al duecento per cento dell'imposta che sarebbe stata dovuta se la cessione fosse stata realizzata in ipotesi di nord, sospensione) "anche nel caso di cessioni o prestazioni regolari (quali debbono considerarsi, quelle poste in essere dalla società istante nei confronti dei propri clienti) ossia prestazioni effettuate in sospensione di imposta in presenza dei requisiti di legge (status di operatore agevolato);

Si é finito per equiparare, sotto il profilo sanzionatorio, tale mera omissione formale per la quale nessun danno è stato arrecato all'erario, in modo del tutto irragionevole e contrario alla ratio delle disposizioni di riferimento, a quella ben diversa nella quale, all'omesso o ritardato invio delle comunicazioni prescritte, faccia seguito l'effettuazione di operazioni in sospensione d'imposta in difetto, in capo al cessionario/committente, dei requisiti per l'accesso al regime di cui all'articolo 8 citato; in sostanza l'Amministrazione Finanziaria, pur definendo l'omessa trasmissione delle dichiarazioni d'intento una violazione non meramente formale (Circolare Ministeriale numero 10/E del 2005) anche se afferenti ad operazioni effettuate in sospensione di imposta in presenza dei requisiti di legge, conseguentemente riducendola a violazione formale, pretende poi di sanzionarla come violazione sostanziale applicando il comma 3 dell'articolo 7 del D.lgs 471/97 piuttosto che l'articolo 11 comma I lettera a) D.lgs previsto per le violazioni formali".

In diritto rileva che contrariamente a quanto sostenuto dalla Direzione Normativa e Contenzioso, l'omessa trasmissione della comunicazione delle dichiarazioni d'intento, qualora, come nel caso di quelle poste in essere dalla società ricorrente, le operazioni effettuate senza addebito d'imposta, risultino regolari, per essere il cessionario/committente pienamente in possesso dei requisiti previsti dalle disposizioni di cui all'articolo 8 del DPR 633/72, non può Comportare l'applicazione della sanzione proporzionale prevista dal comma 3 dell'articolo 7 del D.lgs 471/97, trattandosi di una violazione meramente formale che non determina alcuna conseguenza sotto il profilo dell'evasione d'imposta.

Rileva che a tale conclusione deve giungersi avuto riguardo in primo luogo alle disposizioni dettate dalla legge 212/2000 - Statuto del Contribuente che all'articolo 10

comma 3 prevede, tra l'altro, la non punibilità di quei comportamenti che si traducono in una "mera violazione formale senza alcun debito d'imposta.

Fa presente che in attuazione di tale previsione, il D.lgs 31/01 ha introdotto, all'articolo del D.Ls. 472/97, il comma 5 bis che stabilisce che "non sono punibili le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Eccepisce che "paradossalmente, l'omesso invio delle comunicazioni d'intento, ha in qualche modo indotto la G.d.F. ad eseguir un controllo approfondito nei confronti di tutti i cessionari con i quali la società ricorrente ha posto in essere operazioni in esenzione d'imposta. Controllo che evidentemente non può che aver messo in luce la correttezza sostanziale delle operazioni di cessione effettuate, posto che la stessa G.d.F. classifica le omesse trasmissioni come semplici violazioni formali senza pertanto alcuna evasione d'imposta.

La tesi su esposta è del resto coerente con la ratio che ha indotto il legislatore con la legge finanziaria 2005 (legge 30 dicembre 2004 n. 311) ad introdurre gli obblighi di comunicazione delle dichiarazioni d'intento ovvero con il preciso scopo di contrastare i fenomeni di evasione fiscale riscontrabili in materia di IVA che di certo non può ritenersi pregiudicato neppure sotto il profilo dell'eventuale azione di controllo dell'Amministrazione". Rileva pertanto che ricorrono tutte le condizioni richieste dall'articolo 6 comma 5 bis del D.lgs. 472/97 per invocare l'operatività dell'esimente ivi disciplinata, con conseguente nullità degli atti di contestazione impugnati.

Sulla natura formale delle violazioni in questione rileva "che le violazioni (omesse trasmissioni delle comunicazioni delle dichiarazioni d'intento) debbano considerarsi violazioni di carattere meramente formale con conseguente esclusione dell'applicazione della sanzione proporzionale di cui all'articolo 7 comma 3 del D.lgs. 471/97 laddove le operazioni effettuate in sospensione di imposta risultino regolari, come nella fattispecie, è del resto imposto dal rispetto del principio di proporzionalità che, da sempre affermato dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea, deve guidare l'interpretazione delle disposizioni attuative della Direttiva 112/06 (già direttiva 77/388/CEE - in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri - sistema comune di imposta sul valore aggiunto - alla numerazione dei cui articoli si fa qui di seguito riferimento)".

La corte di giustizia ha del resto da sempre sancito che anche il diritto derivato deve rispettare i principi giuridici generali ed in particolare il principio di proporzionalità" il quale si conferma, dunque, principio fondamentale di interpretazione dello stesso diritto comunitario ma anche di quello tributario nazionale che attua i precetti comunitari.

Come ricordato d'altro canto dalla stessa Corte di Giustizia - sentenza 8 maggio 2008 - nei procedimenti riuniti C - 95107 e C - 96107, Ecotrade spa, "l'articolo 22, n.8, della stessa direttiva "prevede sì che "gli Stati Uniti adottano le misure necessarie affinché i soggetti passivi assolvano gli obblighi di dichiarazione e di pagamento o stabiliscono altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare frodi"; e tuttavia, "se è vero che tali disposizioni consentono agli Stati membri di adottare talune misure, esse non devono tuttavia eccedere quanto è necessario per conseguire gli obiettivi indicati al punto precedente (sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C - 286/94, C - 340/95, C - 401/95 e C - 47/96).

Rileva quindi che le sanzioni devono essere proporzionate alla gravità dell'infrazione.

In ogni caso chiede l'applicazione dell'istituto della continuazione EX ART. 12 D.LGS. N. 472/1997. Fa presente infatti che "quand'anche dovesse risultare fondato l'atto di contestazione impugnato, la sanzione irrogata apparirebbe comunque abnorme tenuto conto della continuazione nella violazione, ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472".

Fa presente che "l'applicazione dell'istituto della continuazione, cioè l'irrogazione in un'unica sanzione invece di tante sanzioni quanto sono le violazioni commesse, così come previsto dall'art. 12 D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, non integra una facoltà discrezionale dell'ufficio o del giudice il cui esercizio debba essere necessariamente sollecitato dall'interessato ma costituisce, sussistendone i presupposti, un dovere".

Chiede quindi in subordine che Codesta Commissione voglia rideterminare le sanzioni secondo i criteri di cui sopra "emergendo che l'agenzia delle entrate di Gorgonzola non abbia applicato, pur sussistendone i presupposti, il trattamento sanzionatorio più mite, applicando una pluralità di sanzioni anziché un'unica sanzione atteso che la stessa identica contestazione" è stata emessa per gli anni 2007 e 2008.

Insiste nell'accoglimento delle seguenti conclusioni:

In via principale:

- dichiarare la nullità dell'atto di contestazione n. Ri LCO3BOO1 07 2009 notificato il 30 aprile 2009 per omessa e/o contraddittoria motivazione;

In via subordinata:

- Annullare l'atto di contestazione impugnato, in quanto completamente infondato, in fatto e diritto per le ragioni dedotte ai capi 3) e 4) del presente ricorso, dichiarando insussistenti le violazioni contestate e annullando le corrispondenti sanzioni irrogate posta l'impossibilità, sotto il profilo sanzionatorio, di applicare sanzioni proporzionali in assenza di un tributo da recuperare sul quale commisurare l'importo delle sanzioni medesime e, comunque, la non sanzionabilità della ricorrente per essere la sanzione commessa meramente formale per la quale nessun danno è stato arrecato all'erario;

in secondo subordine:

- Dichiarare

anche nel caso in cui codesta Onorevole Commissione, accogliendo la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, volesse considerare, l'omessa trasmissione delle dichiarazioni di intento, una violazione non meramente formale, la nullità parziale dell'atto impugnato ovvero annullano, nei limiti di cui ai motivi sopra dedotti sub 5), rideterminando la sanzione nella misura minima prevista dall'articolo. 11 comma 1 lettera a) dei D.lgs. 18 dicembre 1997 numero 471 in sintonia con l'art. 12 del D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 cumulo giuridico) anche alla luce di contestazione di analoga violazione per il periodo di imposta 2008 di cui all'avviso numero R1LCO3BOO110 I 2009 coevamente impugnato e il cui ricorso pende avanti codesta Onorevole Commissione Tributaria, previa l'eventuale riunione fra essi.

Con due distinti atti di costituzione in giudizio del l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Gorgonzola eccepisce la legittimità di ciascun atto impugnati rilevando quanto segue.

"L'atto di contestazione è legittimo e deve essere confermato integralmente in quanto la contribuente si è resa responsabile del mancato invio delle dichiarazioni di intento, ricevute dai propri clienti.

Tale comportamento omissivo è espressamente sanzionato dal comma 4 - bis dell'art. 7 del D.lgs 471 del 18/12/1997, il quale prevede che "È 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'articolo 1, comma I, lettera c), ultimo periodo, del decreto - legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, o la invia con dati incompleti o inesatti.»

A sua volta il predetto comma 3 dispone che "Chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento i cui all'articolo 1, primo comma, lettera c), del decreto - legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo. Qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa.

Con le predette norme il legislatore ha voluto sanzionare il comportamento del cedente o prestatore che omette l'invio della comunicazione o la invia con dati incompleti o inesatti, senza che venga in rilievo l'eventuale regolarità della cessione o prestazione in sospensione e la conseguente evasione di imposta - ipotesi questa già disciplinata dal comma 3 dell'art. 7 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Inoltre, l'omessa, tardiva o inesatta comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute, anche se afferenti operazioni effettuate in sospensione di imposta in presenza dei requisiti di legge (status di operatore agevolato, eccetera), deve considerarsi, diversamente da quanto ritenuto da controparte, una violazione non meramente formale in quanto incide sulle attività di controllo ad opera degli uffici dell'Amministrazione Finanziaria.

Si tratta di una condotta che il legislatore espressamente ha voluto sanzionare al fine di contrastare le varie forme di frode che colpiscono il settore dell'IVA. Infatti, la ratio alla base della norma è chiaramente connessa alla possibilità, per le autorità competenti, di esercitare immediate forme di controllo in ordine alla posizione dell'emittente la dichiarazione de qua, tanto sotto il profilo della capienza del plafond, quanto, soprattutto, per ciò che attiene alle caratteristiche generali del soggetto.

Lo strumento della dichiarazione di intento, come è noto, trova la propria giustificazione nell'esigenza di impedire un'eccessiva entità di imposta a credito in capo al soggetto che, per effetto della propria qualifica di esportatore abituale, risulta fisiologicamente nell'impossibilità di compensare l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dai propri fornitori. A tale scopo, pertanto, entro i limiti dell'ammontare delle esportazioni realizzate nell'anno solare precedente (plafond fisso), ovvero nei dodici mesi precedenti (plafond mobile), l'esportatore abituale è legittimato a richiedere ai propri fornitori di emettere fattura in regime di non imponibilità, mediante, appunto, la dichiarazione di intento. Quest'ultima, quindi, determina una deroga al normale regime di imposizione delle operazioni effettuate nel territorio dello Stato che, di conseguenza, saranno equiparate a cessioni alle esportazione e, pertanto, non imponibili.

Tale aspetto, all'apparenza connesso esclusivamente agli effetti della particolare procedura, risulta nondimeno fondamentale anche per ciò che attiene al presupposto principale dell'operazione realizzata a seguito di dichiarazione di intento, che deve necessariamente essere un'operazione originariamente imponibile, alla quale è applicato

il sopravvenuto regime di non imponibilità conseguente all'esercizio della facoltà di cui alla più volte richiamata lettera c) dell'art. 8. del D.P.R n. 633/ 1972.

Per quanto detto sopra le violazioni commesse dalla ricorrente non possono essere in alcun modo considerate delle mere irregolarità formali con la conseguenza che trova applicazione l'art. 7 comma 4 bis del D.lgs 471/1997.

Quanto alle eccezioni relative alla determinazione della sanzioni fa presente che l'ufficio ha applicato la misura più favorevole per il contribuente tra quelle previste dall'art. 7 comma 3, del D.lgs n. 471 del 1997 il quale, per la violazione commessa, prevede espressamente la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta.

Per tutti i motivi sopra esposti, chiede il rigetto dei ricorsi riuniti e la conferma del proprio operato.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Ritiene la Commissione Tributaria adita che la disposizione di cui all'art 8, comma 1, D.P.R. n. 633 del 26/10/1972 considera cessioni all'esportazione (e quindi non imponibili) quelle effettuate da un soggetto esportatore abituale, ossia un soggetto che abbia realizzato nell'anno solare precedente ovvero nei dodici mesi precedenti, cessioni all'esportazione, operazioni assimilate, servizi internazionali, servizi e cessioni intracomunitarie in misura superiore del 10% del volume d'affari del medesimo periodo. L'art 1 della L. 17 del 27/02/1984, integrando la norma citata, fa discendere la non imponibilità anche dal rilascio da parte del cessionario di un'apposita dichiarazione al cedente circa l'intento di esportare i beni acquistati. La legge Finanziaria del 2005 (L. n. 311 del 30/12/2004) ha introdotto in capo ai cedenti di beni/prestatori di servizi agli esportatori abituali, l'obbligo di, comunicare all'Agenzia delle Entrate, i dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute, entro il giorno 16 del mese successivo. Occorre, ora, soffermarsi sulla portata di tale obbligo, rafforzata dalla previsione, in caso di inadempimento, delle sanzioni di cui ai commi 383 e 384 art 1 della L. 311/2004. In particolare, il comma 383, ha inserito nell'art 7 D.lgs. 471 del 18/12/1997 (concernente le sanzioni amministrative applicabili alle violazioni relative alle esportazioni) il comma 4 bis, il quale prevede in caso di omessa comunicazione o di comunicazione infedele o incompleta, l'applicazione della sanzione di cui al comma 3. Inoltre il comma 384 art 1 L. n. 311/2004 dispone che "chiunque ometta di inviare, nei termini previsti, la comunicazione... o la invii con dati incompleti o inesatti, è responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta". Il citato art 7, comma 3 D.lgs 471/1997, prevede che "chi effettua operazioni senza addebito di imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo". Ed inoltre sancisce che qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, del mancato pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa.

La sanzione prevista nel comma 3" è quella riferibile al soggetto che effettua operazioni senza IVA in mancanza di dichiarazione d'intento ed è fissata nella misura dal 100% al 200% dell'imposta relativa all'operazione effettuata ovvero in misura proporzionale all'imposta non addebitata.

Ne consegue che per l'applicazione della sanzione (dal 100% al 200%) è necessario che il cedente/ prestatore:

- ometta di inviare o invii con dati inesatti/incompleti la comunicazione delle dichiarazioni d'intento ricevute;
- effettui una fornitura/prestazione senza applicazione dell'IVA nei confronti dell'esportatore abituale.

Tale sanzione è correlata al mancato rispetto dell'adempimento formale della comunicazione all'Amministrazione finanziaria e si applica anche se la fornitura è stata regolare e quindi, in sostanza, anche se non c'è stata alcuna evasione d'imposta, in quanto l'esportatore abituale ha regolarmente utilizzato il plafond a sua disposizione.

Diversa l'ipotesi, così come chiarito dalle Circolari 10/E e 41/E del 2005 in cui il contribuente non abbia successivamente effettuato forniture in sospensione di Iva.

In particolare l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 16.3.2005, n. 10/E ha precisato che la stessa, in quanto proporzionale all'imposta non addebitata, "non pare applicabile all'ipotesi in cui il contribuente, pur non avendo comunicato i dati della dichiarazione d'intento, non abbia, successivamente, effettuato forniture in sospensione d'Iva".

Nel caso di specie in presenza di specifica disposizione di legge, di comminazione della sanzione di natura meramente afflittiva per l'ipotesi di violazione dell'obbligo di comunicazione delle dichiarazioni di intento ricevute dal cedente per operazioni senza applicazione di Iva, appare legittima l'irrogazione della sanzione in misura pari al 100% dell'imposta non addebitata.

Rilevato tuttavia che tale violazione è stata compiuta per due anni consecutivi di imposta la Commissione in presenza di concorso di violazioni e continuazione dispone in presenza di cumulo giuridico più favorevole di quello materiale, che la sanzione base di € 1.043.181,04 venga aumentata della metà. Ne consegue un'unica sanzione per entrambe le violazioni commesse nei periodi di imposta 2007 e 2008 di complessivi € 1.564.771,56.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di lite.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Provinciale di Milano accoglie parzialmente i ricorsi riuniti rideterminando le sanzioni irrogate per ciascuna violazione nella sanzione unica di € 1.564.771,56 per entrambe le contestazioni 2007 e 2008 oggetto di impugnazione. Spese compensate.