

Svolgimento del processo

La società Pa. spa, industria alimentare, con ricorso consegnato all'Ufficio di Ivrea dell'Agenzia delle Entrate e depositato lo stesso giorno, impugnava l'avviso di irrogazione delle sanzioni relative a violazioni IVA irrogate nella misura minima di € 217.742 pari all'IVA teoricamente applicabile, con cui l'Ufficio lamentava la tardiva comunicazione dei dati relativi alla dichiarazione d'intento ricevuta dall'esportatore Ge. per il periodo 01/01/05 - 30/12/05 poiché i dati suddetti erano stati trasmessi il 20/05/05 anziché il 16/05/05, come previsto, ritardo punibile ex L.311/04. La società ricorrente eccepiva quanto segue:

- secondo la normale diligenza aveva consegnato tempestivamente tali dati all'intermediario a cui aveva affidato l'incarico di trasmetterli per cui gravava sul medesimo la responsabilità del ritardo nella trasmissione;

- non era punibile stante le condizioni di incertezza nell'applicazione delle nuove norme;

- nessuna sanzione le poteva essere irrogata poiché aveva operato secondo le regole di collaborazione e buona fede ex [art. 10](#) della L. 212/00 e la sanzione applicata ai sensi del c. 4-bis dell'[art. 7](#) del DLgs. 471/97 in concreto appariva sproporzionata rispetto alla natura della violazione; il ritardo di soli quattro giorni non aveva ostacolato le azioni di controllo e la ricorrente era stata messa sullo stesso piano di chi non produceva la dichiarazione omettendo la comunicazione e rilevava che nessun danno era derivato all'Erario;

- la sanzione, in ogni caso, poteva essere comminata solo all'importo delle fatture emesse fino alla data del 20/05/05 del tardivo invio non essendo prevedibile a tale data l'entità della successiva fornitura;

- la motivazione dell'atto era viziata specie per la mancata allegazione del p.v.c. a cui rinviava. L'Ufficio si costituiva il 16/11/09 e controdeduceva a quanto sopra facendo presente che le norme introdotte con la finanziaria 2005 non prevedevano alcun obbligo dell'intermediario incaricato della trasmissione dei dati nei confronti dell'A.F. e, quindi, aveva irrogato le sanzioni regolarmente alla ricorrente, unica responsabile. Secondo l'Ufficio la normativa era chiara e la ricorrente non si era avvalsa dell'istituto del ravvedimento che avrebbe potuto essere utilizzato entro un anno dalla commessa violazione. Pertanto, non riteneva che il comportamento della ricorrente fosse in buona fede e faceva presente che si trattava di violazione sostanziale e la sanzione era riferita ad una specifica e precisa violazione per cui il c. 4-bis dell'art. 7 del succitato decreto n. 471 non poteva essere disapplicato. Detto Ufficio faceva presente circa l'eccepita presunta nullità dell'atto di irrogazione delle sanzioni, che l'atto indicava le ragioni di fatto e di diritto poste alla base del provvedimento, l'*iter* logico giuridico seguito ed i criteri per la determinazione delle sanzioni e che, comunque, l'onere della motivazione può essere assolto correttamente anche *per relationem* mediante il riferimento ad atti conosciuti o conoscibili dal contribuente e che il p.v.c. era stato regolarmente notificato alla ricorrente in data 25/09/05 per cui esso era conosciuto dalla parte. A riprova rilevava come l'atto impugnato era stato preceduto dall'atto di constatazione notificato il 09/05/08 cui erano seguite le memorie della ricorrente nelle quali la parte non aveva eccepito la carenza di notifica o di conoscenza di detto p.v.c. e, *ad abundantiam*, l'Ufficio rilevava che il medesimo p.v.c. notificato alla ricorrente il 27/12/07 ai fini IRPEG ed IRAP era stato definito dalla parte senza sollevare eccezioni in merito alla notifica ed alla conoscenza di detto p.v.c. n. 446/2006. La ricorrente in data 15/02/10 con memoria ribadiva le proprie argomentazioni. La Commissione tributaria provinciale di Torino con sentenza n. 68/13/10 del 09/03/10, depositata il 13/04/10, respingeva il ricorso e compensava le spese ritenendo infondati tutti i motivi dedotti. Detta Commissione rilevava che la trasmissione dei dati non rivestiva il carattere di semplice formalismo e che l'inosservanza del termine imposto per la trasmissione di tali dati aveva carattere sostanziale ed era sanzionabile *ex lege* ai sensi del c. 4-bis dell'[art. 7](#) del DLgs. 471/97. Faceva, altresì, presente che della tardiva trasmissione era responsabile la società ricorrente che doveva accertarsi che l'adempimento fosse regolarmente adempiuto, né che sussisteva incertezza

legislativa al riguardo.

Infine, escludeva il vizio di motivazione poiché il p.v.c. era conosciuto dalla parte. La ricorrente consegnava il 26/10/10 il proprio appello, indirizzato all'Ufficio di Ivrea dell'Agenzia delle Entrate, alla Direzione provinciale II di Torino dell'Agenzia delle Entrate, depositato il 08/11/10, avverso detta sentenza ritenendola illegittima e da riformare e ribadiva le argomentazioni addotte in primo grado.

In particolare, innanzitutto, faceva presente che la trasmissione doveva avvenire esclusivamente in via telematica direttamente o tramite intermediario abilitato in base all'art. c. 381 della L. [311/04](#) (finanziaria 2005) tenuto conto delle modalità determinate dall'A.F. e, cioè, con l'atto del 14/03/05 determinato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate che aveva stabilito che in fase di prima applicazione i dati delle dichiarazioni d'intento relative al 2005 ricevute entro il 30 aprile 2005 dovevano essere comunicati entro il 16 maggio dello stesso anno.

Per cui la normativa legittimava la contribuente ad affidare tale incarico ad un soggetto abilitato e da ciò derivava che non aveva commesso alcuna violazione e che non le poteva essere attribuita alcuna responsabilità relativa alla tardività dell'adempimento in argomento.

Inoltre, la contribuente rilevava che la violazione non era sanzionabile nei suoi confronti per carenza dell'elemento soggettivo in mancanza di colpa o dolo e citava in proposito la sentenza della Corte di Cassazione n. 17579 del 20/11/03 che escludeva la responsabilità del contribuente che si era affidato ad un professionista abilitato. Detta contribuente, quindi, riteneva che la responsabilità restava a carico del professionista che aveva incaricato e che la medesima non poteva essere sanzionata. Circa le sanzioni, ribadiva che ai sensi dell'[art. 10](#) c. 3 della L. 212/00 non possono essere irrogate quando la violazione dipende da incertezza nell'applicazione della norma ed al riguardo citava due sentenze della Commissione centrale che avevano considerato ricorrenti le condizioni di obiettiva incertezza della norma violata nel primo periodo di applicazione della stessa (sentenze Cass. n. [1045](#) dell'11/02/92 e Cass. n. 7117 del 31/10/90).

Inoltre, rilevava come la circolare esplicativa delle nuove norme dell'Agenzia delle Entrate n. [41/E](#) era stata emanata solo in data 26/09/05 oltre dopo quattro mesi dalla scadenza prevista per il primo adempimento e che solo in tale data era stato chiarito che la suddetta violazione poteva essere oggetto di ravvedimento di cui all'[art. 13](#) del DLgs. 472/97 che consente la regolarizzazione della propria posizione mediante il versamento della sanzione ridotta ad un quinto del minimo entro un anno dalla violazione commessa.

Ribadiva come si trattava di errore scusabile e che in base al principio della buona fede doveva essere esclusa l'irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'[art. 10](#) c. 3 della L. 212/2000 che dispone la non irrogabilità delle sanzioni quando la violazione consiste in una irregolarità meramente formale e quando da questa non consegua alcun debito d'imposta. Citava, altresì, l'[art. 6](#) c. 5-bis del DLgs. 472/97 che afferma che non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

L'appellante eccepiva anche la carenza di motivazione della sentenza impugnata rilevando che la Commissione adita non si era espressa circa l'entità della sanzione comminata pari al cento per cento dell'imposta, applicata in assenza di dichiarazione d'intento, calcolata su tutte le fatture emesse in sospensione d'imposta nel corso del 2005 anziché solo sulle fatture emesse fino alla data del tardivo invio. Citava la circolare n. [10/E](#) del 16/03/05 con cui l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che il mancato rispetto del termine nell'ipotesi in cui la comunicazione sia comunque inviata all'Ufficio anteriormente all'effettuazione delle forniture in sospensione comporta una violazione meramente formale anche a fronte dell'applicabilità della sanzione resa evidente dalla mancanza di un parametro di riferimento a cui commisurare la sanzione, data proprio dall'assenza di fatture fino alla data di trasmissione. In tale ipotesi si applicava solo la sanzione generica dell'[art. 11](#) c 1 lett. a del DLgs. 471/97 nella misura fissa prevista. Secondo l'appellante, da ciò si desumeva inequivocabilmente che per stabilire le sanzioni dovute bisognava tener conto solo delle fatture emesse fino alla data di trasmissione. Detta appellante richiama le disposizioni del ravvedimento

operoso che prevedono la riduzione delle sanzioni solo in misura percentuale rispetto alle sanzioni ordinariamente previste nell'ipotesi di violazione, ma che non prevedono nulla circa una riduzione del numero di fatture su cui deve essere calcolata la sanzione. Riteneva, quindi, che il calcolo derivava da un'errata metodologia dell'Ufficio non supportata da alcuna disposizione normativa e, pertanto, illegittima e da annullare la sentenza impugnata per carenza di motivazione in merito a tale metodologia. Infine, ribadiva la violazione dell'[art. 12](#) c. 7 della L. 212/2000 per mancata allegazione all'atto impugnato del p.v.c. a suo tempo emesso a seguito della verifica fiscale eseguita nei confronti dell'appellante per cui tale atto doveva ritenersi nullo non consentendo al contribuente la predisposizione di un'adeguata azione difensiva. Detta appellante chiedeva quanto più sopra riportato nelle richieste delle parti. L'Ufficio si costituiva il 24/12/10 ribadendo quanto fatto presente in primo grado. In particolare, ribadiva che l'art. 1 c. 381 della legge finanziaria 2005 aveva introdotto l'obbligo di comunicare per via telematica i dati contenuti nella dichiarazioni d'intenti entro il 16 del mese successivo a quello di ricezione esclusivamente per il cedente o prestatore e che la sanzionabilità era prevista solo per essi ex c. 383 dell'art. 1 succitato per cui nessun obbligo era previsto a carico dell'intermediario incaricato della trasmissione. Inoltre, sulla natura della violazione commessa, riteneva corretto quanto stabilito dalla Commissione adita che aveva considerato la violazione non meramente formale in quanto incidente sull'attività di controllo. Infine, sulla metodologia usata per il calcolo delle sanzioni osservava che l'art. 7 cc. 3 e 4-bis del DLgs. [471/97](#) prevede che il cedente/prestatore che ometta di inviare o invia con dati non completi o inesatti la comunicazione della dichiarazione d'intenti ricevuta incorre nella sanzione dal cento al 200 per cento dell'imposta non applicata e rilevava che la dichiarazione d'intenti in argomento era stata rilasciata dalla soc. Ge. per il periodo dall'01/01/05 al 31/12/05. Infine, sulla corretta motivazione dell'atto impugnato, faceva presente che il p.v.c. non allegato all'atto era stato ritualmente notificato alla parte in data 25/09/05 dalla quale la stessa aveva avuto la piena disponibilità del medesimo per cui non vi era stata alcuna violazione del diritto di difesa. Detto ufficio chiedeva quanto più sopra riportato nelle richieste delle parti. All'odierna udienza erano presenti le parti che venivano sentite.

Motivi della decisione

La soc. Pa., ricorrente, si era avvalsa di un intermediario abilitato per la trasmissione dei dati relativi alla dichiarazione d'intento ricevuta dall'esportatore Ge. per il periodo 01/01/2005 - 31/12/05 che aveva trasmesso in ritardo di quattro giorni detta dichiarazione, ovvero, il 20/05/05 anziché il 16/05/05, termine previsto per la consegna, per cui alla ricorrente era stato notificato l'avviso di irrogazione della sanzione relativa a violazione IVA sia pure nella misura minima. La ricorrente società faceva presente, con il ricorso di cui trattasi avverso detto avviso, che aveva consegnato tempestivamente i dati all'intermediario per cui gravava sul medesimo la responsabilità del ritardo e che la stessa non era punibile stante anche le condizioni di incertezza nell'applicazione delle nuove norme. Detta ricorrente faceva, altresì, presente che non le poteva essere irrogata nessuna sanzione poiché si era comportata correttamente secondo le regole di collaborazione e buona fede previste dall'[art. 10](#) della legge 212/00, che il ritardo di quattro giorni non aveva ostacolato le azioni di controllo e che riteneva che la sanzione poteva esser commisurata solo all'importo delle fatture emesse fino alla data del tardivo invio, ovvero alla data del 20/05/05 non essendo prevedibile a tale data l'entità delle successive forniture e non alle fatture di tutto l'anno come aveva fatto l'Ufficio. Infine, sosteneva che la motivazione dell'atto era viziata per la mancata allegazione del p.v.c. a cui detta motivazione rinviava. L'Ufficio in proposito, costituendosi, ribadiva che l'art. 1 c. 381 della finanziaria 2005 aveva

introdotto l'obbligo di comunicare per via telematica i dati suddetti esclusivamente per il cedente o prestatore e che la sanzionabilità era prevista solo per essi ex c. 383 di detto articolo per cui nessun obbligo era previsto a carico dell'intermediario incaricato della trasmissione. Inoltre, faceva presente che non esistevano condizioni di incertezza sulla normativa, né che l'errore poteva ritenersi scusabile. Sulla natura della violazione, detto Ufficio riteneva corretto quanto stabilito dalla Commissione adita che aveva ritenuto la violazione non meramente formale in quanto incidente sull'attività di controllo.

Sulla metodologia usata per il calcolo delle sanzioni su tutte le fatture emesse in sospensione di imposta nel corso del 2005, l'Ufficio osservava che l'art. 7 cc. 3 e 4-bis del DLgs. [471/97](#) prevede che il cedente/prestatore, che omette di inviare o invia con dati non completi o inesatti la comunicazione delle dichiarazioni d'intenti ricevute, incorre nella sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta non applicata e rilevava che la dichiarazione di cui trattasi era stata rilasciata per l'anno 2005. Infine, riteneva correttamente motivato l'atto poiché il p.v.c. era stato ritualmente notificato alla ricorrente.

Al riguardo, si fa presente, innanzitutto, di concordare con la Commissione adita e con l'Ufficio circa la corretta motivazione dell'atto impugnato in quanto il p.v.c. era conosciuto dalla ricorrente essendole stato ritualmente notificato, fatto non contestato, e non esistono elementi per ritenere che, in ogni caso, sia stato leso il diritto alla difesa della parte che ha dimostrato di aver potuto esporre compiutamente le proprie difese con argomentazioni puntuali e precise sulla questione in argomento. Per contro, non si concorda con quanto sostenuto dai primi Giudici e dall'Ufficio, cioè, che la responsabilità della tardiva trasmissione debba essere direttamente imputata alla ricorrente e non all'intermediario abilitato incaricato, e che l'inosservanza del termine previsto per la comunicazione dei dati abbia natura sostanziale e sia sanzionabile. In primo luogo, si rileva che emerge chiaramente, nella fattispecie, la buona fede della contribuente in quanto si è attenuta alle disposizioni contenute nell'atto di contestazione impugnato il quale prevede che la comunicazione a decorrere dal 2005, ai sensi dell'[art. 1](#) c. 381 della L. 311/04 "deve avvenire a cura del cedente/prestatore direttamente o a mezzo di intermediario abilitato esclusivamente per via telematica entro il giorno 16 del mese successivo a quello di ricevimento della dichiarazione d'intento".

La contribuente, quindi, avvalendosi di un intermediario abilitato si è avvalsa legittimamente di una modalità prevista dall'Ufficio e non si ravvisano i motivi per cui debba essere sanzionato il suo comportamento che è stato diligente, conforme a quanto previsto, e ciò è sufficiente per escludere che la ricorrente debba incorrere nella sanzione tributaria (Circ. M. 180/E/98/110100 del 13/07/98 Dipartimento delle Entrate Direzione Centr. Accertamento e Programmazione).

Detta circolare prevede, altresì, che, ove il contribuente possa dimostrare positivamente di aver tempestivamente trasmesso al professionista i dati da tradurre nella contabilità a questi affidata, la violazione debba essere addebitata a quest'ultimo. Occorre far presente che l'[art. 5](#) del DLgs. 472/97 dispone che nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione cosciente o volontaria sia essa dolosa o colposa.

Pertanto, la contribuente non può essere riconosciuta responsabile di un atto che è stato compiuto dal professionista da lei incaricato conformemente a quanto disposto dall'Ufficio stesso. Detto Ufficio, oltretutto, avendo considerato che la disposizione normativa relativa prevedeva esclusivamente obbligato il contribuente, non avrebbe dovuto prevedere che il medesimo potesse far riferimento anche ad un intermediario come, invece, ha fatto inducendo il contribuente ad utilizzare tale mezzo in buona fede. Si fa presente che con la circolare n. [41](#) del 26/09/05 venivano fornite dall'Ufficio indicazioni al riguardo rilevando che all'intermediario abilitato che ometta la comunicazione non poteva essere estesa la responsabilità in solido per l'imposta evasa in quanto sull'intermediario non gravava in maniera diretta alcun obbligo di comunicazione, come si esprimeva detta circolare, diversamente da quanto ritenuto con la circolare n. 180/E succitata. L'Ufficio ha equivocato tale obbligo in capo al contribuente con l'obbligo o impegno in capo all'intermediario assunto dal medesimo per la trasmissione della dichiarazione consegnatagli da

detto contribuente in tempo utile per essere regolarmente presentata. Pertanto, questo Collegio ritiene che la contribuente non poteva essere sanzionata. Avrebbe dovuto essere sanzionato eventualmente l'intermediario che non aveva soddisfatto al proprio adempimento in base all'[art. 2](#) c. 2 del DLgs. 472/97 che stabilisce che la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione. Inoltre, si fa presente che la tesi dell'Ufficio si basa esclusivamente sulla lettura del c. 4-bis aggiunto all'[art. 7](#) del DLgs. 471/97 con effetto dal 01/01/05 dall'art. 1 c.383 della L. [311/04](#) lettura avulsa dal complesso della legislazione tributaria pure vigente e nel cui contesto deve essere collocata tale disposizione.

Si ritiene ancora opportuno citare in merito alla questione, l'[art. 6](#) c. 5-bis del DLgs. 472/97 che stabilisce che non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo.

E' indubbio che il termine di presentazione non è stato rispettato, ma solo per quattro giorni, per cui non ha arrecato alcun pregiudizio all'operato dell'Ufficio.

L'avviso di contestazione, infatti, a cui fece seguito l'avviso di irrogazione delle sanzioni notificato il 10/06/09 era stato notificato solo il 09/05/08 a seguito di p.v.c. redatto il 25/09/06 e solo con tale atto veniva rilevato il ritardo della presentazione del documento di cui trattasi.

Inoltre, si ritiene che tale termine ritenuto perentorio dall'Ufficio non possa considerarsi tale in quanto la perentorietà non è stata disposta espressamente dalla legge.

Si ritiene che sia stata provata, comunque, dalla contribuente ricorrente anche la sua buona fede e che sussistessero, nella fattispecie, obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria tenuto conto anche di quanto diversamente stabilito dalle circolari succitate n. 180 e n. [41](#) in ordine alla responsabilità dell'intermediario riconosciuta dalla circ. 180 e negata dalla circ. [41](#) adottata, peraltro, solo in data 29/09/05.

Si ritiene, quindi, che possa trovare, in ogni caso, applicazione anche l'art. 10 cc. 2 e 3 della L. [212/00](#) che sancisce in tali ipotesi l'inapplicabilità delle sanzioni e, più precisamente, al c. 2 che non sono irrogate sanzioni al contribuente che si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell'amministrazione ed al c. 3 che le sanzioni non sono irrogate quando la violazione dipende da condizioni obiettive di incertezza della norma tributaria, condizioni sussistenti nel caso in esame.

Infine, si ritiene che le altre eccezioni della parte e le argomentazioni relative opposte dall'Ufficio debbano ritenersi assorbite per la pregnanza di quanto più sopra dedotto, deduzioni in base alle quali l'atto impugnato deve essere annullato e, conseguentemente, deve essere riformata integralmente la sentenza impugnata.

Pertanto, questo Collegio ritiene che detta sentenza debba essere annullata e che l'appello della contribuente debba essere accolto.

Per quanto concerne le spese, in base al principio della soccombenza l'Ufficio appellato viene condannato al rimborso delle spese processuali sostenute dall'appellante per il presente grado di giudizio che si liquidano in complessivi euro 1.000,00 oltre accessori di legge.

P.Q.M.

Accoglie l'appello della contribuente e condanna l'Ufficio appellato al rimborso delle spese processuali sostenute dall'appellante per il presente grado di giudizio che si liquidano in complessivi euro 1.000.00 oltre accessori di legge.