

IVA

Dichiarazioni d'intento, ius superveniens e proporzionalità della sanzione

di **Gabriele Damascelli**

Seminario di specializzazione

AVVISI DI ACCERTAMENTO SINTETICI: INPUT TEORICI PER LA RISOLUZIONE DI CASI PRATICI

[Scopri di più >](#)

In caso di **omesso invio nei termini previsti** o di inoltro con **dati incompleti o inesatti** all'Agenzia delle Entrate, da parte del cedente/prestatore, della **dichiarazione d'intento** ricevuta dal cessionario/committente, **esportatore abituale**, di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, relativamente ad operazioni poste in essere nell'anno 2006, ai sensi dell'[articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997](#), vigente *rationae temporis*, è **applicabile la sanzione dal cento al duecento per cento dell'imposta in capo al primo soggetto**.

Tale disposizione sanzionatoria **costituisce una violazione formale**, non già meramente formale, pur non incidendo sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta, **comportando comunque un pregiudizio all'attività di accertamento**, dal momento che l'obbligo di comunicazione della dichiarazione d'intento "*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 intra-Ue o in export, **rivelando l'inosservanza di un obbligo dichiarativo idoneo ad ostacolare l'attività di controllo**.

Queste le argomentazioni della Cassazione nella [sentenza n. 19065 del 14.06.2022](#) che ha rinviato alla Commissione tributaria regionale al fine sia dell'applicabilità del *ius superveniens* evidenziato dal giudice di secondo grado sia, per quel che più conta, della **compatibilità del sistema sanzionatorio interno ai principi unionali espressi dalla Corte di Giustizia**.

Ai fini della rilevanza del *ius superveniens* si riferisce che la Corte, nel precedente [n. 19738 del 12.07.2021](#), pur senza soffermarsi sull'argomento della "**compatibilità unionale**" del sistema sanzionatorio interno, ha in ogni caso compiuto una pregevole **ricognizione della disciplina sanzionatoria relativa al mancato invio/mancato riscontro da parte del fornitore** dell'avvenuta presentazione per via telematica all'Agenzia delle entrate della dichiarazione d'intento

dell'esportatore abituale, a fronte di un impianto normativo che ha visto **numerose modifiche nel tempo al D.Lgs. 471/1997**, in particolare all'**articolo 7, comma 4-bis**.

Nella causa n. 19738/2021 la Corte, **preso atto dei plurimi interventi normativi** che, nelle more di quel giudizio ed analogamente a quanto si evince nel **precedente n. 19065/2022**, hanno interessato la disciplina sanzionatoria in oggetto, **incidendo, in termini obbiettivi, non solo sulla sanzione ma anche su elementi strutturali dell'illecito**, ha indagato se, per effetto delle modifiche, **si fosse verificata un'ipotesi di abolitio piuttosto che una successione di norme** e, in questo caso, quale fosse la disciplina più favorevole.

La Corte, nella causa n. 19738/2021, esaminando **l'introduzione nel campo sanzionatorio del principio del favor rei** di stampo penale da parte dell'[articolo 3 D.Lgs. 472/1997](#), giunge ad evidenziare che, **nel rapporto di specialità tra le distinte versioni dell'articolo 7 D.Lgs. 471/1997**, non si riscontra un'integrale abolizione nella misura in cui *"la fattispecie prevista dalla legge successiva rientrava già nell'ambito di quella precedente"*.

In tal modo, prosegue, **si deve riconoscere un fenomeno successorio** quando, all'esito della comparazione e del raffronto tra gli elementi strutturali delle fattispecie incriminatrici, **persiste, anche se mutato, il giudizio di disvalore astratto per effetto di un nesso di continuità ed omogeneità delle rispettive previsioni**, ed il significato lesivo del fatto storico sia riconducibile nel suo nucleo essenziale ad una diversa e più mite categoria d'illecito.

Osserva, condivisibilmente, che è rimasto immutato "nonostante tutte le modifiche" l'obbligo di inviare all'Ufficio la dichiarazione di intento, la cui mancanza è "tuttora" oggetto di sanzione.

Ciò che cambia è il soggetto obbligato.

Mentre fino al 2014 era il fornitore (cedente o prestatore), con la novella, **a partire dal 1.1.2015 l'obbligo cade direttamente sull'esportatore** mediante invio telematico all'Agenzia delle Entrate.

Di contro il fornitore, ormai sgravato dell'invio della dichiarazione ma egualmente destinatario della stessa da parte dell'esportatore, **è tenuto a riscontrare telematicamente il suo avvenuto invio** all'Ufficio da parte del committente/cessionario, ciò a pena di sanzione.

Viene evidenziato che tanto il fatto quanto la sanzione (fatte salve le sue modifiche nel tempo) *"sono*

rimasti inalterati nel passaggio dall'una all'altra normativa", adottandosi da parte del legislatore esclusivamente una **diversa modalità di adempimento degli oneri** che, lato fornitore, hanno evidenziato solo una **riduzione degli adempimenti a suo carico e non già una loro eliminazione**.

Le numerose modifiche sono quindi **espressione di una successione di norme, tra loro in**

rapporto di continenza, evidenziata dall'area di coincidenza tra le fattispecie, poste tra loro in una sostanziale continuità strutturale, *“per essere gli elementi costitutivi previsti dalla nuova disciplina già tutti compresi in quella precedente”*.

Discorso a parte quello della **compatibilità delle sanzioni interne rispetto ai principi unionali**, argomento opportunamente evidenziato al giudice di secondo grado come essenziale da parte della Cassazione nella sentenza n. 19065/2022.

In materia la Corte di Giustizia si è espressa più volte, da ultimo nel caso Grupa Warzywna Sp. zo.o. in C-935/19 del 15.04.2021, nel quale il giudice comune chiedeva alla Corte UE se i **principi di proporzionalità e di neutralità dell'Iva ostassero o meno** alla normativa polacca che poneva a carico di un soggetto passivo, che aveva erroneamente qualificato un'operazione esente da Iva come operazione soggetta, **una sanzione automatica pari al 20% dell'importo, prescindendo dalla natura e dalla gravità dell'irregolarità** nonché dall'assenza di indizi di frode o di perdite di gettito fiscale per l'Erario.

La Corte UE ha lì osservato (v. i punti 34 e 35) che tali modalità di determinazione **non hanno consentito alle autorità tributarie di adeguare l'importo della sanzione in funzione delle circostanze concrete** del caso di specie, risultando questa “automatica”, ed impedendo ai verificatori di assicurarsi che quest'ultima **non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi** consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e nell'evitare l'evasione (v. tra i tanti anche C-712/17, caso EN.SA. Srl, punti 37 e ss., nonché C-564/15, caso Tibor Farkas, punti 58 e ss.).

Sempre in tema di proporzionalità, ed in conclusine, la Corte UE in C-655/18 nel caso Teritorialna direksia, alla domanda se l'articolo 42, par. 1, del Regolamento Ue n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione) ostasse o meno ad una norma nazionale in forza della quale, **in caso di sottrazione alla vigilanza doganale di merci** vincolate al regime di deposito doganale, il titolare dell'autorizzazione per il deposito doganale **era tenuto a pagare, oltre ad una sanzione pecuniaria, un importo corrispondente al valore di tali merci**, ha ritenuto tale sanzione **sproporzionata**, in quanto eccedente i limiti di quanto è necessario per garantire, nel caso specifico, che le merci in regime di deposito doganale non siano sottratte alla vigilanza doganale.