

Sul ricorso iscritto al numero 8120 del ruolo generale dell'anno 2021, proposto

Da

(Omissis) Soc. Coop. Agricola, in persona del legale rappresentante pro tempore rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv.to [Omissis] e dall'Avv.to [Omissis], elettivamente domiciliata presso l'indirizzo di posta elettronica (PEC) [Omissis];

-ricorrente-

Contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, [Omissis], presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-controricorrente; per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della CTR della Sicilia n. 4762/14/2020, depositata in data 11 settembre 2020, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 10 maggio 2023 dal Relatore Cons. [Omissis].

#### RILEVATO CHE

- (Omissis) Coop. Agricola, in persona del legale rappresentante pro tempore, propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 1214/04/2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento di accoglimento del ricorso della contribuente, esercente attività di produzione di vini da tavola e V.Q.P.R.D. avverso l'avviso [Omissis] con il quale l'Ufficio, previo p.v.c. della G.d.F. di Agrigento, aveva irrogato, per il 2009, la sanzione di euro 390.680,00, ai sensi dell'art. 7, comma 4-bis, del DLgs. n. 471/97, introdotto dall'art. 1, comma 381 della legge n. 311/2004, per avere la detta società omesso la comunicazione telematica all'Agenzia delle dichiarazioni d'intento ricevute dai clienti esportatori abituali nei confronti dei quali aveva emesso fatture senza addebito di Iva ai sensi dell'art. 8 del DPR n. 633/72;

- in punto di diritto, la CTR, per quanto di interesse, ha affermato che l'omessa comunicazione da parte della cedente (Omissis) Soc. Coop. Agricola, nei termini di legge, alla Agenzia delle entrate delle dichiarazioni di intento ricevute dai clienti esportatori abituali, comportava - in mancanza di prova dell'attivazione di alcuna forma di ravvedimento operoso e al di là della questione se l'adempimento fosse o meno di carattere formale o sostanziale - la legittima irrogazione della sanzione amministrativa prevista dall'art. 7, comma 4-bis, del DLgs. n. 471/97, introdotto dall'art. 1, comma 381 della legge n. 311/2004, nella misura pari al 100% dell'Iva non applicata sulle fatture emesse senza addebito di imposta ai sensi dell'art. 8 del DPR n. 633/72;

- l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

- all'udienza del 22 novembre 2022 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo, disponendo la trasmissione dalla sezione 6-5 alla sezione tributaria al fine della trattazione congiunta del presente procedimento con quello RG 8133/2021;

#### CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 4bis del DLgs. n. 471/97 per avere la CTR applicato l'art. 7 comma 4-bis, cit. vigente *ratione temporis* - benché, a decorrere dal 1.1.2016, e, dunque, già al momento della costituzione in giudizio in appello della società contribuente, fosse stato modificato dall'art. 15 del DLgs. n. 158/2015 (nel senso della previsione della sanzione amministrativa da 250 a 2000 euro per il cedente o prestatore che

effettuava prestazioni di cui all'art. 8 del DPR n. 633/1972 prima di avere ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'agenzia delle entrate, prevista dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17) in luogo dell'art. 11, comma 1, del DLgs. n. 471/97, come modificato dalla legge n. 178 del 2020 (secondo cui sono punite con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2000 le seguenti violazioni: a) omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri).

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5 c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10 della legge n. 212/2000 - che troverebbe diretta applicazione nell'art. 6, comma 5-bis, del DLgs. n. 472/97 - e omesso esame di fatto decisivo per il giudizio per avere la CTR ritenuto legittimo il provvedimento di irrogazione della sanzione in questione ancorché si trattasse di una mera violazione formale che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo non aveva pregiudicato l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

3. I motivi - da trattare insieme per connessione - sono fondato, nei termini di seguito indicati, il primo, anche se per una ragione parzialmente diversa da quella prospettata dalla ricorrente (e, cioè, in base al principio secondo cui "la Corte di cassazione può accogliere il ricorso per una ragione di diritto anche diversa da quella prospettata dal ricorrente, sempre che essa sia fondata sui fatti come prospettati dalle parti, fermo restando che l'esercizio del potere di qualificazione non può comportare la modifica officiosa della domanda per come definita nelle fasi di merito o l'introduzione nel giudizio d'una eccezione in senso stretto" Cass. sez. 3, n. 18775 del 28.7.2017; Cass. sez. 3, n. 17015 del 28.6.2018), e, inammissibile o comunque, nel merito, infondato il secondo.

4. Il secondo motivo si profila, in primo luogo, inammissibile in quanto, la ricorrente - oltre ad avere cumulato censure per violazioni di legge e per vizi motivazionali senza però distinguere tra di essi nell'illustrazione del motivo, in tal modo impedendo un sicuro esercizio nomofilattico (ex multis, Cass., sez. 5, n. 2617 del 2015; Cass. sez. 3 n. 18375 del 2010; Cass. sez. 3 n. 12984 del 2006; Cass. sez. 3 n. 21659 del 2005) - non coglie la ratio decidendi avendo il giudice di appello accolto l'appello dell'Ufficio in quanto "al di là della questione se l'adempimento [fosse] di carattere formale o sostanziale", quello che rilevava, nella specie, era il fatto che "(Omissis) non aveva trasmesso le dichiarazioni di intento all'Agenzia delle Entrate e non risultava che la stessa avesse attivato alcuna forma di ravvedimento operoso".

4.1. Nel merito, il motivo è comunque infondato.

Va osservato che, come noto, l'art. 8, primo comma, 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'i.v.a.

In particolare, il beneficio è riconosciuto solo ai soggetti che abbiano effettuato cessioni all'esportazione di cui all'art. 8, primo comma, lett.

a) e b), DPR n. 633 del 1972, 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.

Ai sensi dell'art. 1, primo comma, lett. c), DL 29 dicembre 1983, n. 746 (conv., con modif., dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17), 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.

Orbene, l'art. 7, comma 4-bis, DLgs. n. 471 del 1997, nella formulazione vigente all'epoca dei fatti, prevede la punibilità con la sanzione prevista dal precedente terzo comma (dal cento al duecento per cento dell'imposta) il cedente o il prestatore che omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione dei dati contenuti nella dichiarazione di intenti ricevuta o che la invia con dati incompleti o inesatti.

Diversamente da quanto sostenuto dalla contribuente, tale disposizione, benché avente carattere speciale, si pone in coerenza con la disciplina generale in tema di sanzioni tributarie, in base alla quale costituiscono violazioni formali quelle che, pur non incidendo sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta, come quelle di carattere sostanziale, comportano un pregiudizio all'attività di accertamento, risultando prive di rilevanza ai fini in esame solo le violazioni meramente formali, ossia quelle che non arrecano alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo previste dall'art. 6, comma 5-bis, DLgs. n. 472 del 1997 (cfr. Cass., ord., 16 gennaio 2019, n. 901; Cass., ord., 30 ottobre 2018, n. 27598).

Infatti, l'obbligo di comunicazione della dichiarazione di intenti si correla all'esigenza di consentire un efficace controllo sull'applicazione della disciplina in tema di i.v.a. e, in particolare, del regime di riscossione dell'imposta relativa ad operazioni di cessione infracomunitaria o all'esportazione e, per tale ragione, la sua inosservanza non può dare luogo ad una violazione meramente formale, in quanto tale non punibile (cfr., in merito a fattispecie analoga di omessa annotazione e registrazione della dichiarazione di intento, Cass. 27.9.2013 n. 22178; Cass. n. 12847 del 22.6.2015; Cass. n. 19738 del 12.7.2021; Cass. sez. 5, n. 23695 del 2022).

Non viene, dunque, in rilievo una mera irregolarità dichiarativa attinente alle modalità di comunicazione del documento, suscettibile di dare luogo ad una violazione meramente formale, bensì dell'inosservanza dell'obbligo dichiarativo, idoneo ad ostacolare l'attività di controllo (Cass. sez. 5, n. 19738 del 2021).

5. Il primo motivo è fondato, nei termini di seguito indicati (sebbene per una ragione giuridica parzialmente diversa da quella prospettata) quanto, in sostanza, al dedotto intervento del più favorevole *ius superveniens*.

6.1. Per meglio chiarire i termini della questione è opportuno, in primo luogo, evidenziare la successione delle modifiche e la loro portata:

a) il testo vigente all'epoca dei fatti, già su riprodotto, prevedeva: «4-bis. 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 1, 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».

b) il testo modificato con l'art. 20 DLgs. 175 del 2014 (vigente dal 10 gennaio 2015) ha invece previsto: «4-bis. È punito con la sanzione prevista nel comma 3 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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 dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17». L'ultimo comma della norma, invero, ha dettato una disposizione transitoria, prevedendo che la

disposizione si applica «alle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015».

c) il testo modificato, pochi mesi dopo, con l'art. 15, DLgs. n. 158 del 2015, ha poi previsto: «4-bis. È punito con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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 dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17».

Anche qui, tuttavia, l'art. 32, comma 1, DLgs. n. 158 del 2015, ha espressamente 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»;

d) infine, il legislatore, in tempi molto recenti, è nuovamente intervenuto con l'art. 12-septies DL n. 34/2019 (vigente dal 1° gennaio 2020): «4-bis. È punito con la sanzione prevista al comma 3 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17».

Pure rispetto a quest'ultimo intervento il legislatore ha stabilito una disciplina transitoria poiché l'art. 12-septies, comma 4, DL n. 34 del 2019 dispone 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».

Per mera completezza va pure ricordato che il legislatore è nuovamente intervenuto sull'art. 7 DLgs. n. 471 del 1997 con la L. n. 178 del 2020, senza, tuttavia, modificare il comma 4-bis.

Tale ricostruzione è confermata da un recente arresto di questa Corte (Cass., Sez. 5, 12 luglio 2021, n. 19738), al quale il collegio, condividendolo, ritiene di dare continuità anche in questa sede (mediante la testuale riproduzione dei passi salienti).

6.2. Dalla ricognizione del quadro normativo emerge, quindi, che il legislatore ha escluso l'applicabilità per il passato delle modifiche intervenute attesa la specifica previsione di una disciplina temporale. Tale indicazione, peraltro, non preclude l'applicazione delle novelle alle fattispecie anteriori se il nuovo regime risulti in concreto più favorevole (v., ex multis, Cass. n. 14848 del 13.7.2020; Cass., Sez. 5, 22.3.2021, n. 7957).

Secondo la costante giurisprudenza della Corte, infatti, in materia di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario è applicabile retroattivamente in forza del principio del favor rei, a condizione che il processo sia ancora in corso e che perciò non sia ancora definitiva la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato (v. in generale, da ultimo, Cass. n. 8716 del 30.3.2021; specificamente, con riguardo alle modifiche introdotte dal DLgs. 174 del 2015 v. Cass. n. 10656 del 22.4.2021; Cass. n. 19738 del 12.7.2021 con riguardo alla stessa fattispecie qui in giudizio).

Ne deriva che i fatti comunque riconducibili alla fattispecie delineata dall'art. 7, comma 4-bis, cit. come modificata dal DLgs. n. 158 del 2015 - sia anteriori che successivi al 2014 - divengono, ove vi sia una continuità dell'illecito, suscettibili di valutazione secondo i canoni del favor rei (v., con riguardo, ad una ipotesi di successione di norme con plurimi interventi normativi e con "salto" della modifica intermedia, Cass. n. 10855 del 23.4.2021).

È quindi dirimente stabilire se per effetto del DLgs. n. 175 del 2014 vi sia stata abolitio o meno poiché, nel primo caso, vi sarebbe una cesura definitiva anche rispetto alle successive modifiche (prive di incidenza

sull'originaria violazione), mentre nella seconda ipotesi assumerebbe rilievo la sopravvenuta attenuazione del rigore sanzionatorio operata con il DLgs. n. 158 del 2015.

7. Appare necessario, pertanto, individuare i confini tra abolitio e successione di norme.

L'art. 3 DLgs. n. 472 del 1997 ha introdotto, in materia sanzionatoria tributaria, il generale principio del favor rei di origine penalistica, prevedendo che: «1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione. 2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato. 3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo».

La norma pone regole tra loro strettamente concatenate e in reciproco rapporto. Il comma 1, in particolare, impone che un fatto è punibile solo se è previsto, come tale, da una legge esistente al momento della sua realizzazione. Il comma 2 fonda la sua regola su questo assunto: prima il fatto era punibile, poi non è più tale perché la legge è cambiata. Se il pagamento della sanzione è già stato compiuto è esclusa ogni ripetizione; altrimenti, non si può procedere alla riscossione.

Il comma 3 porta a compimento il percorso logico così avviato: il fatto resta punibile perché tale era sia nella precedente legge che nella successiva. Ciò avviene quando tra le due norme - rispetto al fatto - vi è un rapporto di specialità. Il rapporto di specialità, poi, sta ad indicare che l'ambito occupato dalle due norme può variamente articolarsi, per cui, in concreto può anche verificarsi - in un rapporto tra genere e specie ed entrambe le norme siano speciali ovvero la norma precedente sia generale e quella successiva speciale - una abrogazione parziale per quella parte delle condotte che non sia più illecita. In altri termini, non vi è integrale abolizione quando la fattispecie prevista dalla legge successiva rientrava già nell'ambito di quella precedente.

7.1. Ad una tale analisi - che guarda alla struttura delle fattispecie che si sono succedute - si può cumulare, in ispecie quando ci si trovi di fronte ad un fenomeno esclusivamente abrogativo, una valutazione che tenga conto di criteri sostanziali, ossia se, in relazione al bene giuridico tutelato, il legislatore abbia conservato una notazione di disvalore e non sia, dunque, pervenuto ad una considerazione di totale inoffensività e di liceità della condotta. Su tale aspetti, invero, appare utile richiamare gli orientamenti espressi dalle Sezioni Unite Penali sulla parallela problematica relativa all'art. 2, comma 3, c.p.

Secondo una prima pronuncia, infatti, «deve riconoscersi un fenomeno successorio ... quando, all'esito della comparazione e del raffronto tra gli elementi strutturali del contenuto normativo delle fattispecie incriminatrici, persiste, anche se mutato, il giudizio di disvalore astratto per effetto di un nesso di continuità ed omogeneità delle rispettive previsioni, e il significato lesivo del fatto storico sia riconducibile nel suo nucleo essenziale, secondo le regole proprie del concorso apparente di norme, ad una diversa e più mite categoria d'illecito, tuttora penalmente rilevante, nonostante ed anzi proprio in conseguenza dell'intervento legislativo che, benché formalmente abrogativo, di fatto modifica l'ambito di applicabilità della previgente e diversa norma incriminatrice» (Cass., SS.UU. pen. 25 ottobre 2000, n. 27, relativa, tra l'altro, ad illeciti tributari). Tale affermazione è stata poi oggetto di ulteriore chiarimento da una successiva pronuncia (Cass., SS.UU. pen. 26 marzo 2003, n. 25887, che ha precisato che «il criterio normale deve essere quello che porta a ricercare un'area di coincidenza tra le fattispecie previste dalle leggi succedutesi nel tempo, senza che sia necessario rinvenire conferme della continuità attraverso criteri valutativi» poiché «nell'ipotesi di sostituzione, formale o sostanziale, di una disposizione incriminatrice la nuova disposizione esprime di per sé un giudizio di disvalore che giustifica una conclusione di continuità».

Al medesimo approdo, inoltre, sono pervenute anche le Sezioni civili con riguardo alle sanzioni amministrative tributari.

Già in precedenza, infatti, si era sottolineato «come, ai fini di una eventuale abolitio criminis, non sia sufficiente una mera modifica (mediante riduzione, aumento od accorpamento) dei termini e delle scadenze connesse alle modalità di effettuazione dei versamenti dell'imposta, atteso che in tali casi rimane comunque immutata sia la condotta materiale descritta dalla norma sanzionatoria (omesso o ritardato pagamento), sia l'interesse la cui offesa la sanzione intende reprimere» (Cass., Sez. 5, 5 dicembre 2014, n. 25754).

È con riguardo alla struttura della fattispecie astratta che va condotta l'indagine sugli effetti della successione di norme che hanno regolato quell'elemento, al pari dell'indagine sugli effetti penali della successione di leggi extrapenali (da ultimo, Cass., SS.UU., 27 aprile 2022 n. 13145, in tema di agevolazione Iva prima casa).

Assume rilievo, dunque, che, al di là delle modifiche intervenute, vi sia una sostanziale continuità strutturale degli elementi costitutivi delle diverse previsioni che si sono succedute nel tempo, tra loro in rapporto di identità o, quanto meno, di continenza per essere quelli previsti dalla nuova disciplina già tutti compresi in quella precedente.

7.2. Alla luce dei principi esposti occorre, dunque, porre a confronto le disposizioni in questione con riguardo al testo precedente e posteriore alla modifica operata con l'art. 20 del DLgs. 21 febbraio 2014 n. 175. I successivi interventi, infatti, non hanno inciso in termini significativi sulla struttura della fattispecie. Il dato saliente - e inalterato nonostante tutte le modifiche - è la persistenza dell'obbligo di inviare all'Ufficio la dichiarazione di intenti. Cambia, tuttavia, il soggetto obbligato. Mentre fino al 2014 era il fornitore (il cedente o il prestatore) tenuto ad inviare la comunicazione all'Ufficio, con la novella l'obbligo cade direttamente sull'esportatore, ossia su colui che è, in concreto, il reale e primo interessato all'operazione estera.

Va osservato, infatti, che quest'ultimo è sempre stato il soggetto destinatario dell'obbligo di emettere la dichiarazione d'intento, che doveva essere trasmessa al fornitore, il quale doveva provvedere all'invio telematico della comunicazione dell'avvenuta presentazione (art. 1, comma 1, lett. c), del DL 29 dicembre 1983 n. 746, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 1984 n. 17). La novella del 2014, dunque, ha, su questo punto, semplificato gli adempimenti: è l'autore della dichiarazione di intenti che deve provvedere ad inviare la comunicazione e non è più necessario che provveda, per esso, l'altro soggetto del rapporto. Il fornitore, peraltro, se non è più tenuto ad inviare la suddetta comunicazione (contenente, tra l'altro, gli estremi della dichiarazione resa dall'esportatore), è, come in precedenza, egualmente destinatario della dichiarazione d'intenti da parte dell'esportatore (art. 1, comma 1, lett. c), del DL 29 dicembre 1983 n. 746, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 1984 n. 17, pure oggetto di intervento con la novella del 2014) ed è tenuto a riscontrare telematicamente che essa sia stata presentata all'Agenzia delle entrate. Nella previsione post 2014, dunque, due sono gli elementi di apparente novità: a) il fornitore deve aver ricevuto la dichiarazione di intenti dalla sua controparte (insieme alla ricevuta telematica di inserimento); b) il fornitore deve provvedere al riscontro, per via telematica, della presentazione della stessa da parte del cessionario o committente all'Agenzia delle Entrate.

Il primo elemento, tuttavia, non costituisce una novità poiché la necessità dell'avvenuta trasmissione al cedente-prestatore da parte del cessionario-committente della dichiarazione di intenti era già indicata dall'art. 1, comma 1, lett. c), del DL 29 dicembre 1983 n. 746, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 1984 n. 17, ed era presupposta dall'art. 7, comma 4-bis, del DLgs. 18 dicembre 1997 n. 471, neppure potendosi ipotizzare l'invio di una comunicazione relativa ad un atto altrui in assenza dell'atto stesso. L'esplicita indicazione, quindi, integra solo l'emersione di un elemento già costitutivo della fattispecie.

Quanto al secondo elemento, va osservato che, nella vigenza della norma ante 2014, l'invio della comunicazione era già esaustivo di ogni riscontro.

Nel primo caso, infatti, l'attività che il cedente poneva in essere esauriva ogni incombenza e informativa, includendo quali elementi necessari della fattispecie: l'avvenuto rilascio della dichiarazione; l'avvenuta

trasmissione della stessa al cedente; la comunicazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione; l'indicazione degli estremi dell'atto ricevuto e così comunicato.

Nel secondo caso, il riscontro assolve solo ad alcuni di questi, ossia l'avvenuta trasmissione al cedente e la coerenza tra atto ricevuto e atto già comunicato all'Agenzia delle Entrate, del quale sono indicati gli estremi, perché gli altri elementi sono già nella sfera di conoscenza dell'Ufficio.

È evidente, d'altra parte, che il riscontro della conformità tra atto ricevuto e atto già comunicato era, logicamente e fattualmente, assorbito nella stessa indicazione degli estremi della dichiarazione, che non poteva riguardare altro che quella ricevuta dal cessionario. Non solo, l'adempimento ora richiesto assolve alla medesima funzione di permettere all'Ufficio un controllo sull'attività che viene realizzata, controllo che, con riguardo al cedente-prestatore, non è più - in ciò la differenza di ordine quantitativo e non qualitativo - sul complesso di tutti gli adempimenti ma solo su una parte di essi.

Del resto - si può anche osservare - sia il fatto che la sanzione (salve le modifiche successivamente intervenute) sono rimasti inalterati nel passaggio dall'una all'altra normativa: è stata semplicemente adottata - come si esprime la relazione al decreto sulle semplificazioni attuato con il DLgs. 21 febbraio 2014 n. 17 - «una diversa modalità di adempimento», che si è tradotta, per il cedente-prestatore, in una riduzione degli adempimenti a suo carico e non in una loro eliminazione.

7.3. Si può, dunque, ritenere che la vicenda integri una successione di norme, sì da escludere che, nel caso in esame, lo *ius superveniens* abbia determinato un fenomeno abrogativo della normativa originaria e, in applicazione dell'art. 3, comma 2, del DLgs. 18 dicembre 1997 n. 472, la non punibilità del fatto. Tra le fattispecie che si sono succedute nel tempo sussiste infatti un rapporto di continenza. L'originario elemento materiale dell'illecito richiedeva una condotta caratterizzata dallo svolgimento di adempimenti più ampi rispetto a quelli previsti dalla fattispecie attualmente in vigore: prima era l'omissione globalmente considerata a costituire la condotta materiale; adesso sono le specifiche operazioni ancora addossate al medesimo soggetto passivo (ma incluse nell'insieme di quelle già prima oggetto di considerazione) ad integrare l'elemento costitutivo dell'illecito.

7.4. All'esito di tale ragionamento, i giudici di legittimità hanno enunciato i seguenti principi di diritto: «la modifica dell'art. 7, comma 4-bis, DLgs. n. 471 del 1997 ad opera dell'art. 20 DLgs. n. 175 del 2014, poi ulteriormente novellato con riguardo al regime sanzionatorio dall'art. 15 DLgs. n. 158 del 2015, 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 nell'ultimo comma dell'art. 20 DLgs. n. 175 del 2014, è applicabile, per il principio del *favor rei* e, in assenza di norme derogatorie dei principi generali di cui all'art. 3 DLgs. n. 472 del 1997, il regime sanzionatorio più lieve introdotto con l'art. 15 DLgs. n. 158 del 2015» (v. da ultimo nello stesso senso, Cass. sez. 5, n. 23695 del 2022; nello stesso senso, Cass. sez. 6-5, n. 202 del 2022).

8. In conclusione, va accolto il primo motivo nei termini di cui in motivazione, disatteso il secondo, con cassazione della sentenza impugnata, in relazione al motivo come accolto, e con rinvio, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione che, in applicazione dei principi esposti, dovrà valutare l'applicazione dello *ius superveniens* in concreto più favorevole.

Ciò posto, si osserva, in primo luogo, che il principio del trattamento della legge favorevole in caso di successioni di leggi tributarie opera anche in riferimento alle ipotesi di ripetute innovazioni della medesima disciplina legislativa, per cui tra i diversi trattamenti sanzionatori previsti dalle leggi che si sono succedute troverà applicazione quello più favorevole per il contribuente (cfr. Cass. 25 novembre 2011, n. 24925; Cass. 8 marzo 2000, n. 2609).

In secondo luogo, ai fini dell'individuazione del regime più favorevole, occorrerà effettuare una valutazione in concreto delle diverse discipline sanzionatorie nel loro complesso e non di singoli e specifici aspetti delle stesse e delle conseguenze effettivamente derivanti dall'applicazione dell'una o dell'altra norma.

Occorre rilevare, sul punto, che tale valutazione dovrà altresì tenere conto, ai fini della mitezza del regime, dell'applicabilità, e in quali termini, del cumulo giuridico ex art. 12 DLgs. n. 472 del 1997 attesa l'avvenuta contestuale modifica dell'art. 1, primo comma, lett. c), DL n. 746 del 1983, con cui è stato soppresso il termine mensile in caso di operazioni plurime con la stessa parte ed è stata assegnata rilevanza diretta alle dichiarazioni in concreto effettuate e al loro contenuto (ossia se esse siano relative ad una sola operazione o a plurime operazioni).

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo motivo nei termini di cui in motivazione, rigetta il secondo, cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo come accolto, e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione.