

**ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI PERUGIA**

**ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI PERUGIA**

**ATTO DI APPELLO**

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, Sezione .., n116/7/8 del 22.07.08 depositata in segreteria il 23.09.08

**PER**

La ....., con sede in ....., in persona dell'Amministratore Unico e legale rappresentante sig. ....., rappresentata e difesa da .....

**VISTA**

la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, Sezione .., n116/7/8 del 22.07.08 (all. n.1) emessa nella causa n.99/08 R.G. vertente tra la società ..... e l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Perugia, in materia di Iva per l'anno 2003, si espone quanto segue:

**FATTO**

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Perugia ha emesso l'atto di contestazione n.873COT300236, in data 19.07.2006, mediante il quale ha rilevato che, a seguito del controllo della posizione fiscale della società ....., era emerso che detta società aveva presentato tardivamente le istanze di rimborso infrannuali Iva relative al primo e secondo trimestre dell'anno 2003 da utilizzare in compensazione con il modello F.24, e che detta violazione comportava la decadenza per il contribuente dal diritto alla compensazione e l'assoggettamento alla sanzione tributaria pari al 30% della somme ritenute non compensabili. Tale atto, che consentiva la definizione con il pagamento delle sanzioni ridotte ad un quarto nell'ipotesi prevista dall'art.16 del D. Lgs. n.472/97, è stato annullato e sostituito con altro recante pari numero e protocollo, notificato in data

10.08.2006, con cui, sostanzialmente, l'Ufficio si limitava ad eliminare la possibilità di definire la contestazione con il pagamento delle sanzioni in misura ridotta, riproponendo, per il resto, i rilievi già precedentemente esposti; in particolare, ai fini della questione che qui interessa, è stata riproposta la tesi secondo cui l'utilizzo in compensazione di un credito IVA non spettante, nel caso specifico per la tardività della relativa comunicazione, equivaleva ad un tardivo pagamento a cui era applicabile la sanzione del 30% prevista dall'art.13 D.Lgs n.472/97, che, nel caso specifico, portava ad una sanzione pecuniaria di €. 35.884,33, oltre interessi moratori.

Con il predetto atto, l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Perugia ha autorizzato il contribuente a presentare deduzioni difensive nel termine di sessanta giorni dalla ricezione della contestazione.

La società ..... ha provveduto al deposito tempestivo delle deduzioni difensive, rilevando che, in realtà, alla luce di quanto disposto dall'art.8 del DPR n.542/99, dapprima nella sua versione originaria e poi con le modifiche apportate, non era rinvenibile alcuna violazione di norme e che, pertanto, la compensazione operata doveva considerarsi pienamente legittima.

Sulla base dell'atto di contestazione sopra menzionato, è stata successivamente emessa una cartella esattoriale pari ad €. 38.969,97 (di cui €.35.884,33 per sanzioni, €. 3.080,48 per interessi ed €. 5,16 per costo di notifica), tempestivamente impugnata dal contribuente mediante la proposizione di un ricorso avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, in cui, oltre a riproporre i rilievi di merito esposti nelle deduzioni difensive sopra menzionate, la società Eurolegno srl ha sostenuto la nullità dell'iscrizione a ruolo in quanto non preceduta da un atto di irrogazione delle sanzioni come previsto dall'art.16,

settimo comma, del D.Dgsl. n.472/97.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Perugia, riconoscendo che, effettivamente, l'iscrizione a ruolo era stata effettuata senza prima emettere l'atto di irrogazione delle sanzioni, ha quindi proceduto ad operare lo sgravio della cartella esattoriale impugnata, chiedendo al Giudice Tributario la cessazione della materia del contendere.

Definito in tale modo il contenzioso tributario inerente l'impugnazione della cartella esattoriale, l'Agenzia delle Entrate di Perugia, con atto del 26.10.2007, notificato in data 29.10.2007, ha emesso l'avviso di irrogazione delle sanzioni sopra menzionato, fondandolo sulle stesse motivazioni già presentate nell'atto di contestazione.

Avverso tale atto la società ..... ha proposto ricorso promuovendo il procedimento tributario innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, rubricato al n. 99/08 R.G.

Al termine del procedimento, in cui si è costituita l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Perugia, con memoria del del 20.02.2008, la Commissione Tributaria di Perugia, Sezione n..., ha accolto "parzialmente il ricorso nei limiti di cui in motivazione", provvedendo, in particolare, a ridurre la sanzione irrogata ai sensi dell'art. 7 n.4 del D. Lgs. n.472/97, compensando le spese di lite.

Con il presente atto, la società ....., come sopra rappresentata e difesa, intende impugnare la suddetta sentenza, relativamente alla parte in cui la predetta società è rimasta soccombente, per i seguenti motivi di fatto e di

## DIRITTO

### I

**NULLITA' DELLA SENTENZA APPELLATA PER**

## INDETERMINATEZZA DEL DISPOSITIVO

Con la sentenza del cui appello si tratta, Il Giudice di primo grado ha accolto parzialmente il ricorso riducendo la sanzione irrogata nell'atto di accertamento impugnato "a mente del n.4 dell'art. 7 del Decreto Legis.vo 18.12.1997, n.472", che testualmente prevede che "Qualora ricorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta **fino alla metà del minimo**".

Da ciò deriva che l'entità della sanzione che residua dalla sentenza del cui appello si tratta è indeterminata, non potendo certo essere rimessa alla discrezionalità dell'Agenzia delle Entrate, che è parte in causa del giudizio, stabilire in che misura effettiva debba essere prima ridotta e poi riformulata la sanzione ai sensi della norma richiamata.

Non essendo stato nemmeno statuito l'importo che il contribuente dovrebbe corrispondere a titolo di sanzioni all'Agenzia delle Entrate, la sentenza impugnata, pertanto, si appalesa radicalmente nulla e merita di essere integralmente riformata.

## II

### INFONDATA ED INGIUSTO MANCATO ACCOGLIMENTO NELLA SENTENZA IMPUGNATA DELLA DOMANDA PRINCIPALE FORMULATA DAL CONTRIBUENTE

La difesa della società appellante fa presente, nel merito, che, anche alla luce del contraddittorio instauratosi nel corso del giudizio di primo grado, costituisce ormai dato pacifico e non contestato quello secondo cui tutte le compensazioni infrannuali dell'Iva della società ..... sono avvenute legittimamente e non hanno portato ad alcuna richiesta di ripresa a tassazione.

Il presente contenzioso, in effetti, concerne esclusivamente asserite quanto infondate ipotesi di violazioni formali che, riferite alla sola presunta tardività della presentazione di due dichiarazioni delle compensazioni infrannuali dell'Iva, hanno indotto l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Perugia, a sanzionare il contribuente nei termini indicati nell'avviso di accertamento impugnato.

Come già espresso nel corso del giudizio di primo grado, per valutare se la società ..... sia effettivamente incorsa nella violazione addebitatale, è necessario rapportarsi al terzo comma dell'art.8 DPR n.542/99; tale norma, nella sua formulazione originaria, rimasta in vigore dal 03.03.00 al 31.12.01, si limitava semplicemente ad autorizzare il contribuente che si trovava nelle condizioni di cui all'art.38 bis, secondo comma, DPR 633/72, a compensare il credito Iva con gli importi a debito inerenti altre imposte.

Solo con la modificazione della suddetta norma, e cioè per effetto dell'art.11 del DPR n.435/01, per il contribuente che optava per la compensazione è stato introdotto l'obbligo di presentare una dichiarazione attestante la volontà di avvalersi della facoltà compensativa; tale modifica, rimasta in vigore dal 01.01.02 al 19.06.02, non prevedeva, peraltro, un termine entro il quale detta dichiarazione andasse effettuata.

L'ulteriore passaggio legislativo è stato offerto dal **DPR n.126 del 16 aprile 2003, in vigore dal 20.06.2003**, che, modificando ulteriormente l'art.8 del DPR 542/99, **ha per la prima volta normativamente fissato** quale termine entro cui presentare la dichiarazione "*l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento*".

Da tale quadro normativo emergono le seguenti considerazioni:

1) la società ....., trovandosi nella condizione di essere sistematicamente a

credito di Iva, ha iniziato a compensare infrannualmente detto credito con le imposte a debito, all'interno di un sistema legislativo che in un primo tempo non richiedeva la redazione di alcuna dichiarazione, e successivamente ha imposto il deposito della dichiarazione senza fissarne un termine;

2) la volontà della società ..... di rispettare anche la normativa da ultimo entrata in vigore è incontestabile, dal momento che la compensazione operata nel terzo trimestre del 2003 è avvenuta con la presentazione della dichiarazione nei termini di legge, tant'è che i rilievi operati dall'Agenzia delle Entrate non si riferiscono alla suddetta dichiarazione;

3) il comportamento sotto esame, oggetto delle censure dell'Ufficio resistente, riguarda, pertanto, un periodo di transizione normativa, in cui una regola blanda è stata sostituita da un'altra più cogente.

Di fronte a tali considerazioni, già espresse nell'atto di ricorso introduttivo del procedimento di primo grado, l'Agenzia delle Entrate resistente, nel proprio atto di costituzione, ha opposto la tesi secondo cui l'infrazione doveva considerarsi sussistente poiché “ *ad una attenta lettura delle disposizioni vigenti all'epoca, il termine per la presentazione della dichiarazione era già stato normativamente fissato, mediante espreso richiamo a quello indicato per la presentazione di istanza di rimborso di cui all'art. 38 bis DPR 633/72*”.

Il Giudice di prima istanza ha accolto detta tesi rilevando che “ *un termine per la presentazione dell'istanza, **sebbene di non facile interpretazione**, preesisteva per il richiamo all'art.38 bis del decreto sull'iva ancora prima dell'emanazione del decreto n.126/2003*”

L'ipotesi sollevata dall'Amministrazione Finanziaria, che ha trovato accoglimento nella decisione oggi appellata, trova, peraltro, documentale smentita proprio dalla

chiarissima dizione dell'art.2 del DPR 126/2003 che testualmente recita

*“All’art.8, comma 3, primo periodo del regolamento recante modificazioni alle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dell’imposta sul valore aggiunto, emanato con decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999 n.542, dopo le parole: “all’ufficio competente” sono inserite le seguenti “entro l’ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento”.*

Se il Legislatore ha ritenuto di dovere intervenire per legiferare, dedicando una apposita norma diretta solo e soltanto a modificarne una già esistente, per inserire parole prima mancanti dirette ad imporre al contribuente l’obbligo temporale in ordine alla presentazione della dichiarazione di avvenuta compensazione infrannuale dell’iva, ciò è evidentemente accaduto per colmare una lacuna, in quanto tale termine non era precedentemente previsto; diversamente, se cioè, come sostiene l’Amministrazione appellata, lo stesso termine già c’era ma andava individuato facendo riferimento ad una norma differente da quella che consentiva la suddetta compensazione, non vi sarebbe stato alcun bisogno per il Legislatore di emanare l’art.2 del DPR 126/2003; se, inoltre, come ha sostenuto l’Agenzia delle Entrate trovando conforto nella sentenza del cui appello si tratta, il problema del termine andasse considerato esclusivamente di natura interpretativa, senza bisogno di ricorrere alla produzione di una regola già esistente, sarebbe potuto intervenire il Guardiasigilli offrendo l’interpretazione autentica della norma o, più facilmente, la stessa Amministrazione Finanziaria avrebbe potuto chiarire la questione attraverso una propria Circolare.

Alla luce di tale ricostruzione normativa, si conferma, quindi, quanto già espresso

nel corso del giudizio di primo grado e cioè che le violazioni formali contestate alla società ..... non sono state poste in essere, poiché la disposizione che ha introdotto il termine per la presentazione delle dichiarazioni in oggetto è entrata in vigore il 20.06.2003 e non può quindi riferirsi alle dichiarazioni relative alle compensazioni operate nel primo trimestre del 2003, la cui disciplina ricadeva sulla base della precedente normativa in cui vi era un obbligo di effettuare la dichiarazione ma senza imporne un termine. Alla luce, poi, dell'art.3 dello Statuto del contribuente, secondo cui "in ogni caso le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla loro entrata in vigore", anche la dichiarazione relativa al secondo trimestre 2003 deve intendersi esclusa dalla portata della norma entrata in vigore dal 20.06.2003, di fatto operante dal 19 agosto 2003, con la conseguenza, anche in tale caso, che la relativa dichiarazione effettuata dalla società ..... deve considerarsi legittima non solo sotto il profilo sostanziale, com'è pacifico, ma anche sotto il profilo formale della rispondenza della tempistica alle norme di legge.

Vi è, poi, da tenere conto che, pur rimanendo pervicacemente ancorata nelle proprie posizioni, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che la propria ricostruzione, in ordine alla successione delle leggi emanate in materia, richiedeva una "*attenta lettura delle disposizioni vigenti dell'epoca*"; a fronte di ciò, parallelamente, il Giudice di prima istanza ha rilevato che la "*normativa applicabile ratione temporis, è stata caratterizzata dall'incertezza delle disposizioni vigenti, quanto meno sotto il profilo della difficile interpretazione*".

In questo contesto, anche a non volere considerare conforme a norma il

comportamento del contribuente, non si capisce davvero come non sia stato considerato quanto meno applicabile alla società ..... il terzo comma dell'art.10 dello Statuto del contribuente (L. 212/2000) secondo cui *“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta”*.

Infatti, laddove venisse riconosciuta corretta la ricostruzione normativa dell'Agenzia dell'Entrate, in reiezione delle tesi del contribuente, è evidente, in ogni caso, che la tardività (insussistente) della dichiarazione, per le difficoltà sull'ambito di applicazione sopra riconosciute e per il comportamento irreprensibile tenuto dalla società contribuente sia precedentemente che successivamente alla modifica dell'art.8 del DPR n.542/1999 per effetto dell'emanazione dell'art.2 del DPR n.126/2003, andrebbe imputata ad un oggettivo errore di buona fede indotto dalla farraginosità delle norme di riferimento.

La difesa della società appellante non può, allora, condividere la decisione del Giudice di primo grado che ha attribuito rilevanza alle evidenziate problematiche interpretative della norma solo per ridurre la sanzione ai sensi dell'art.7, n.4, del D. Lgs. n.472/97. Tale disposizione, infatti, pur riducendo la sanzione laddove cui concorrano fatti eccezionali che ne rendano sproporzionata l'applicazione, presuppone in ogni caso la violazione della norma tributaria; nel caso di specie, invece, il problema interpretativo non ha nulla a che vedere con la gravità o meno del comportamento del contribuente, ma concerne la sua legittimità.

Il Legislatore, con la formulazione dell'art.10 della L. 212/2000, in presenza di

errore scusabile, tra cui menziona l'ipotesi della difficoltà sull'ambito di applicazione della norma tributaria, scrimina il comportamento del contribuente, prevedendo l'inapplicabilità e non la riduzione delle sanzioni.

Per tali motivi, la difesa dell'appellante confida che l'Ecc.ma Commissione Tributaria Regionale adita voglia riconoscere la legittimità dell'operato della società ....., o, in alternativa, e solo per scrupolo difensivo, voglia ravvisare la buona fede del proprio comportamento, e, per effetto di ciò, in riforma della sentenza appellata, provveda ad annullare integralmente dell'avviso di accertamento di cui trattasi.

### III

#### **INFONDATA ED INGIUSTO MANCATO ACCOGLIMENTO NELLA SENTENZA IMPUGNATA DELLA DOMANDA SUBORDINATA FORMULATA DAL CONTRIBUENTE**

Fermo restando quanto sopra esposto, la difesa della società appellante ribadisce che, in ogni caso, l'Agenzia delle Entrate, con il proprio avviso di accertamento, ha anche erroneamente applicato la sanzione adottata, intervenendo in maniera oltremodo ed ingiustificatamente punitiva nei confronti del contribuente.

L'Ufficio appellato ha applicato la sanzione pari al 30% dell'importo non versato, di cui all'art.13 del D. Lgs. n.471/97, che si riferisce all'ipotesi del contribuente che non esegue i versamenti d'imposta.

In realtà, anche seguendo la logica dell'Amministrazione resistente, nel caso di specie non vi è alcuna violazione sostanziale che possa legittimare il richiamo del suddetto art.13 del D. Lgs. n.471/97, poiché non è stato omesso alcun versamento d'imposta da parte della società ....., tant'è che la stessa compensazione delle somme operata dalla ricorrente srl non è stata contestata, in

quanto riconosciuta legittima.

Laddove la violazione imputata all'odierna appellante fosse stata realmente sussistente, la sanzione applicabile sarebbe dovuta essere, se mai, quella prevista dall'art.11, lett.a) del D. Lgs. n.471/97, che si riferisce all'ipotesi di omissione di **“ogni comunicazione” prescritta dalla legge tributaria**, e che sanziona la violazione con una pena pecuniaria non in misura fissa, ma in quella variabile compresa tra lire 500.000 a lire 4.000.000.

Di fronte ad una dizione letterale precisa, secondo cui la suddetta sanzione riguarda tutte le comunicazioni prescritte dalle norme fiscali, si contesta la fondatezza della tesi esposta dall'Agenzia delle Entrate nel proprio atto di costituzione, che ha ingiustamente equiparato l'asserita tardività di due comunicazioni all'indebita compensazione avvenuta in assenza di titolo.

Tale tesi, oltre a scontrarsi con la realtà dei fatti, dal momento che tutte le compensazioni effettuate dalla società ..... sono avvenute in presenza di idoneo titolo, è smentita dalla Circolare n.138 del 05.07.2000, in cui, al punto 2.4, l'Amministrazione Finanziaria ha affermato espressamente che, con la norma sopra menzionata **“il legislatore ha inteso ricomprendere l'omissione di qualsiasi comunicazione prescritta dalla legge”**, comprese, evidentemente, anche le comunicazioni oggetto della presente causa che l'Agenzia delle Entrate ha considerato illegittime sotto il profilo della tempestività.

In relazione alla procedura sanzionatoria utilizzabile, si ribadisce che l'ufficio appellato è incorso in un'ulteriore illegittimità nel momento in cui ha applicato la procedura di cui all'art.16 D. Lgs. n.472/97, provvedendo, cioè, alla redazione di un atto di contestazione cui è seguito l'atto di irrogazione delle sanzioni oggetto della presente impugnazione, per comminare una sanzione pecuniaria in misura

fissa, a cui detta procedura non era applicabile, essendo se mai richiamabile l'art. 13 del D. Lgs. n.471/97, che avrebbe consentito di porre immediatamente a ruolo le somme oggetto di sanzione. Lo stesso Ufficio, entrando in contraddizione con se stesso, non ha, poi, completato integralmente il percorso dell'art.16 del D. Lgs. n.472/97 che, al terzo comma, prevede la riduzione delle sanzioni ad un quarto per il trasgressore che proceda al pagamento nei termini fissati per la presentazione del ricorso. Come già espresso in punto di fatto, l'Agenzia delle Entrate, in proposito, ha annullato e sostituito il primo atto di contestazione con altro di medesimo numero e protocollo, modificando il secondo testo proprio per escludere la facoltà per il contribuente di definire il giudizio mediante il pagamento della sanzione in misura ridotta.

In via meramente subordinata e per scrupolo difensivo, si rileva pertanto che, anche nella denegata ipotesi in cui venisse riconosciuta la sussistenza delle violazioni formali addebitate, la sanzione da irrogare doveva essere adottata in una misura compresa tra lire 500.000 e lire 4.000.000, ex art.11 lett.a) D. Lgs. n. 471/97, consentendo al contribuente, per espreso richiamo da parte di tale norma, di definire il procedimento con il pagamento nella misura ridotta di un quarto della sanzione per quanto previsto dal terzo comma dell'art.16 D. lgs. n.472/97 .

Tutto ciò premesso, la società ....., come sopra rappresentata e difesa

#### **CHIEDE**

che l'Ecc.ma Commissione Tributaria Regionale di Perugia, contrariis reiectis, in riforma delle sentenza n.116/7/08 emessa in data 22.07.2008 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, del cui appello si tratta, voglia:

- **IN VIA PREGIUDIZIALE:** dichiarare la nullità della sentenza

appellata per indeterminatezza del dispositivo, per quanto esposto al punto I del presente atto d'appello, e per l'effetto, voglia, altresì;

- **IN VIA PRINCIPALE:** annullare e/o revocare l'atto di irrogazione delle sanzioni impugnato in quanto infondato in fatto ed in diritto, oltre che erroneo, arbitrario e privo di ogni valido suffragio probatorio e normativo, per quanto esposto nel presente ricorso;

- **IN VIA SUBORDINATA:** nella denegatissima ipotesi in cui venissero ravvisate le violazioni contestate, riconoscere l'applicazione della sanzione da lire 500.000 a lire 4.000.000, di cui all'art.11 lett.a D. Lgs. n.471/97, con il beneficio della riduzione della stessa sanzione ad un quarto, così come previsto dall'art.16, terzo comma, del D. Lgs. n.472/97.

#### **CHIEDE ALTRESI'**

➤ ai sensi dell'art. 33, comma 1, D.Lgs. 546/92, che la controversia sia discussa in **pubblica udienza;**

Il tutto con vittoria di spese, funzioni ed onorari di entrambi i gradi di giudizio, oltre Iva e Cap come per legge su funzioni ed onorari.

\*\*\*

Il presente ricorso è redatto in duplice esemplare di identico contenuto; l'originale, in carta resa bollata, viene notificato ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. n. 546, all'Agenzia delle Entrate di Perugia e la copia, che si dichiara sin d'ora conforme all'originale, sarà depositata presso la segreteria della Commissione tributaria regionale di Perugia, entro il termine di trenta giorni, corredata degli allegati (con copia per la controparte) citati in calce.

Ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 133 e 134 c.p.c., si fa presente che le

comunicazioni e le notificazioni nel corso del procedimento potranno essere inviate al seguente indirizzo di posta elettronica:

Si producono i seguenti documenti in copia fotostatica:

1) copia della sentenza n.116/7/08 emessa in data 22.07.2008 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia.