

Civile Sent. Sez. 5 Num. 26178 Anno 2018  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: TRISCARI GIANCARLO  
Data pubblicazione: 18/10/2018

603  
2018

## SENTENZA

74  
sul ricorso iscritto al n. 5484 del ruolo generale dell'anno 2011  
proposto da:

Valdericina di Cusenza Giuseppa & C s.a.s., in persona del legale  
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, per procura  
speciale allegata al ricorso, dall'Avv. Salvatore Sammartino,  
elettivamente domiciliata in Roma, via dell'Elettronica. N. 20,  
presso lo studio dell'Avv. Giuseppe Piero Siviglia;

– *ricorrente* –

*contro*

Agenzia delle entrate, in persona del direttore generale *pro tempore*;

- *intimata* -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 2/1/10, depositata in data 5 gennaio 2010;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 20 aprile 2018 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale dott.ssa Paola Mastroberardino, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del primo motivo di ricorso, con assorbimento degli altri motivi;

udito per l'Agenzia delle entrate l'Avvocato dello Stato Bruno Dettori.

### **Fatti di causa**

La società Valdericina di Cusenza Giuseppa e C., s.a.s., ricorre con dodici motivi per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia con la quale è stato rigettato l'appello proposto dalla medesima società avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Palermo.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: con tre distinti processi verbali di constatazione la Guardia di Finanza di Trapani aveva verificato la mancata emissione da parte della società contribuente degli scontrini o delle ricevute fiscali e, di conseguenza, l'amministrazione finanziaria aveva emesso i relativi atti di contestazione; la società contribuente aveva definito in via agevolata la violazione contestata; successivamente, l'amministrazione finanziaria aveva emesso, quale sanzione accessoria, il provvedimento di sospensione dell'esercizio per quindici giorni per avere la società contribuente omissivo di

emettere, in tre diverse circostanze e nell'arco di un quinquennio, gli scontrini o le ricevute fiscali; la società contribuente aveva proposto ricorso impugnando il provvedimento di sospensione; la Commissione tributaria provinciale di Palermo lo aveva rigettato; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello la società contribuente, nel contraddittorio con l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale della Sicilia ha rigettato l'appello della società contribuente.

In particolare, in punto di diritto, ha ritenuto che: era da considerarsi legittimo il provvedimento di sospensione irrogato nei confronti della società nell'interesse della quale aveva agito la persona fisica e socia della stessa; la misura sanzionatoria in esame trovava applicazione anche nel caso di definizione agevolata della violazione; la disciplina di cui all'art. 12, comma 2, del decreto legislativo n. 471/1997 era da considerarsi speciale rispetto a quella generale di cui al decreto legislativo n. 472/1997, sicchè non poteva trovare applicazione la previsione di cui all'art. 16 del suddetto decreto legislativo che prevedeva che, nel caso di definizione agevolata, non poteva essere applicata la sanzione accessoria; la società aveva avuto piena conoscenza degli atti di constatazione emessi dalla Guardia di Finanza.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso la Valdericina di Cusenza Giuseppa e C. s.a.s., affidato a dodici motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate ha depositato atto denominato di costituzione con il quale ha dichiarato di costituirsi al solo fine di partecipare alla discussione della causa.

La società ricorrente ha, altresì, depositato memoria del 9 aprile 2018.

### **Ragioni della decisione**

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per

violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, in particolare degli artt. 3, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e dell'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. La contribuente evidenzia che la previsione di cui all'art. 12, comma 2, del decreto legislativo n. 471/1997, nel testo vigente al tempo in cui era stata emessa l'ordinanza di sospensione, prevedeva che la sanzione accessoria poteva trovare applicazione se erano state definitivamente accertate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso del quinquennio. Successivamente, la previsione in esame è stata oggetto di modifica dall'art. 1, comma 269, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che ha, invece, diversamente disposto, in quanto ha previsto che la sanzione può trovare applicazione quando, nel corso di un quinquennio, sono contestate, ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo n. 472/1997, quattro distinte violazioni dell'obbligo di emissione della ricevuta fiscale o degli scontrini fiscali.

Secondo parte ricorrente, dunque, sussiste una modifica normativa di *favor rei*, con conseguente applicazione della previsione di cui all'art. 3, comma 2, del decreto legislativo n. 472/1997, sicchè il giudice di appello avrebbe dovuto applicare alla fattispecie la disciplina favorevole alla contribuente, atteso che nei confronti della medesima erano state accertate solo tre violazioni all'obbligo sopra indicato, mentre, a seguito della segnalata modifica normativa, la sanzione può trovare applicazione solo nel caso di contestazione di quattro violazioni.

Il motivo è fondato.

Risulta dalla ordinanza di sospensione impugnata dalla ricorrente, nel testo riportato a pag. 2 del ricorso, che erano state definitivamente accertate nel corso del quinquennio tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere lo scontrino fiscale.

In materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'art. 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472,

applicabile "ai procedimenti in corso" alla data dell'1 aprile 1998, purchè il provvedimento di irrogazione della sanzione non sia divenuto definitivo, ha sancito il principio del *favor rei*, sicchè la disposizione sulla sanzione meno grave ha portata retroattiva nei giudizi pendenti (Cass. civ., sez. V., sent. 17 febbraio 2016, n. 3119).

Nel caso di specie, assume rilievo il fatto che, ai fini dell'irrogazione della sanzione accessoria della sospensione dell'attività, la previsione di cui all'art. 12, comma 2, del decreto legislativo n. 471/1997, prevedeva, quale presupposto ai fini della suddetta irrogazione, l'accertamento, nel corso di un quinquennio, di almeno tre violazioni all'obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale.

La suddetta previsione, tuttavia, è stata successivamente modificata dall'art. 1, comma 269, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che ha, invece, diversamente disposto, in quanto ha previsto che la sanzione può trovare applicazione quando, nel corso di un quinquennio, sono contestate, ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo n. 472/1997, quattro distinte violazioni dell'obbligo di emissione della ricevuta fiscale o degli scontrini fiscali.

La modifica normativa sopravvenuta risulta dunque effettivamente più favorevole per la parte ricorrente, in quanto, avendo la stessa compiuto la violazione all'obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale, nel corso di un quinquennio, per tre volte e non per quattro (come previsto dal testo modificato della previsione di legge in esame), viene meno il presupposto per l'irrogazione della sanzione accessoria.

Va precisato, per completezza, che la previsione di cui all'art. 3, comma 2, del decreto legislativo n. 472/1997, trova applicazione anche nel caso, come quello di specie, in cui la modifica normativa ha riguardato il fatto da cui deriva l'applicazione di una sanzione accessoria;

ed invero, la sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio dell'attività da tre giorni a un mese ha tipicamente connotati di sanzione afflittiva, attesa la funzione di reprimere la violazione e impedire la realizzazione della stessa mediante una diretta incidenza sull'attività svolta, in tal modo rientrando pienamente nello spirito che connota la disciplina di cui all'art. 3 del decreto legislativo n. 472/1997;

sul punto, deve quindi essere enunciato il seguente principio di diritto: **«La sanzione accessoria della sospensione dell'esercizio dell'attività nel caso di violazione dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, di cui all'art. 12, comma 2, del decreto legislativo n. 471/1997, avendo funzione afflittiva, è sottoponibile al regime del favor rei di cui all'art. 3 del decreto legislativo n. 472/1997.»;**

Ne consegue l'accoglimento del primo motivo di ricorso, con conseguente assorbimento degli altri motivi.

L'accoglimento del ricorso comporta la cassazione della sentenza e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la decisione nel merito, con l'accoglimento del ricorso proposto dinanzi al giudice di primo grado.

Le spese dell'intero giudizio vengono compensate, attesa la peculiarità della questione.

**P.Q.M.**

**La Corte:**

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente.

Le spese dell'intero giudizio sono compensate.

Il consigliere estensore

*Antonio Trionfi*

Il Presidente

*Giulio Baudino*