

La Cassazione delimita il perimetro delle esimenti in caso di violazione di norme tributarie

Sanzioni, esclusione vincolata

Tra i fattori determinanti: coscienza e volontà della condotta

Pagina a cura

DI SERGIO TROVATO

Un contribuente può essere sanzionato per le violazioni fiscali commesse se ha tenuto un comportamento negligente, anche se non necessariamente doloso. Sono rilevanti la coscienza e la volontà della condotta, senza che il fisco debba dimostrare il dolo o la colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere fornita dall'interessato. La colpa non è esclusa neppure se le imposte sono state pagate per un importo inferiore a quello dovuto. La buona fede rileva, come esimente, solo se il contribuente è incorso in un errore inevitabile. Questi i vincoli indicati dalla Corte di cassazione, con l'ordinanza 21497 del 27 luglio 2021. Per la Suprema corte, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'articolo 5 del decreto legislativo 472/1997 ha esteso alla materia fiscale il principio sancito dall'articolo 3 della legge 689/1981, in base al quale «non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, a cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente. È comunque sufficiente la coscienza e la volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede». Quest'ultima rileva, come esimente, «solo se l'agente è incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l'ignoranza dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza». Peraltro, per gli ermellini, il fatto che la contribuente abbia comunque pagato le imposte, sia pure per un importo inferiore a quello dovuto, «è una circostanza che non esclude la colpa, trattandosi di circostanza in sé neutra».

Disciplina normativa delle sanzioni e poteri del giudice. L'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000) fissa un principio generale per le sanzioni tributarie, per garantire collaborazione e buona fede nei rapporti con il fisco. La norma esclude l'irrogazione delle sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione di una norma tributaria. Oltre alla disposizione dello Statuto, poi, c'è un'altra norma che nel nostro ordinamento prevede che il contri-

I casi di esclusione	
I casi di non punibilità	<ul style="list-style-type: none"> • Dimostrare l'assenza di colpa • Provare e documentare buona fede • Obiettive condizioni d'incertezza delle norme di legge
I ipotesi di obiettive condizioni di incertezza	<ul style="list-style-type: none"> • Difficoltà d'individuare le disposizioni normative e il loro significato • Mancanza di informazioni amministrative o loro contraddittorietà • Assenza di precedenti giurisprudenziali o esistenza di orientamenti tra loro contrastanti • Divergenza di opinioni dottrinali • Adozione di norme di interpretazione autentica

bute non debba essere sanzionato se la legge non è chiara. L'articolo 6 del decreto legislativo 472/1997 ammette l'errore dipendente da incertezza oggettiva sul significato della norma di legge e ne fa conseguire la non punibilità. Qualora il contribuente richieda la disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza, l'induzione in errore deve essere desunta dall'impossibilità di comprensione della legge ritenuta tale dal giudice, essendo del tutto irrilevante l'incertezza soggettiva derivante dall'erronea interpretazione della norma. In questo modo si è pronunciata la Cassazione con la sentenza 14910/2016. Ex lege, ricorda la Cassazione (sentenza 13076/2015), rileva solo «l'obiettiva incertezza» della norma reputata tale dal giudice e non già quella «meramente soggettiva» riferita al contribuente. Del resto, l'articolo 8 del decreto legislativo 546/1992 attribuisce al giudice tributario il potere di dichiarare non applicabili le sanzioni. Per poter aver luogo

l'applicazione di queste esimenti occorre che sussistano dubbi, per esempio, in ordine all'assoggettamento a tassazione di un determinato bene oppure sull'obbligo di presentazione della dichiarazione o, ancora, che vi siano incertezze interpretative su una determinata disposizione. Le commissioni tributarie possono annullare le sanzioni quando i dubbi derivano dall'emanazione di una legge interpretativa che intervenga successivamente alla constatazione di una violazione oppure quando la stessa amministrazione si esprima in termini contraddittori con circolari e risoluzioni. In quest'ultimo caso non sono dovuti neppure gli interessi moratori. L'incertezza oggettiva può essere determinata anche da contrastanti decisioni giurisprudenziali e rileva nei casi in cui nulla può essere rimproverato al cittadino per non aver osservato la legge. Il potere di annullamento non può essere esercitato d'ufficio, ma richiede una domanda ad hoc da parte del soggetto che si

ritiene leso dal provvedimento amministrativo. La regola è che non possono essere contestate sanzioni se le leggi fiscali sono incerte. L'incertezza normativa oggettiva non è fondata sull'ignoranza giustificata, ma sull'impossibilità di avere una conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. E trattandosi di un'esimente, l'onere di dimostrare la ricorrenza di elementi di confusione spetta alla parte interessata, in base al principio dell'onere della prova.

Il principio del legittimo affidamento del contribuente, sancito dallo Statuto, impone all'amministrazione di non irrogare le sanzioni fiscali anche se cambia orientamento. Per esempio, se ritiene di non riconoscere un'esenzione della quale un contribuente ha fruito per i 20 anni precedenti. Sempre la Cassazione, con l'ordinanza 8548/2019, ha stabilito che il legittimo affidamento del contribuente comporta l'esclusione degli aspetti sanzionatori, risarcitori e accessori conseguenti

all'inadempimento colpevole dell'obbligazione tributaria, ma non esonera dal pagamento del tributo, che prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto fiscale, dipendendo esclusivamente dall'obiettiva realizzazione dei presupposti impositivi. Il principio di buona amministrazione impone di richiedere l'imposta anche per i periodi pregressi. Il legittimo affidamento vale solo per le sanzioni. Costituisce causa di esonero dal pagamento delle sanzioni anche lo stato di forza maggiore. La forza maggiore va vista come una causa esterna che obbliga il contribuente a comportarsi in modo difforme da quanto voluto e che lo costringe a commettere la violazione tributaria a causa di un evento impreveduto, imprevedibile e irresistibile. Così si è espressa la Cassazione con l'ordinanza 3049/2018. La Suprema corte ha richiamato nella pronuncia la sentenza della Corte di giustizia Ce C/314/06, secondo cui la nozione di forza maggiore, in materia fiscale, pone in rilievo un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee al contribuente, e un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, «adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi». La forza maggiore costituisce una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto. Può essere invocata questa esimente solo se l'interessato è costretto a commettere la violazione a causa di un evento a lui non imputabile.

© Riproduzione riservata

FISCO FLASH A cura dello Studio F. Ghiglione e A. Ghio

Fisco

■ RIDUZIONE CANONI

Prorogato al 6/10/2021 il termine per l'invio del contributo a fondo perduto per la riduzione del canone di locazione abitativo (Entrate provv. 227358 del 4/9/2021)

■ SOGGETTI ISA

I soggetti Isa versano le imposte al 15/9 senza possibilità di proroga con maggiorazione dello 0,4% (Entrate risol. 53/E del 5/8/2021)

■ FONDO PEREQUATIVO

Fondo perequativo: definiti i campi delle dichiarazioni da considerare per la determinazione del contributo. Miniproroga al 30/9/2021 per l'invio delle dichiarazioni per i beneficiari (Entrate provv.

n. 227357 del 4/9/2021 – Mef comunicato 172 del 6/9/2021)

■ SUCCESSIONI

Nella passività della dichiarazione di successione non deve essere indicato il legato di cosa generica (Entrate risp. interp. n. 577 del 3/9/2021)

■ DISABILI

Agevolazione disabili: occorre esibire l'attestazione del medico specialista per il collegamento funzionale per i sussidi informatici (Entrate risp. interp. n. 578 del 3/9/2021)

■ COMUNI CON SANTUARI

Dal 9/9 e fino all'8/11/2021 è possibile richiedere i contributi a fondo perduto per i residenti nei comuni con santuari (Entrate provv. n. 230686 dell'8/9/2021)

■ OLIO PER COSMESI

Iva al 4% per l'olio d'oliva utilizzato per i cosmetici (Entrate cons. giur. n. 12 del 7/9/2021)

■ SOFTWARE DICHIARAZIONI

Dichiarazione dei redditi: aggiornamento software (Entrate comunicato del 6/9/2021)

■ CASSA AVVOCATI

Istituiti i codici causali contributi per il versamento dei contributi alla cassa avvocati (Entrate risol. min. n. 56/E del 6/9/2021)

■ CORRISPETTIVI

Rinvio all'1/1/2022 del nuovo tracciato per la memorizzazione dei corrispettivi (Entrate provv. n. 228725 del 7/9/2021)

■ MODELLO LOCAZIONI

Credito d'imposta locazione: aggiornato il modello (Entrate provv. n. 228685 del 7/9/2021)

■ OPERAZIONI STRAORDINARIE

In presenza di una pluralità di operazioni straordinarie la trasformazione delle Dta in credito d'imposta concorre una sola volta (Entrate risol. min. n. 57/E del 7/9/2021)

■ ACCORDI TRANSATTIVI

Disciplina Iva degli accordi transattivi (Assonime circolare 26 del 9/9/2021)



La versione integrale è disponibile su www.italiaoggi.it/docio7