

SCHEMA INTERVENTO AL CONVEGNO DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA GIUSTIZIA TRIBUTARIA DEL 29/09/2012 IN REGGIO CALABRIA

Prof. Giuseppe Ingraio,
associato di Diritto tributario
Università di Messina

SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE: ASPETTI GENERALI

- Le norme che disciplinano l'attività amministrativa sanzionatoria sono quelle che hanno subito **meno innovazioni** strutturali negli ultimi anni. A differenza di quelle sull'accertamento (i.e. assegnazione esecutività) e sul processo (reclamo).
- Le **modifiche** più rilevanti hanno riguardato l'attenuazione dell'elemento personalistico per le violazioni commesse dagli amministratori di società, i procedimenti di irrogazione della sanzione (accelerazione), la richiesta di misure cautelari (ampliamento dei presupposti) e l'entità delle sanzioni (inasprimento).
- **Sino al 1997: molteplicità di sistemi sanzionatori** contenuti nelle singole leggi istitutive dei tributi e da una norma di carattere generale, **la legge n. 4/29**, la quale per molti aspetti mal si coordinava con le disposizioni sanzionatorie dei singoli tributi. La legge del 29 aveva un impianto essenzialmente personalistico, mentre i sottosistemi sanzionatori si basavano su **aspetti oggettivi** della violazione ed erano ispirate **a criteri automatici, prescindendo quindi dagli elementi soggettivi**. Il sistema sanzionatorio pre-riforma era in definitiva un sistema **ibrido**, in parte avente **funzione risarcitoria (soprattassa)** ed in parte **punitivo/affittivo (pena pecuniaria)**. Sia la soprattassa che la pena pecuniaria erano comunque parametricate all'entità della evasione fiscale.
- Per questi motivi già dai primi degli anni novanta si auspicava una riforma del sistema sanzionatorio. Per gli altri illeciti amministrativi infatti la **legge 689 del 1981** individuava un sistema sanzionatorio affittivo personalistico.
- **Con la riforma attuata nel 1997**, si è ritenuto di assegnare inequivocabilmente al sistema sanzionatorio tributario una **funzione essenzialmente punitiva**.
- La scelta di configurare un sistema sanzionatorio amministrativo caratterizzato da una funzione affittiva ha determinato come conseguenza necessaria quella di **imputare la sanzione amministrativa all'autore della violazione**, sulla scorta delle previsioni dell'art. 27 Cost. che valorizza il principio della personalità della responsabilità penale, **oltre che della colpevolezza**.
- **La colpa è elemento costitutivo dell'illecito**, il fondamento etico della responsabilità. Sono quindi esclusi dalla punibilità **quei comportamenti volontari non determinati da colpa**, cioè da negligenza, imperizia o imprudenza (**nel precedente impianto normativo dove la volontarietà del comportamento era sufficiente**). In buona sostanza la colpa sussiste quando le violazioni sono conseguenza di **insufficiente attenzione rispetto ai doveri posti dalle leggi tributarie**.
- Il decreto delegato chiarisce i concetti di **colpa e dolo**. La colpa è lieve quando il comportamento è connotato da imperizia e negligenza; la colpa è grave quando l'imperizia e la negligenza è indiscutibile e non è possibile dubitare del significato della norma violata e di conseguenza è evidente e macroscopica l'inosservanza di elementari obblighi tributari. Il concetto di colpa grave è formulato pensando alle questioni interpretative, ma restano assorbiti nella colpa grave comportamenti materiali che sono caratterizzati da un basso grado di anti giuridicità (brevi ritardi nei versamenti, violazione nelle registrazioni contabili...). Il comportamento è doloso quando la violazione avviene con l'intento di

pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività di accertamento.

- L'accertamento della colpa di fatto non ha comportato un **aggravio per gli Uffici finanziari**, in quanto al pari di quanto accade negli altri comparti della Pubblica amministrazione (urbanistica, settore previdenziale, ambiente, circolazione stradale...), si ritiene che qualora venga posta in essere una violazione fiscale, pur avendo il contribuente astrattamente la possibilità di osservare il precetto, quanto meno **la colpa lieve è desumibile in re ipsa** dal comportamento.
- Di fronte a tale atteggiamento degli Uffici, appare comprensibile **la reazione dei contribuenti che si rivolgono ai giudici tributari** per ottenere la disapplicazione della sanzione per obbiettiva incertezza della norma o altre cause di non punibilità.
- La reazione del contribuente in relazione alla pretesa sanzionatoria è peraltro stimolata dalla notevole **incidenza dell'onere economico della sanzione**, che è in molti casi anche superiore al tributo.
- A differenza degli altri illeciti penali o amministrativi la **scelta di evadere** dipende in gran parte da **un calcolo economico e razionale**, e cioè dal risparmio di imposta che ne consegue: **la posta in gioco è il tributo**; non vi sono altri moventi che giustificano il comportamento antigiusuriero. Se questo è vero ci si rende conto che la repressione degli illeciti tributari non può prescindere dalla previsione di sanzioni amministrative ancorate al tributo. Solo così si riesce a contrastare il vantaggio economico che rappresenta come detto il movente degli illeciti fiscali. **La sanzione riesce ad avere una funzione dissuasiva, e comunque influenzare la decisione del contribuente, solo se è proporzionale al vantaggio fiscale che ottiene il contribuente commettendo l'illecito.** Eventuali sanzioni stabilite in materia autonoma rispetto al tributo si rivelerebbero sottodimensionate o sovradimensionate. **Le sanzioni non proporzionali** al tributo possono trovare spazio solo in relazione a violazioni che non hanno una diretta incidenza sulla determinazione del tributo (es. omessa presentazione di una dichiarazione "in perdita", per cui è prevista una sanzione di euro 258).
- Esistono però gli **istituti deflattivi** che mitigano le conseguenze sanzionatorie per il contribuente, i quali hanno avuto ampia applicazione concreta, riducendo il problema della disapplicazione delle sanzioni da parte del giudice.
- Si può peraltro **definire solamente la pretesa sanzionatoria** lasciando, attivando il processo per il maggior tributo richiesto.

Le cause di non punibilità

- La previsione di **cause di non punibilità in seno al D. Lgs 472/97 è frutto della concezione punitiva** delle sanzioni amministrative tributarie. Esse rappresentano esplicitazioni concrete di casi in cui manca la colpevolezza, in quanto si dà rilievo ad una situazione di buona fede oggettiva del contribuente.
- Sul piano astratto però l'inesistenza della **colpevolezza va distinta dalla esistenza di cause di non punibilità**: nel primo caso non si configura l'illecito; nel secondo l'illecito si configura ma il soggetto non è sanzionabile. Il risultato è identico, ma il percorso è differente. Può comunque sostenersi che la colpevolezza è **una sfera più ampia** all'interno della quale vengono contenute le seguenti cause di non punibilità.
- Il giudice può quindi **disapplicare le sanzioni**, secondo quando dispone l'art. 8 della legge sul processo tributario, anche in relazione ad **ipotesi non previste nell'art. 6, ove comunque manca la colpa, in quanto il trasgressore ha agito in buona fede.**

- Ad esempio, la Cassazione (Cass. n. 20872/2010) ha affermato la non punibilità del trasgressore per mancanza dell'elemento soggettivo della colpa, senza che il trasgressore si attivasse per dimostrare il suo stato di non colpevolezza. E' il caso degli accertamenti **ICI sui terreni edificabili** ove si contesta un maggior valore rispetto a quello dichiarato. In mancanza dell'adozione del regolamento comunale con cui si indicano i criteri per determinare detto valore, la dichiarazione di un minor valore del contribuente (ove questo venga considerato non congruo) non è sanzionabile in quanto manca l'elemento della colpevolezza.
- **Il recupero degli aiuti di stato e l'irrogazione delle sanzioni.** Caso Regione Sicilia esenzione Irap disposto con legge regionale. Gli Uffici hanno richiesto le imposte non versate con irrogazione di sanzione, in relazione ad una procedura di infrazione avviata dalla CE. Manca l'elemento della colpa.
- Con riferimento ai casi di continuo **susseguirsi di modifiche normative in relazione ad una determinata fattispecie**, ove non si determini una obbiettiva condizione di incertezza sulla portata della norma, è ravvisabile una situazione di **buona fede del trasgressore** che comporta la possibilità per il giudice di disapplicare la sanzione.

Obbiettiva incertezza della norma

- Tre le cause di non punibilità, quella che ha una più rilevante applicazione e su cui esiste una copiosa casistica giurisprudenziale, è senza dubbio l'esistenza di **obbiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma**, ovvero (e questo è un particolarismo) delle richieste di informazione o dei modelli di dichiarazione e di pagamento. La situazione di obbiettiva incertezza rende scusabile la violazione commessa; in altri termini **è la legge stessa che induce il contribuente alla violazione**. Se la norma incerta non viene in considerazione la colpevolezza, quale stato soggettivo.
- In linea generale l'incertezza di verifica quando da una **disposizione legislativa, attraverso un percorso interpretativo corretto**, possono confezionarsi **più norme**, senza avere sicurezza di quale sia quella corretta. Non vale quindi l'aspetto meramente testuale ma la concreta applicazione. Ci sono **norme testualmente incerte** ma che sul piano applicativo sono chiare, e norme chiare testualmente ma di incerta applicazione. L'esimente dell'incertezza riguarda **il piano interpretativo/applicativo** e non la formulazione testuale. Il riferimento contenuto nell'art. 6 alle incertezze delle istruzioni ai modelli di dichiarazione lo conferma. Si tratta di una oggettiva incertezza non di una incertezza che dipende dal grado di sensibilità e di istruzione del soggetto che la deve rispettare. Non ci vuole una specifica sensibilità tributaria del giudice per accertare l'obbiettiva incertezza.
- Nonostante le norme tributarie impositive siano redatte **con criterio casistico**, permangono forti dubbi di incertezza applicativa. Si tratta in molti casi di norme in cui si anche utilizza un **linguaggio tecnico**, oggetto di **continue modifiche** (D.L. e conversioni) che le rendono non agevolmente interpretabili. A titolo paradigmatico si pensi alla questione delle esenzioni/aliquota agevolata IMU.
- Vi sono **spunti normativi** in tema di disapplicazione delle sanzioni in caso di obbiettiva incertezza della norma **risalenti agli anni trenta, e nel TUID del 1958**. Ma la legislazione era frammentata, sia applicava solo in pochi casi, e comunque **non era assurta a principio generale** dell'attività amministrativa sanzionatoria, né vi era una norma che assegnava un al giudice un potere di disapplicazione delle sanzioni amministrative.
- La previsione di disapplicazione da parte del giudice le sanzioni per obbiettiva incertezza della norma è del 1981, art. **39 bis del DPR 636/72**. Tale regola è stata riprodotta nell'art. 8,

D.LGs 546/92, e nell'art. 6 del D.Lgs 472/97. Ma solo con l'art. 10 dello statuto del contribuente del 2000 diviene un principio di portata generale.

- Il potere di disapplicazione del giudice tributario ha avuto **immediatamente concreta applicazione**: Iva su affitto di azienda, Ctc del 1981.
- La giurisprudenza di legittimità ha opportunamente individuato **indici sintomatici** di obbiettiva incertezza: l'esistenza di **pronunce giurisprudenziali contrastanti** emanati da organi di giustizia posti sul medesimo livello, relative ad una determinata disposizione normativa; **difficoltà nell'individuazione della disposizione** normativa applicabile; **mancanza di precedenti giurisprudenziali**; nel contrasto di opinioni **dottrinali** (Cass. n. 4685/2012).
- L'intervento del legislatore con una **norma interpretativa** può rappresentare un indice sintomatico di incertezza obbiettiva. E' il caso della definizione di area fabbricabile ai fini ICI (nel 2006 il legislatore ha precisato che rileva la mera inclusione nel piano regolatore generale a prescindere dall'approvazione degli strumenti attuativi). Cass. 16751/2004 ha disapplicato le sanzioni nel caso di specie.
- Non costituisce causa di incertezza applicativa la **pendenza di un giudizio di legittimità**, in quanto in tali casi il problema è quello di verificare la compatibilità del tributo (anche per una sola parte) con i principi costituzionali. Si tratta di una precisazione opportuna inserita nell'art. 10 dello Statuto (con una modifica del 2005), nel momento in cui pendeva il giudizio di costituzionalità con riferimento all'Irap. Analoghe considerazioni valgono per i giudizi di compatibilità con i principi comunitari.
- Con riferimento alla situazione in cui il contribuente segue le indicazioni contenute in una **circolare**, poi modificate da una successiva pronuncia del ministero, **lo statuto del contribuente** nella prospettiva di valorizzare la tutela della **buona fede e dell'affidamento** del contribuente dispone la non irrogabilità di **sanzioni** della violazione di legge commessa dal contribuente. La buona fede si arresta agli aspetti sanzionatori, e non involge il tributo, in quanto la fonte dell'obbligazione è la legge e non la circolare. Solo se viene presentata istanza di **interpello ordinario**, in relazione ad un caso concreto e personale, la tutela della buona fede involge anche il **tributo**, oltre la sanzione, in quanto qualsiasi atto emanato in difformità dalla risposta è nullo.
- La Cassazione (sent. 24670/2007) ritiene che l'incertezza normativa è rilevante giuridicamente **solo se riferita al giudice**. Non viene riferita né al contribuente, né al Fisco. Ma si tratterebbe di un **ritorno al passato**. L'obbiettiva incertezza è **riferibile a chiunque debba applicare la norma**, ma usando l'ordinaria diligenza non è in grado di individuare il precetto in essa contenuto.
- L'importanza della esimente relativa all'obbiettiva delle norme si coglie anche con riferimento alla questione della **sanzionabilità amministrativa dell'elusione fiscale**. Esistono tesi contrapposte. La Cassazione ha affermato che le sanzioni amministrative sono dovute, salvo che sussista una obbiettiva incertezza della norma "elusa" anche in relazione alla applicazione alla fattispecie concreta.
- La questione dell'obbiettiva incertezza è **sindacabile in qualsiasi grado di giudizio e anche in sede di giudizio di legittimità**, sul presupposto che l'accertamento dei fatti e la loro categorizzazione operati dal giudice di merito restano fermi.
- In mancanza di eccezione del contribuente, quale motivo autonomo di ricorso, Le sanzioni possono essere **disapplicate d'Ufficio** dal giudice, non sussistendo il vizio di ultra petizione.

Violazioni formali

- Secondo quanto dispone lo Statuto del contribuente le **violazioni formali**, cioè quelle che non determinano una riduzione dell'imponibile e del tributo da versare non sono sanzionabili.
- Detta previsione conferma la concezione dell'impianto normativo secondo cui la sanzione si applica solo se vi è un **danno per l'erario**. E' necessario quindi che la condotta sia offensiva dell'interesse o del bene giuridico tutelato dalle norme tributarie.
- La previsione della non sanzionabilità delle violazioni formali contenuta nello statuto del contribuente è stata attuata con l'art. 6 **comma 5 bis** del D. Lgs. 472/97, con una disposizione più restrittiva. Nello statuto si fa riferimento solo alle violazioni formali, nella disposizione di attuazione si è inserito anche il riferimento al **pregiudizio per l'azione di accertamento**. Vi era il timore che si sarebbe messo a rischio il funzionamento di quei **tributi basati sul corretto adempimento degli obblighi formali (Iva)**. Adempimenti formali che sono prodromici a quello sostanziale.
- Il riferimento all'esistenza o meno del pregiudizio per l'azione accertatrice ha inevitabilmente rimarcato la necessità di una **valutazione caso per caso**. Ci vuole una specifica sensibilità tributaria del giudice per accertare l'esistenza o meno del pregiudizio per l'azione impositiva degli Uffici.
- Dobbiamo evidenziare che molte **violazioni formali** attinenti all'adempimento dichiarativo oggi non possono essere più commesse grazie al **fisco telematico**.
- Errata indicazione del **codice fiscale**. Nella dichiarazione personale del contribuente non è sanzionabile. Nel modello dei sostituti di imposta si ostacola l'individuazione del percettore; nel modello di dichiarazione della società di persone si ostacola l'individuazione del socio a cui imputare il reddito, quindi dovrebbe comunque irrogarsi la sanzione.
- Presentazione in ritardo di un modello di versamento in **compensazione a "saldo zero"**. Non vi è una acquisizione ritardata del tributo, non vi è di ostacolo all'accertamento, quindi è sostenibile la non sanzionabilità, mancando peraltro una specifica previsione al riguardo.
- **Omessa presentazione di una dichiarazione in perdita**. Si applica la sanzione, per cui vi è una specifica previsione normativa.
- **Mancata effettuazione di una opzione** nel modello dichiarativo, mediante barratura dell'apposita casella. Ciò che rileva è il comportamento concludente. Violazione formale non sanzionabile. Cass. 4415/2008.
- **Omessa sottoscrizione della dichiarazione**. Non sanzionabilità Ctr Roma 139/2007.
- **Detrazione o compensazione dell'Iva chiesta a rimborso in dichiarazione. Si applica la violazione per omesso versamento, in quanto si ostacola l'attività di accertamento degli Uffici.** Cass. 7254/2003. Analogamente per il credito IRPEF. La scelta se chiedere il credito a rimborso o in compensazione è una manifestazione di volontà non emendabile. E' stato di recente previsto (DL. n. 70/2001, art. 7) che eventuali richieste di rimborso possono essere modificate in richiesta di compensazione entro 120 giorni dalla presentazione della dichiarazione.

Forza maggiore

- L'art. 6 della legge sulle sanzioni prevede anche la non punibilità del fatto, qualora sia commesso per **forza maggiore** (evento causato dalla natura o dall'uomo che non può essere impedito anche se preveduto).
- Ha avuto una **scarsa applicazione concreta**. In pochi casi è stata invocata dal contribuente questa causa di inapplicabilità e comunque i giudici hanno assunto un orientamento restrittivo.
- Ritardata effettuazione di adempimenti fiscali dichiarativi dovuti ad uno **stato di malattia** del contribuente. La Cassazione (13296/2011) ha affermato che non ricorre l'esimente, in quanto l'adempimento viene curato da professionisti abilitati.

- **Sciopero bancario** l'ultimo giorno utile per effettuare il versamento. La comm. Trib. Centr. ha escluso l'esimente in tale caso. Dec. 1052/2001. Oggi i versamenti si fanno in modo telematico, quindi solo un **irregolare funzionamento del portale web** potrebbe costituire una causa esimente
- **Mancato versamento** dovuto ad un **conclamato stato di crisi dell'azienda**. Esiste lo strumento della rateazione per far fronte alle crisi di liquidità delle aziende, quindi non si può invocare la forza maggiore. La CTP Lecce, n. 352/2010, che ha affermato l'esclusione della punibilità ma è ipotizzabile che detta pronuncia resti isolata, in quanto la Cassazione sezione penale sent. 20845/2011 con riferimento al mancato versamento delle ritenute previdenziali ha affermato che le difficoltà economiche non elimina il carattere della illiceità penale dell'omesso versamento di contributi.
- Spettanza agevolazioni **imposta registro per acquisto prima casa**. Mancato trasferimento della residenza entro l'anno per trasferimento sede lavorativa o vendita nel periodo quinquennale per la medesima causa. Rileva la forza maggiore quale esimente CTP Salerno 49/1998 e CTP Treviso 24/2009.

Sentenza n. 4685 del 23 marzo 2012 (ud 14 marzo 2012) - della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. CICALA Mario - Est. CHINDEMI Domenico - Pm. APICE Umberto

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA) - Agricoltura e pesca

- l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. L'essenza del fenomeno "incertezza normativa oggettiva" si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente:

- 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;
- 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
- 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà;
- 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali;

- 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale;
- 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali;
- 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

Tali fatti indice devono essere accertati ed esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili.