

La sanzione tributaria non è applicabile se c'è incertezza normativa

di [Enzo Di Giacomo](#)

Pubblicato il 24 Gennaio 2008

Le sanzioni tributarie non sono applicabili allorché la violazione discende da incertezza normativa ovvero dall'interpretazione non univoca delle disposizioni tributarie accertata dal giudice, ai sensi dell'art. 8 D Lgs n. 546 del 1996.

Il principio di cui sopra è contenuto nella recente sentenza n. 26142 del 13 dicembre 2007 con cui la Corte di Cassazione ha ribadito che la situazione di obiettiva incertezza della norma determina l'esclusione dell'applicabilità delle sanzioni (1).

Il citato art. 8, che riproduce quanto contenuto nell'art. 39-bis del D.P.R n. 636 del 1972, stabilisce che la commissione tributaria dichiara la non applicabilità delle sanzioni non penali nel caso in cui la violazione è giustificata condizioni di incertezza sulla portata e sull'applicazione della norma a cui si riferisce.



Tale disposizione contiene, quindi, l'esimente in tema di sanzioni amministrative (sanzioni non penali) per la violazione delle disposizioni tributarie che assume rilievo allorché la disciplina normativa si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento risulti concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di «confusione» ovvero dalla equivocità di singole prescrizioni (2). Per sanzioni non penali (o amministrative) devono intendersi le pene pecuniarie, le sanzioni accessorie, nonché le soprattasse in quanto queste ultime hanno natura meramente afflittiva e non meramente risarcitoria.

In sostanza ricorre incertezza obiettiva di fronte a norme equivoche quando le stesse implicano interpretazioni diverse che non consentono, in un dato momento, l'individuazione certa di uno specifico significato. Secondo l'Amministrazione finanziaria, attesa la complessità che spesso emerge da una norma tributaria, una ipotesi del genere si ha in caso di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non sia formato un orientamento interpretativo definitivo, ed ancora quando l'autore della violazione sia stato indotto in errore da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione dei redditi e per il pagamento (Circ. Min. 13 luglio 1988, n. 130/E). La norma è obiettivamente da considerare incerta solo nel caso riguardi indistintamente tutti i soggetti che si trovano nella medesima situazione (Circ. 7 marzo 2000, n. 12 della D.R.E. Lombardia).

Per poter configurare l'errore sulla norma tributaria di cui al citato art. 8 non è sufficiente ipotizzare una non chiara formulazione letterale della norma, essendo rimessa sempre al destinatario del precetto la ricerca dell'interpretazione più vicina alla lettera e alla ratio della legge. Si evidenzia che non può ravvisarsi incertezza sulla portata della norma allorché sulla stessa si sia formato un orientamento consolidato della giurisprudenza.

Il legislatore tributario ha rivisto la materia delle sanzioni non penali in virtù del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ispirato ai principi e dogmi contenuti nel diritto penale in tema di personalità della pena, di errore di fatto ed errore scusabile. La materia, inoltre, è stata modificata a seguito dell'emanazione della legge n. 212 del 2000 recante lo statuto del contribuente (Art. 10:.... le sanzioni non sono comunque irrogate allorché la violazione è legata ad obiettive condizioni di incertezza sull'ambito e la portata di applicazione della disposizione tributaria (Vd. Comm. trib. reg. Roma, sez. XIX, 12 luglio 2005, n. 146).

In relazione al rapporto tra l'art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997, recante "cause di non punibilità", occorre rilevare che lo stesso è connotato da un criterio di specialità (*lex specialis derogat generali*), e non è tra norme con un diverso grado gerarchico. La giurisprudenza ha ritenuto che il potere del giudice tributario di dichiarare non applicabili le sanzioni non penali, previste dalle leggi tributarie, quando la violazione sia giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce, postula la pendenza di una controversia incentrata sul provvedimento amministrativo che abbia applicato le sanzioni (Cass. civile, sez. trib., 29 marzo 2006, n. 7308).

Il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in esame deve promanare da obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione delle disposizioni a cui si

riferisce la violazione e tale incertezza interpretativa deve essere di natura oggettiva e il giudice può rilevarla in giudizio anche se non dedotta dal contribuente (3).

Non viene a delinearsi una incompatibilità tra le due citate norme tale da determinarne una impossibile applicazione temporanea, atteso che le stesse operano su piani diversi e che non viene a connotarsi un rapporto di norma generale (art. 8) a norma speciale (art. 6). Tra le due disposizioni non si realizza una coincidenza: esse risultano ispirate al principio generale dell'ordinamento tributario dell'errore scusabile per obiettiva incertezza della legge ovvero al principio di natura generale dell'ignoranza inevitabile della legge (Corte Costituzionale sent. n.364 del 1988).

Sul tema in esame costituisce valido corollario la disposizione di cui all'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n.212 (recante norme in tema di statuto del contribuente), che ribadisce il principio secondo cui non sono irrogabili sanzioni 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 (4).

Nella fattispecie portata al vaglio dei giudici di legittimità l'ufficio finanziario contestava il mancato assoggettamento ad imposta delle somme ricevute a titolo di contributo differenza canone di affitto e diaria di trasferimento richiedendo il pagamento della maggiore Irpef dovuta. Il contribuente impugnava dinanzi alla Commissione tributaria provinciale che accoglieva il ricorso, mentre i giudici di secondo grado riformavano detta sentenza. Nel ricorso per cassazione il contribuente eccepiva, tra l'altro, la violazione degli articoli 8 del D Lgs n. 546/92 e 6 del D Lgs n. 472/92, atteso che i giudici di merito avrebbero dovuto escludere l'applicabilità delle sanzioni per l'obiettiva incertezza della situazione o quantomeno per la non riconducibilità della fattispecie a quella di cui all'art. 46, comma 1, D.P.R. n. 600/73 (incompletezza o infedeltà della dichiarazione).

La Corte di Cassazione, uniformandosi ad una consolidata giurisprudenza (Cass. 1958/2006; 10495/2003; 13482/2001, Vd. nota n. 7; 2604/2000), ha ritenuto che la particolarità del caso in discussione e l'esistenza di un orientamento giurisprudenziale sfavorevole all'ufficio finanziario hanno ingenerato una situazione di obiettiva incertezza tale da escludere l'applicabilità delle sanzioni tributarie.

La dottrina si è posta il problema per il processo tributario della rimessione in termine, per errore scusabile, del ricorso presentato in ritardo (caso del contribuente che abbia tempestiva conoscenza dell'atto impositivo, ma per una causa di forza maggiore o per un evento improvviso abbia presentato il ricorso oltre il termine di cui all'art. 21 D.Lgs. n.546/92). Premettendo che la giurisprudenza di legittimità

non ritiene possibile la rimessione in termine stante l'assenza di norme specifiche, previsto, previsto, invece, per il giudizio amministrativo (5). Nella giurisprudenza amministrativa il beneficio dell'errore scusabile è ritenuto alla stregua di un istituto di generale applicazione non collegato esclusivamente alla rimessione in termini del ricorrente ai fini della rituale proposizione del ricorso nei casi previsti dalla legge, ma può si può ricorrere ad esso ogni volta si ravvisi una condizione di incertezza relativamente agli oneri processuali ricadenti sul ricorrente, la quale possa originare difficoltà di domanda di giustizia.

Può configurarsi un errore sulla norma tributaria, rilevante ai sensi dell'art. 8 in esame, ai fini di escludere l'applicazione delle sanzioni non penali che sono normalmente ricollegabili alla violazione commessa dal contribuente, nel caso in cui le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della disposizione dipendano dalla presenza di un orientamento giurisprudenziale (solo in seguito superato), che esclude l'assoggettamento a tassazione del provento e del conseguente mancato assoggettamento a ritenuta da parte del datore di lavoro (Cfr. Cass., Sez. V, 9 dicembre 2002, n. 17515).

Nel caso in cui il giudice di primo grado non si pronunci in tema di sanzioni ed il contribuente non proponga alcuna impugnazione sul punto, il giudice dell'appello non può dichiarare la totale inapplicabilità delle sanzioni ex art. 8 del D. Lgs n. 546/1992, atteso che può solo disporre la loro eventuale riduzione in relazione alla riduzione dell'imposta dovuta (6).

Enzo Di Giacomo

24 Gennaio 2008

NOTE

1) Cfr. Cass 28 novembre 2007, n. 24670. Le difficoltà interpretative delle disposizioni normative sono tali da rappresentare uno dei quei casi di obiettive condizioni di incertezze sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme, che rendono non applicabili le sanzioni non penali previste dalla legge tributaria.

Il potere della commissione tributaria di dichiarare non applicabili le sanzioni deriva dalla sussistenza di elementi positivi di confusione: detto potere non può trovare esplicazione in relazione all'asserita labilità delle distinzione tra il contratto di appalto ed il contratto di vendita (rilevante, nella specie, ai fini della determinazione dell'aliquota IVA sulle operazioni imponibili), che attiene, non ad una difficoltà interpretativa, ma alla mera possibilità di una diversa valutazione degli elementi di fatto (Cass. 20 aprile, n. 9320). Cfr. Cass, 29 marzo 2006, n. 7308.

2) Cass., Sez. V, 30 gennaio 2006, n. 1958. E' configurabile un errore sulla norma tributaria di cui all'art. 8 D.Lgs n. 546/92 nelle ipotesi in cui le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma stessa dipendano dalla presenza di un orientamento giurisprudenziale escludente (solo successivamente superato) l'assoggettamento a tassazione del provento e dal conseguente suo mancato assoggettamento a ritenuta da parte del datore di lavoro. Cass, sez. trib., 20 aprile 2006, n. 9320; 29 settembre 2003, n. 14476.

Cass, sez. trib., 03 luglio 2003, n. 10495. Sussiste errore sulla norma tributaria, rilevante ai sensi dell'art. 8 d.lgs n. 546 del 1992, allorché le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della disposizione stessa dipendano dalla presenza di un orientamento giurisprudenziale solo successivamente superato. Cfr. Cass 29 settembre 2003, n. 14476; 18 aprile 2003, n. 6251.

CTR Roma, sex. XXXVI, 24 gennaio 2006, n. 130. Non sussistono i presupposti di cui all'art. 8 D Lgs n. 546/92, nel caso di rettifica dei dati dichiarati in base alle risultanze dei parametri.

3) L'art. 8 D Lgs n. 546/92 e l'art. 6 D. Lgs n. 472/97 rappresentano in realtà norme in apparente antinomia e con natura giuridica diversa, ma con elementi comuni (obiettiva incertezza come impossibilità o grave difficoltà di comprensione del dato normativo per la mancanza di prassi amministrativa e per il contrasto di giurisprudenza e non mero errore d'interpretazione imputabile all'impreparazione giuridica del singolo contribuente). La norma contenuta nell'art. 6, espressione di una disciplina generale ed organica della materia e attribuisce rilevanza all'errore non imputabile a colpa, non ha assorbito l'ambito di operatività dell'art. 8 del D.Lgs. n.546 del 1992; a tal proposito la norma speciale anteriore (art. 8) non risulta abrogata a causa del diverso piano della disposizione generale e in mancanza di una volontà del legislatore.

4) Cassazione civile, sez. trib., 16 novembre 2004, n. 21646. L'art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973 autorizza la presentazione della domanda di rimborso, sia in caso di errore materiale commesso dal contribuente nella dichiarazione, sia in caso di inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento, ed opera in

maniera indifferenziata in tutte le ipotesi di ripetibilità del versamento indebito, dall'errore materiale al caso di inesistenza dell'obbligazione, e tanto se l'errore si riferisce al versamento, quanto nel caso in cui cada sull'"an" e sul "quantum" del tributo. Vd. Cass. 18 aprile 2003, n.6251.

5) E. De Mita, "Eccesso di rigore sul ricorso fiscale", in Sole 24 ore del 13 luglio 2003, pag.21. Tra le situazioni che originano un errore scusabile, secondo la giurisprudenza, non si può comprendere la buona fede del contribuente o un suo impedimento (stato di salute). A tale riguardo la Corte Cost. ritiene che sia da escludere la tardività del ricorso allorché l'errore sia dovuto alle incerte indicazioni dell'amministrazione circa le modalità e i termini di impugnazione.

6) Cass., 12 ottobre 2005, n. 19848.