

Norme tributarie confuse? Serve la prova...

A cura di Antonio Gigliotti

In caso di grave incertezza sulle norme tributarie, le sanzioni applicate al contribuente non possono essere disapplicate d'ufficio dal giudice tributario se non v'è prova dell'equivocità del contenuto delle disposizioni, derivante da elementi positivi di confusione. L'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione grava sul contribuente

A questa conclusione è giunta la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, con la **sentenza numero 4031, pubblicata il 14 marzo 2012.**

Premessa

In caso di grave incertezza sulle norme tributarie, le sanzioni applicate al contribuente non possono essere disapplicate d'ufficio dal giudice tributario se non v'è prova dell'equivocità del contenuto delle disposizioni, derivante da elementi positivi di confusione. L'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione grava sul contribuente.

A questa conclusione è giunta la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, con la sentenza numero 4031, pubblicata il 14 marzo 2012.

Accertamento ai fini ICI

La vicenda sottoposta all'attenzione del giudice di vertice è scaturita da un avviso di accertamento ai fini ICI, notificato a una società e tempestivamente impugnato da questa dinanzi alla competente Commissione Tributaria Provinciale, che accoglieva il ricorso disponendo il diverso accatastamento delle pale eoliche oggetto di controversia (categoria E/3 – Costruzioni e Fabbricati per speciali esigenze pubbliche invece che D/1 – Opificio).

Di poi, l'appello del Comune che veniva accolto dalla Commissione Tributaria Regionale per la Puglia, con conferma dell'accertamento impugnato sulla base della riconosciuta accatastabilità delle suddette pale nella categoria D/1- Opificio.

A questo punto, la vicenda approdava in Cassazione.

Il ricorso

La società contribuente, con un unico motivo, lamentava vizi motivazionali e di legge circa la domanda di annullamento delle sanzioni per:

³⁵₁₇ “**obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norma tributaria**”.

A suo dire, infatti, il giudice del merito:

³⁵₁₇ aveva esaminato la controversia solo sotto il profilo dell'accatastabilità del parco eolico in categoria D/1, trascurando così la domanda volta alla conferma della sentenza di *prime cure*, nella parte in cui la Commissione di Tributaria Provinciale aveva annullato le sanzioni irrogate.

Nello specifico, la contribuente ha lamentato la violazione e falsa applicazione, tra gli altri, degli artt. 8, del D.Lgs. 546/1992, 6, c. 2, D.Lgs. 472/1997, e 10, c. 3, L. 212/2000.

Per finalità espositive, si rammenta, quindi, che:

✓ ai sensi dell'art. 8, D.Lgs 546 (errore sulla norma tributaria) “*la commissione tributaria **dichiara non applicabili le sanzioni non penali** previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull' ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce*”;

✓ ai sensi dell'art. 6, c. 2, del D.Lgs. 472 “***non è punibile l'autore della violazione** quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento*”;

✓ art. 10, c. 3, dello Statuto del contribuente, stabilisce che **“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. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”**.

L'onere della prova

Ebbene, con riferimento alle obiettive condizioni d'incertezza delle disposizioni tributarie, che a detta della ricorrente avrebbero giustificato la conferma della disapplicazione delle sanzioni dal parte del primo giudice, gli Ermellini hanno osservato che: **“in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, potere conferito dall'art. 8 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e ribadito, con più generale portata, dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e quindi dall'art. 10, comma 3, del d.lgs. 27 luglio 2000, n. 212, deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione; l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, ne, per conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto”**.

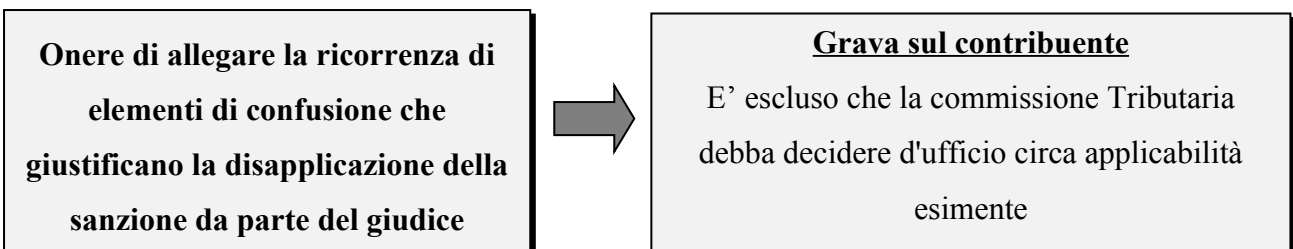
Conclusioni

Insomma, le doglianze della ricorrente non hanno persuaso il Supremo Collegio di Piazza Cavour, tanto che il ricorso è stato respinto.

Evidentemente, nella normativa applicabile nel caso specifico, gli Ermellini non hanno rinvenuto quella pluralità di prescrizioni difficilmente coordinabili tra loro, perché di contenuto ambiguo, che avrebbero giustificato la disapplicazione d'ufficio della sanzione, ai sensi dell'articolo 8 del D.Lgs. 546/1992.

Un simile potere, è collegato alla giustificazione, dedotta dal contribuente, in ordine alle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme.

Nessuna statuizione invece è stata assunta dalla Corte, in ordine alle spese del giudizio. Scelta, giustificata dalla mancata costituzione dell'Ente locale.



La sentenza in commento è stata anche occasione per la Sezione Tributaria di ribadire alcuni principi di diritto in tema **omessa pronuncia da parte del giudice di merito su alcuni dei motivi di appello**. Si rammenta, in proposito, l'obbligo del giudice di pronunciarsi "su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa" (art. 112 c.p.c.). Ebbene, il Supremo Collegio, in forza di un principio già affermato dalla sua stessa giurisprudenza e dal quale non ha, quindi, inteso discostarsi, ha sostenuto che "l'omessa pronuncia su parte dei motivi d'appello – così come l'omessa pronuncia su domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio – risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, integra un difetto di attività del giudice del gravame, che deve essere fatta valere dal ricorrente "attraverso la specifica deduzione del relativo *error in procedendo* - ovvero sia della violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 n. 4 cod. proc. civ. - la quale soltanto consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimità – in tal caso anche giudice del fatto processuale – di effettuare l'esame, **altrimenti precluso**, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello". Insomma, l'omessa pronuncia su uno o più motivi di appello non si traduce nella violazione di legge e nel vizio di motivazione, ma in violazione di natura procedurale. D'altronde, le censure di natura sostanziale presuppongono una pronuncia non giuridicamente corretta o comunque viziata sotto il profilo della motivazione, e non l'inerzia del giudicante.

Il decalogo della Cassazione

Com'è facile immaginare, la Cassazione si è più volte pronunciata sul tema della inapplicabilità delle sanzioni tributarie al contribuente che sia incorso in errore di diritto.

Più di recente, con la **sentenza n. 4685 del 23 marzo 2012**, la Suprema Corte ha stilato un vero e proprio vademecum per i casi di incertezza normativa fiscale, attingendo sapientemente a tutti i principi espressi sul punto negli anni dalla sua stessa giurisprudenza.

Dunque, per il Collegio di legittimità, “**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**”.

In particolare, con la sentenza 4685, gli Ermellini hanno sostenuto che le sanzioni fiscali sono inapplicabili qualora vi siano contrasti fra giurisprudenza e prassi, ovvero disparità di opinioni in dottrina o ancora per un proliferare di questioni di legittimità costituzionale sollevate dai giudici comuni.

Nel caso di specie, gli Ermellini hanno disapplicato le sanzioni a carico della contribuente, accusata di aver versato meno IVA sulla vendita di un terreno asseritamente edificabile. Per l'Ufficio, l'azienda, nell'anno di riferimento, non aveva svolto attività agricola e non era quindi ammessa ad usufruire dei benefici fiscali accordati dalla legge ai coltivatori.

La C.T.P., prima, e la C.T.R., poi, avevano ritenuto legittimo l'atto impositivo tranne che per la parte concernente le sanzioni, rilevando che la norma tributaria non è era affatto chiara sui destinatari dell'agevolazione. Di qui il ricorso in Cassazione dell'Agenzia delle Entrate, i cui motivi di ricorso sono stati tutti respinti dalla Cassazione.

Successione di leggi nel tempo non è esimente

Con la **sentenza n. 5324 del 3 aprile 2012** invece, la Suprema Corte di Cassazione ha escluso che l'incertezza normativa sussista qualora vi sia **un repentino succedersi di decreti fiscali**. Pertanto, il contribuente è tenuto a versare le sanzioni.

In proposito, gli Ermellini hanno precisato che: *“non v'è nulla di particolare se non una normale successione di leggi, non infrequente nella decretazione d'urgenza e nella legislazione fiscale”*.

Del resto, l'incertezza normativa oggettiva, che costituisce un'esimente dalla responsabilità amministrativa tributaria, "postula una condizione d'inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, e deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa della cui applicazione si tratta si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, gravando sul contribuente l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione".

10 agosto 2012

Antonio Gigliotti